



DIÁRIO DA REPÚBLICA

4 de Março de 2011

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 2.º trimestre de 2010

Acórdão de 28 de Abril de 2010.**Assunto:**

Derrogação do sigilo bancário. Fundamentação remissiva.

Sumário:

Os actos do Director Geral, de derrogação do sigilo bancário, a que se refere o artigo 63.º-B, n.º 4 da LGT, devem ser fundamentados com expressa menção dos motivos concretos que os justificam, podendo, todavia, tal fundamentação ser remissiva.

Processo n.º 897/09-50.

Recorrente: Director-Geral dos Impostos.

Recorridos: A... e B...

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

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

O Director-Geral dos Impostos vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do aresto da secção de 24 de Outubro de 2009, que confirmou a sentença recorrida, no sentido de que o art. 63-B, n.º 4 da LGT preclude a possibilidade de fundamentação da decisão de afastamento do sigilo bancário, por mera remissão.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A) Entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido existe oposição sobre a mesma questão fundamental de direito, que é susceptível de servir de fundamento ao presente recurso, porquanto aquele defende a admissibilidade da fundamentação por remissão, para outro ou outros documentos, da decisão de derrogação de sigilo bancário proferida pelo Director-Geral dos Impostos ao abrigo do n.º 4 do art. 63º-B da LGT, uma vez verificados os condicionalismos previstos na a) do n.º 3 do mesmo artigo, enquanto que este defende a inadmissibilidade desta forma de fundamentação.

B) A exigência de fundamentação de decisão da administração tributária de derrogação do sigilo bancário, prevista no n.º 4 do artigo 63º-B da LGT, “com expressa menção dos motivos concretos que as justificam” mais não é do que o reforço do disposto no artigo 77.º da mesma LGT, que impõe que as decisões de procedimento devem ser sempre fundamentadas, por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram e, bem assim, a consagração do princípio constitucional plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP.

C) A “expressa menção dos motivos concretos” que justificaram a decisão de derrogação pode constar de anteriores pareceres, informações ou propostas, que integram o respectivo procedimento, sem que isso constitua violação do art. 63º-B da LGT, ou do princípio da legalidade, ou do princípio constitucional plasmado no art. 268º, n.º 3, da CRP (dever de fundamentação das decisões administrativas que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos), sendo que tal não envolve qualquer diminuição das garantias dos contribuintes visados, ao invés, ao possibilitar-lhes o acesso a todos os elementos documentais que estiveram na base da decisão, permite-lhes um cabal esclarecimento a respeito dos motivos concretos que a justificaram, como se enfatiza no n.º 4 do art. 63º- B da LGT.

D) O acórdão recorrido fez errada interpretação e aplicação do n.º 4 do art. 63º- B da LGT, ao considerar que a decisão de derrogação do sigilo bancário não pode ser fundamentada por remissão para outros documentos.

Nestes termos e nos mais de direito que V^a. Exas. Doutamente suprirão, deve o presente recurso por oposição de julgados ser julgado procedente, sufragando-se a interpretação do art. 63º- B, n.º 4, da LGT propugnada no acórdão fundamento e, em consequência, revogar-se o douto acórdão recorrido, assim se confirmando a decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso às contas bancárias dos contribuintes em questão.”

E, concluíram, por sua vez, os recorridos A... e marido B...:

“A. O artigo 63º-B, n.º 4 da Lei Geral Tributária exige que a decisão administrativa de derrogação do sigilo bancário seja fundamentada com “expressa menção dos motivos concretos que as justificam”, sendo tal decisão da competência exclusiva, no que ao caso interessa, do Director Geral dos Impostos, sem possibilidade de delegação.

B. Não respeita esta exigência legal, desde logo, a mera fundamentação por remissão, uma vez que a fórmula legal utilizada no referido artigo afasta, atenta a relação de especialidade, a regra geral contida no art.º 77º da LGT.

C. Na verdade, o uso de fórmulas verbais distintas na redacção das duas normas não deve ser menosprezado pelo intérprete, devendo, antes, conduzir à conclusão de que o legislador pretendeu instituir um maior grau de exigência para a tomada de decisões que resultem na derrogação do sigilo bancário, o que, aliás, se justifica pelas implicações constitucionais que as mesmas acarretam - art.º 26º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

D. Assim, ao referir a norma “expressa menção”, deve concluir-se que a lei exige ao decisor mais do que a simples declaração de concordância, ficando aquele obrigado a indicar, expor e revelar as razões que suportam a sua decisão.

E. O que vem confirmado pela atribuição da competência exclusiva ao dirigente máximo do serviço, sem possibilidade de delegação, exigindo a lei a sua intervenção pessoal e qualificada.

F. Ora o especial requisito de fundamentação constante do art.º 63º-B, n.º 4 da LGT, permite considerar que houve, de facto, uma ponderação pessoal e pormenorizada por parte daquele a quem compete a decisão, que não se limita a “ir atrás” de anterior informação da administração fiscal, mas que, ocupando-se pessoalmente da matéria em causa faz constar da decisão os motivos concretos em que se fundamentou.

G. Já não está somente em causa a eventual diminuição das garantias dos contribuintes, mas, antes, a confirmação de que o dirigente máximo do serviço, perante a situação concreta que lhe foi levada ao conhecimento, ponderou pessoalmente os interesses conflitantes, dignos de tutela constitucional, e emprestou à decisão a qualidade que o legislador pretendeu imprimir-lhe.

H. Por outro lado, e mesmo que se admita, a benefício de raciocínio, ser admissível a fundamentação por remissão, não respeita as exigências legais impostas pelo art.º 63º-B, n.º 4 da LGT, a fundamentação que se limita à utilização de uma fórmula geral, como a que consta do despacho do Director Geral dos Impostos (“nos termos e com os fundamentos constantes da presente informação da Divisão de Inspecção Tributária I da Direcção de Finanças de Braga”), quando não se verifica integral coincidência entre os “factos” constantes daquela informação e o âmbito da decisão final proferida.

I. Na verdade, constando da referida informação factos relativos aos anos de 2006 e 2007, sem questionar da sua validade substancial, com base nos quais se entendeu estarem reunidas as condições para a realização de avaliação indirecta por força da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável desses exercícios económicos, não pode considerar-se fundamentada uma decisão que, sem nada acrescentar à informação para que remete, amplia o âmbito da derrogação a exercícios económicos não referenciados em qualquer informação anterior.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Exas. Doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado improcedente, sufragando-se a interpretação do art.º 63º-B, n.º 4 da LGT, propugnada no acórdão recorrido.”

O Exmo. Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, de acordo com a jurisprudência maioritária do STA, postulando a tese do recorrente, já que o disposto no art. 63 – B mais não é do que um reforço do preceituado pelo art. 77, ambos da LGT admitindo assim, no ponto, a fundamentação remissiva, sendo que “tal não envolve qualquer diminuição das garantias dos contribuintes visados; ao invés, ao possibilitar-lhes o acesso a todos os elementos documentais que estiveram na base da decisão, permite-lhes um cabal esclarecimento a respeito dos motivos concretos que a justificaram, como se enfatiza no n.º 4 do art. 63 – B da LGT”.

Sem vistos, pela sua urgência, vem o processo à conferência.

Ora, verifica-se efectivamente a referida oposição, como se entendeu no despacho do relator a fls. 174 e seguintes.

Efectivamente, no que se refere à questão de saber se o art. 63 – B, n.º 4 da LGT, em termos da derrogação do sigilo bancário, permite, ou não, a chamada fundamentação remissiva, o acórdão recorrido, de 24 de Outubro de 2009, pronunciou-se pela negativa, e o acórdão fundamento, também deste STA, de 9 de Janeiro de 2008, rec. 01022/07, pela afirmativa.

Nada obsta, assim, ao prosseguimento do recurso.

E, em sede factual, vem apurado que:

“1- Em Novembro de 2007 foi remetida à Divisão de Inspecção Tributária I da DF de Braga, uma informação da Polícia Judiciária relativa aos AA., da qual consta que “(...) os sujeitos passivos identificados, em epígrafe, movimentaram duas contas bancárias no período que medeia o início de Julho de 2006 e o fim de Janeiro de 2007, sendo que neste período foram movimentadas numa conta bancária, em cheques e numerário, cerca de € 870.000,00 e na outra cerca de € 560.000,00”.

2- Da mesma informação consta ainda que “A Sra. A... casada com o Sr. B... desenvolve, há vários anos, uma actividade de comércio por grosso de calçado em nome individual, não obstante, os valores declarados pela sua actividade ficam aquém dos valores constantes da informação da Polícia Judiciária”.

3- Os valores declarados pela A. mulher, referentes a essa actividade e aos exercícios dos anos de 2006 e 2007, são os constantes do “Mapa Financeiro Pessoas Singulares Contabilidade Organizada Anexo I”, constante do processo administrativo de derrogação do serviço bancário.

4- Foram os AA. notificados do Projecto de decisão, cujo conteúdo foi integralmente mantido na decisão, à excepção da parte relativa à audição dos mesmos, a fim de poderem exercer o direito de audição, em 21/04/2009 data em que os respectivos avisos de recepção foram assinados - através do Of. n.º 4688 e do Of. n.º 4689, de 20/04/2009 respectivamente, da Divisão de IT da DF de Braga, direito esse que não exerceram.

5- Em 12-06-2009, os AA. foram notificados da decisão recorrida, cujo teor decisório integral, na matéria em litígio, é o seguinte:

“1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da Informação que suportou o projecto de decisão, ambas da Divisão de Inspeção Tributária I da Direcção de Finanças de Braga, bem como com os despachos nelas exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na a) do n.º 3 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, e considerando que os contribuintes foram legal e devidamente notificados para exercerem o respectivo direito de audição e nada disseram, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º 4 do citado normativo, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas de que sejam titulares os sujeitos passivos B..., com o NIF ... e A.. com o NIF ... relativamente aos anos de 2006 até ao presente.”

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, assim, como resulta do exposto, a de saber se o art. 63 – B, n.º 4 da LGT admite, ou não, a fundamentação por remissão (in remissionem).

A existência da fundamentação dos actos administrativos foi instituída pelo Decreto-Lei 256-A/77, de 17 de Junho, dispondo o seu n.º 2 que “a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto”, regime que veio a ser acolhido no Código de Procedimento Administrativo.

E que hoje tem consagração constitucional desde 1982, através do seu artigo 268, n.º 2, (hoje n.º 3), nos termos do qual “os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”, com natureza análoga ao direitos, liberdades e garantias enunciadas no título II da parte 1ª da Constituição.

Os art. 124 e 125 do CPA vieram consagrar, respectivamente, tal dever de fundamentação e os respectivos requisitos.

Culminando, no que ora importa, no art. 77, n.º 1 da LGT, dispondo que a “decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”, referindo ainda o seu n.º 2, que “a fundamentação pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

Pretende-se o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais dos cidadãos perante a Administração Pública, considerando-se que a falta de fundamentação das suas decisões dificulta, muitas vezes, a sua impugnação, graciosa ou contenciosa, ou sequer, como expressava o relatório do falado Decreto-Lei, “uma opção consciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso”.

A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando, ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão). Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente a motivação do acto.

O que tudo constitui jurisprudência e doutrina correntes.

Todavia, em matéria de derrogação do sigilo bancário e em termos de acesso a informações e documentos bancários, pela A.F., o problema não se coloca com a mesma clareza.

Dispõe efectivamente o art. 63 – B, n.º 4 da LGT, que “as decisões da Administração tributária referidas nos números anteriores (que consagram o respectivo poder de acesso e enunciam os casos em que ele se pode concretizar) devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação”.

As dúvidas colocam-se quanto ao inciso legal “com expressa menção dos motivos concretos que as justificam”.

Como vimos, num critério formal e no que ao ponto específico se refere, a fundamentação pode ser expressa ou remissiva.

Mas aquele art. 63 não exige, logo literalmente, a primeira.

Com efeito, não se refere a “fundamentação expressa” propriamente dita.

Antes, exige a menção expressa dos motivos (ou fundamentos).

E, todavia, a fundamentação remissiva também postula tal “menção expressa”.

Seja, a indicação dos fundamentos tem sempre de ser expressa, em qualquer daqueles modos de fundamentar.

A própria Constituição exige sempre a fundamentação “expressa e acessível”.

Pelo que será de concluir, logo no plano literal e ainda que não por mero “*ictu oculi*”, que a exigência, no art. 63, daquela menção expressa se refere ao conteúdo da fundamentação, que não à sua forma de expressão.

Por tal expressão, deve pois entender-se a concreta indicação ou especificação do circunstancialismo que justifica a derrogação do sigilo bancário, isto é, dos motivos ou factos concretos que justificam a decisão.

Mas, a ser assim, como se crê que é, aquele n.º 4 do art. 63 – B, mais não seria do que a reprodução, por outras palavras, do disposto no art. 77 da LGT, essa sim a norma subordinante na matéria e que, por tal, sempre há-de servir de paradigma na interpretação das demais que ao mesmo tema se refiram.

Não haverá, então, diferença conceitual e de norma entre os dois preceitos.

Por outro lado, o facto de a competência do Director Geral, para o efeito e nos termos da parte final do preceito, não poder ser delegada, não imbrica com a tese exposta.

Pois que bem se compreende que se deva tratar sempre de acto do Director Geral, ou do seu substituto, mas podendo socorrer-se de informações ou pareceres a que adira.

Nem se vê diferença, em termos de ponderação pessoal, entre a fundamentação remissiva e a escrita pelo próprio punho do Director, ainda que, em matéria que se reconhece de melindre, pois que em termos do direito fundamental à intimidade da vida privada consagrado no art. 26, n.º 1 da Constituição – cfr. os acórdãos do Tribunal Constitucional de 31/05/1995, in *Colectânea*, 31º Vol., págs 371 e seguintes, e do STA de 13/10/2004, rec. 950/04 e de 19/04/2006, rec. 277/06.

Todavia, nem noutros actos administrativos referentes à mesma matéria nem quanto aos demais direitos fundamentais, se conhece norma que proíba a fundamentação remissiva.

Pelo que deverá concluir-se que, mesmo em matérias de tamanha relevância, não haverá que distinguir entre as duas formas de fundamentação.

E, pois, também, no caso concreto.

Ainda – *the last but not the least* –, a fundamentação remissiva é mais consentânea com o princípio da praticabilidade.

Se, em tal domínio, se compreende bem a impossibilidade de delegação, já não assim a proibição da fundamentação remissiva, em actos de prática frequente, dada desde logo a multiplicidade de situações em que o n.º 2 do art. 63 – B permite à Administração Fiscal, nas respectivas alíneas, o acesso a documentos bancários.

Aquela prática pessoal do acto será já suficiente para a exigível ponderação individual tanto mais que a qualidade das decisões resultará amiude, mais de informações e pareceres do que propriamente da intervenção do autor da decisão.

Conclui-se, assim, que o disposto no art. 63 – B, n.º 4 da LGT não proíbe, antes permite, a chamada fundamentação remissiva.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência largamente maioritária do STA. Cfr. os acórdãos de 16/09/2009, rec. 0384/09, 19/03/2009, rec. 0135/09, 09/09/2008, rec. 01022/07 e 03/10/2007, rec. 0630/07.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido, prosseguindo os autos seus legais termos se a tal nada mais obstar.

Custas, neste Pleno, solidariamente pelos recorridos.

Lisboa, 28 de Abril de 2010. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (vencida, pelos motivos explanados no acórdão recorrido, que subscrevi e cuja solução se me afigura ser de manter) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (vencido, pelas razões expostas no voto de vencido da Sr.^a Conselheira Isabel Silva) — *José António Valente Torrão* (vencido, pelos motivos referidos no voto supra da Sr.^a Conselheira Isabel Marques da Silva).

Acórdão de 28 de Abril de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Requisitos de admissibilidade e prosseguimento. Identidade de situações de facto subjacentes. Caso julgado.

Sumário:

- I — O eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 284.º, n.º 5, do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois só releva em sede tramitação/instrução subsequente, como, por isso mesmo, não obsta a que o Tribunal Superior proceda à reapreciação da necessária verificação daqueles pressupostos processuais e porventura considere antes que aquela oposição não se verifica ocorrer e, em consequência, julgue findo o recurso.*
- II — São pressupostos processuais da admissibilidade e prosseguimento deste recurso jurisdicional a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: consagração de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão fundamental de direito, em decisões proferidas no domínio do mesmo quadro jurídico-legal aplicável, exigindo-se ainda, decisiva e consequentemente, que ocorra identidade das situações de facto subjacentes.*
- III — Ora, tal não se verifica quando, como no ajuizado caso dos presentes autos, as decisões judiciais postas em confronto para o requerido efeito processual não revelam, partem de ou traduzem identidade das situações de facto e de direito subjacentes aos naturalmente díspares julgados.*

Processo n.º 944/09-50.

Recorrente: Rui Miguel Alves, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de fls. 132 a 149 que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viseu e assim manteve a decretada improcedência da impugnação judicial que antes deduzira contra a liquidação de IRC e juros compensatórios (liquidação n.º 8310012264), relativa ao ano de 1994, interpôs agora o presente recurso jurisdicional, por oposição de acórdãos, a impugnante Rui Miguel Alves, Lda, contribuinte n.º 502 882 085, nos autos convenientemente identificada.

Intentando controverter o segmento decisório do acórdão recorrido que considerou inaplicável o direito de audição prévia da impugnante após a inspecção tributária e antes de efectuada a liquidação do IRC, indicou como acórdão fundamento da alegada oposição de julgados o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo n.º 622/05, de 30/11/2005, junto aos autos e já transitado (in www.dgsi.pt).

Admitido o recurso assim interposto pelo Ex.mo Desembargador Relator – cfr. despacho de fls. 156 –, a Recorrente apresentou depois as suas alegações que constam de fls. 183, nelas tendo, a final, formulado as seguintes conclusões:

1. *O presente recurso vem interposto de acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que julgou improcedente a impugnação, designadamente no que diz respeito à preterição da audiência do sujeito passivo, previamente à liquidação do IRC do ano de 1994, no montante de 104 467\$00, correspondente a € 521,08 (quinhentos e vinte e um euros e oito cêntimos).*

2. *Sucedo que o acórdão, ora recorrido, está em oposição com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA de 30.11.2005 (processo n.º 622/05), acórdão este, que serviu de fundamento ao presente recurso.*

3. *O douto acórdão recorrido entendeu que o artigo 100º n.º 1 do CPA não tem aplicação ao procedimento tributário.*

4. *Contudo, o douto acórdão recorrido acaba, salvo o devido respeito, por entrar em contradição ao afirmar “o Código de Procedimento Administrativo previa no artigo 100º, n.º 1, o direito de os interessados serem ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final. E é sabido que este diploma é supletivamente aplicável aos procedimentos especiais, incluindo o procedimento tributário — seu artigo 2 n.º 7. Mais: os normas deste diploma que concretizam preceitos constitucionais, são de aplicação directa e imediata (seu n.º 5), visto que «em relação a estas o legislador afastou a regra lex generalis speciali non derogat com fundamento no novo princípio (legal) da participação e na ideia de que “afastar a aplicação do código seria afastar a aplicação da Constituição”.*

Deste modo, sendo a regulamentação da audiência dos interessados concretizadora do princípio da participação procedimental consagrado no artigo 267.º n.º 5 da Constituição, tal instituto é salvo indicação expressa em contrário, de aplicação obrigatória mesmo nos procedimentos especiais, independentemente de a respectiva disciplina jurídica ser anterior ou posterior ao início da vigência daquele código “.

5. *Por sua vez, o acórdão fundamento considera que o artigo 100º do CPA, na referência que faz à “instrução”, e que significa a existência prévia de um procedimento, deve ser, no caso concreto, entendida como se referindo ao processo inspectivo.*

6. *Tendo este artigo plena aplicação no âmbito do processo tributário ao caso concreto.*

7. *Nos presentes autos foi preterido o direito de audiência da recorrente*

8. *A mencionada preterição da audiência foi julgada procedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que a considerou fundamento claro e suficiente da invalidade do acto tributário, por vício de forma.*

9. *Na verdade, depois de realizada a inspecção tributária e antes de efectuada a liquidação do IRC, em causa, impunha-se a audiência do contribuinte.*

10. *O direito de participação invocado não deriva apenas do artigo 261º n.º 5 da CRP, mas surge como postulado da própria dignidade da pessoa humana, ou seja, como direito fundamental instrumental, tido como indispensável a uma realização concretizadora do direito fundamental material ou substantivo.*

11. *Embora a LGT não vigorasse à data dos factos, já a alínea c) do artigo 19º do CPT reconhecia aos contribuintes o direito de audiência.*

12. *Sendo certo que, no caso deste direito não estar concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, aplicava-se subsidiariamente o artigo 100º do CPA, ao abrigo do disposto na alínea b) do artigo 2º do CPT.*

13. *Ao tempo dos factos, não existiam, de facto, normas procedimentais especiais sobre a matéria, ora em análise.*

14. *Pelo que, o referido artigo 100º do CPA tem inteira aplicação, ao presente caso.*

15. *O princípio da audiência dos interessados decorre, assim, do imperativo constitucional inscrito no art.º 267 da CRP, que consagra o princípio da participação dos cidadãos na preparação da decisão final, tendo sido vertido com carácter geral no CPA, no art.º 100.*

16. *Sem prescindir, e por mera cautela de patrocínio, importa referir que o valor em causa reporta-se a IRC de 1994, tendo já decorrido mais de 14 (catorze) anos.*

17. *Assim, o imposto foi atingido pela prescrição.*

18. *Face a esta realidade inofismável impõe-se que a prescrição, de todas estas liquidações, seja conhecida oficiosamente, nos termos do artigo 175.º do CPPT, o que se requer. Acresce que,*

19. *O beneficiário da prescrição tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação prescrita, como determina, aliás, o art 304.º n.º do Código Civil (CC).*

20. *Prescrição esta que é de conhecimento oficioso nos termos dos artigos 34º n.º 1 e 259º do CPT.*

21. *Deve assim, ser adoptada a interpretação veiculada no acórdão fundamento, revogando-se a decisão proferida no douto acórdão recorrido, e consequentemente, anulando-se a liquidação de imposto de IRC por preterição do princípio da audiência.*

O Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública contra-alegou oportunamente, formulando, a final, as seguintes conclusões:

Não há coincidência nem quanto a situações de facto (no Acórdão recorrido, trata-se de liquidação adicional de IRC, efectuada com base em correcção à matéria colectável com base em métodos indiciários, em que o CPT e o CIRC previam um processo de revisão da matéria colectável, enquanto que o Acórdão fundamento se refere a uma liquidação adicional de IVA, em que o Código respectivo não previa notificação prévia da liquidação) nem quanto à questão de direito (eram, como referido, divergentes as actuações previstas nos códigos nos casos de liquidação adicional de IRC, com recurso a métodos indiciários, e de IVA, no caso de correcções técnicas).

Assim, embora ambos os acórdãos se refiram à interpretação e aplicação do art. 100º do CPA ao processo tributário, não pode, dizer-se, atendendo à divergência das situações de facto, que esteje em causa a mesma questão fundamental de direito.

E, sendo assim, as decisões alegadamente em confronto, não assentam em soluções opostas.

Não existindo, assim, a invocada oposição de acórdãos, o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação.

B) Sobre o julgamento a efectuar em caso de oposição

I - Ainda que o presente recurso fosse admitido, considera-se que, face à factualidade fixada, deveria ser confirmada a douda decisão recorrida para cuja fundamentação integralmente se remete e que, aliás, vai no sentido da jurisprudência mais recente e dominante.

II — Na verdade, o direito de audiência, enquanto manifestação do princípio do contraditório, encontrava-se, no caso sub judice, expressamente previsto no CPT e no CIRC não se exigindo, por esse motivo, a audiência nos termos pretendidos pela ora recorrente.

Desde logo, porque o CPT, no seu artigo 2º não contém qualquer remissão específica para o CPA.

E, ainda que se entenda, que o artigo 2º, n.º 5, do CPA (a partir da redacção do DL 6/96, de 31/01), que determina a aplicação das suas normas que concretizem preceitos constitucionais a toda e qualquer actuação da Administração Pública, implicará a aplicação do artigo 100º do CPA ao procedimento tributário, a jurisprudência uniforme do STA tem sido no sentido de que as referidas normas do CPA (e designadamente a do seu artigo 100º) apenas são aplicáveis quando não existam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas.

O que não se verifica no caso sub judice.

Com efeito, tratando-se de uma liquidação adicional de IRC efectuada com base em correcção à matéria colectável com base em métodos indiciários, o CPT e o CIRC previam um processo específico de revisão da matéria que eficazmente garantia ao ora recorrente a sua participação no acto final da liquidação, participação essa mais ajustada que a mera audiência sobre um projecto de liquidação onde lhe eram oferecidas menores possibilidades de efectiva intervenção sobre as questionadas alterações da matéria colectável.

Assim sendo e por, concretamente, existir um regime específico respeitante à participação dos contribuintes consagrado nos artigos 54º e 112º do CIRC, os meios procedimentais de impugnação administrativa das decisões de fixação da matéria colectável neles previstos prevalecem — enquanto regime especial - sobre o direito de audiência a que se reporta o artigo 100º do CPA. E, estando assim assegurada a participação do recorrente no procedimento tributário carece de qualquer sentido que também lhe fosse cumulativamente assegurado a pretendida audiência.

Porque a decisão recorrida fez um correcto julgamento de facto e de direito, deverá, em qualquer circunstância, manter-se, negando-se provimento ao recurso.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, depois de enunciar os requisitos legais que cumulativamente importa se verifiquem para que seja legalmente admissível o recurso por oposição de julgados, a saber: a) identidade de situações fácticas, b) a mesma questão fundamental de direito, c) quadro legislativo substancialmente idêntico, d) adopção de soluções jurídicas opostas, e) trânsito em julgado do acórdão fundamento,

Emitiu doudo parecer considerando não se verificar identidade das situações de facto em que se estribam as decisões tiradas nos arestos em cotejo.

Sustenta assim que enquanto no acórdão recorrido se está perante um caso de liquidação adicional de IRC, efectuada por correcção à matéria colectável com base em métodos indiciários, em que se explicita que o direito de audiência, enquanto manifestação do princípio do contraditório, estava expressamente previsto em diversas normas do CPT que, porém, não exigiam a audiência da recorrente nos termos por si pretendidos;

O acórdão fundamento, por sua vez, versava antes sobre caso de liquidação adicional de IVA, onde se considerou não existir qualquer nota no sentido da impugnante ter tido oportunidade de ser ouvida antes da liquidação. (...) Neste caso, foram irregularidades detectadas que conduziram a correcções

técnicas, acontecendo que o CIVA não previa qualquer intervenção do contribuinte entre o momento em que eram apurados os elementos necessários à liquidação e o momento da sua concretização.

Salienta ainda aquele Ilustre Magistrado que também a actuação prevista no Código do IRC, com recurso a métodos indiciários e a actuação prevista no Código do IVA para as correcções técnicas, são bastante divergentes, não configurando (...) identidade fáctica ou jurídica.

Conclui assim pela não oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, devendo, em consequência, o recurso ser considerado findo.

Depois de colhidos os vistos legais, mediante requerimento do Ex.mo Magistrado do Ministério Público recolheu-se e consta dos autos informação conveniente acerca do trânsito em julgado do acórdão fundamento – cfr. cota de fls. 233 – e, por despacho do relator que consta a fls. 235, cumpriu-se o disposto no artigo 3º do CPC relativamente àquele parecer do Ilustre Procurador Geral Adjunto junto deste Pleno da Secção de Contencioso Tributário, nada tendo, nesta sede e sobre o ponto, aditado ou requerido pelas partes.

Nada mais de relevante havendo a relatar, cumpre agora apreciar e decidir.

Em primeiro lugar e ainda prejudicialmente se se verifica ou não a invocada e indispensável oposição de julgados já que, é sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal em Pleno, o despacho que, como no ajuizado caso dos autos, proferido ao abrigo e nos termos da artigo 284º n.º 5 do CPPT, porventura a reconheça, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o tribunal *ad quem* de a reapreciar,

Designadamente como quando se não verifica ocorrer aquela oposição, desde logo porque não ocorre a necessária e indispensável identidade de situações de facto subjacentes às pronúncias decisórias dos arestos cotejados.

Na verdade, tal como evidenciou o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal Pleno e já acentuava concordantemente a Representante da Fazenda Pública, ora Recorrida, na contra alegação junta a fls. 212 a 218, não se verifica ocorrer aqui a indispensável identidade das situações de facto subjacentes e daí que, naturalmente, sejam consequentemente díspares as soluções jurídicas acolhidas pelos julgados em cotejo.

Com efeito, e sobre o controvertido direito de audição prévia, enquanto no acórdão recorrido se considerou e decidiu que este não era ali exigível em virtude de, além do mais, e “... *como acima se provou, durante a visita nunca foi possível o contacto do técnico tributário com o sócio gerente, nunca se tendo este mostrado disponível para esclarecimentos nem tendo apresentado os documentos que lhe foram solicitados, tendo todo o exame sido efectuado com a colaboração do gabinete de contabilidade responsável pela escrita.*”,

Aliás em clara decorrência da factualidade sobre tal fixada, a saber, o ponto V do probatório respectivo.

A impugnante foi notificada das conclusões do relatório decorrente do controlo fiscal efectuado, determinado pela Ordem de Serviço n.º 17360, de 12/07/96, notificação essa onde se acentua que “*Oportunamente, após se proceder à necessária tramitação interna, notificar-se-á V.ª Ex.ª das decisões da Administração Fiscal*” (cfr. fls 16 do PA).

E sobre elas veio a pronunciar-se, embora intempestivamente - cfr. fls 15 daquele PA.

Por sua vez, no acórdão agora invocado como fundamento da oposição de julgados *considerou-se antes provado que a impugnante não foi notificada para exercer o direito de audição antes da liquidação e se deu ainda por adquirido que “Nem há nota de que a impugnante, ..., tenha tido oportunidade de ter sido ouvida antes da liquidação.* “e,

Consequentemente, confirmou-se aqui o impugnado julgado que, com base na apontada ilegalidade procedimental, anulava a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios ali então controvertida.

São assim manifestamente díspares as situações de facto subjacentes às naturalmente díspares soluções/decisões encontradas pelos arestos em cotejo.

E esta diversidade decorre ainda e como também proficientemente evidencia o Ilustre Procurador Geral Adjunto, neste Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, da verificada circunstância de, no acórdão recorrido, se estar perante caso de liquidação adicional de IRC efectuada na sequência de correcções à matéria colectável com base em métodos indiciários, no domínio do CPT e em que o questionado direito de audição, enquanto manifestação do princípio do contraditório, nele tinha expressa e específica consagração legal, a saber, entre outros, nos meios processuais previstos e consagrados nos artigos 84º, 91º, 95º, embora com contornos bem díspares dos perseguidos pelo ora Recorrente,

E, no acórdão invocado como fundamento, se haver controvertido e dirimido questão atinente a liquidação adicional de IVA, com inequívoca nota de que a ali impugnante não ter tido oportunidade de ser ouvida antes da liquidação efectuada com base nas irregularidades detectadas, sendo que o CIVA

não previa qualquer intervenção do contribuinte na fase procedimental de apuramento dos elementos necessários à liquidação adicional e o momento da sua efectiva concretização.

São assim também diversas as disposições legais aplicáveis e efectivamente aplicadas e daí que seja igualmente de concluir que não se verifica também identidade do quadro legislativo aplicável e aplicado nos arestos em cotejo,

Circunstâncias que, tal como vem requerido, demandam seja agora julgado findo o presente recurso por oposição de julgado, com todas as consequências legais.

A Impugnante e ora Recorrente suscita porém e ainda, nas conclusões 17^a a 21^a das alegações do presente recurso, a questão da eventual prescrição das questionadas liquidações, prescrição que, adita, é do conhecimento oficioso nos termos dos artigos 34^o n.º 1 e 259^o do CPT.

Persegue assim, ao menos subsidiariamente e por cautela de patrocínio, conhecimento e julgado consequente sobre a referida questão por esta formação do Pleno deste Supremo Tribunal.

Porém sem qualquer possibilidade de êxito ou eficácia processual.

Com efeito e como repetidamente vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, apenas com um voto de vencido, incisivo embora, - cfr. entre outros o acórdão de 17.02.2008, processo n.º 399/08 - no recurso por oposição de acórdãos apenas se aprecia da bondade da solução encontrada pelo aresto recorrido em contraponto com a díspar solução acolhida pelo acórdão invocado como fundamento.

E, na falta de oposição entre eles, nada mais se pode apreciar ou cabe no âmbito do respectivo conhecimento.

Na verdade e como ali se refere “*a existência de oposição constitui um requisito de admissibilidade - e não uma questão prévia - do recurso por oposição de julgados, tanto que, à míngua respectiva, ele é logo considerado findo - artigo 284.º, n.º 5 do Código de Procedimento Administrativo.*”

Ora, não sendo este admissível, não pode conhecer-se de qualquer questão nele equacionada, constitua ou não seu objecto mediato ou imediato.

...

Pelo que se está ainda na fase liminar do recurso, não no seu seguimento: decidida a oposição em sentido negativo, pode, pois, afirmar-se – permita-se o modus dicendi para melhor compreensão – que a respectiva porta continua fechada, nada obstando a efectivação da alegação final prevista no artigo 284.º, n.º 5, in fine, do CPPT, uma vez que esta, na prefigurada hipótese, é totalmente despicinda, não sendo tomada em consideração na definição do aludido requisito de admissibilidade do recurso.

Assim, na presente hipótese, não poderá conhecer-se da invocada prescrição”.

Ou, dito de outro modo e como também vem reiteradamente afirmando a jurisprudência deste Pleno da Secção de Contencioso Tributário, “*o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 284º n.º 5 do CPP, 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 quando assim, como no ajuizado caso dos presentes autos, nada mais há a conhecer ou decidir nesta particular instância de recurso jurisdicional com fundamento em oposição de julgados – cfr. artigo 284º do CPPT -,

Uma vez que o perseguido conhecimento daquela questão da eventual prescrição e a subsequente pronúncia decisória neste concreto meio processual sempre constituiria decisão tirada para além e/ou independentemente da indispensável alegação e verificação da oposição de julgados, porventura traduzindo ainda ou podendo constituir também sindicância jurisdicional legalmente inadmissível – cfr. artigo 280º n.º 1 e 2 do CPPT e artigos 26º e 27º do ETAF -.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações acordam os juizes deste Supremo Tribunal, em Pleno, em julgar findo o presente recurso.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 300€ e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Abril de 2010. — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 19 de Maio de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Requisitos de admissibilidade e prosseguimento. Identidade de situações de facto subjacentes. Caso julgado.

Sumário:

- I — O eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 284.º, n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois só releva em sede tramitação/instrução subsequente, como, por isso mesmo, não obsta a que o Tribunal Superior proceda à reapreciação da necessária verificação daqueles pressupostos processuais e porventura considere antes que aquela oposição não se verifica ocorrer e, em consequência, julgue findo o recurso.*
- II — São pressupostos processuais da admissibilidade e prosseguimento deste recurso jurisdicional a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: consagração de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão fundamental de direito, em decisões proferidos no domínio do mesmo quadro jurídico-legal aplicável, exigindo-se ainda, decisiva e consequentemente, que ocorra identidade das situações de facto subjacentes.*
- III — Ora, tal não se verifica quando, como no ajuizado caso dos presentes autos, as decisões judiciais postas em confronto para o requerido efeito processual não revelam, partem de ou traduzem identidade das situações de facto e de direito subjacentes aos naturalmente díspares julgados.*

Processo n.º 733/09-50.

Recorrente: Barraqueiro Transportes, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que lhe julgou improcedente o recurso jurisdicional que interpusera da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa e assim manteve a decretada improcedência da impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRC respeitante a 1999, interpôs agora recurso por oposição de julgados a impugnante Barraqueiro Transportes, SA, pessoa colectiva n.º 502514019, nos autos convenientemente identificada (empresa que incorporou por fusão a Frota Azul – Transportes e Turismo, Lda – NIPC 501199195).

Admitido o recurso – cfr. despacho de fls. 410 – e notificado o despacho à Recorrente – cfr. artigo 282º n.º 2 do CPPT, apresentou esta alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição do acórdão recorrido com os seguintes acórdãos: 01083/07, de 12.03.2008; 0590/07, de 7.11.2007; 0756/07, de 9.04.2008, todos da 2ª Secção do STA e 01137/05, de 21.12.2005, do TCAS (2º Juízo-1ª Secção), disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

A Fazenda Pública contra-alegou depois tentando demonstrar a não verificação da invocada oposição.

Por despacho de fls 454, considerando “*ter sido demonstrada de forma plausível a apontada oposição entre os acórdãos fundamento e o acórdão recorrido*”, ordenou-se a notificação das partes para produzirem alegações, nos termos dos artigos 284.º e 282.º, n.º 3, do CPPT.

Em consequência, a Recorrente apresentou as suas alegações, concluindo da seguinte forma:

a) O Acórdão em recurso sofre de nulidade por violação do artigo 125º do CPPT e artº 668º c) e d) do C Proc. Civil;

b) Não foram ponderadas ou apreciadas todas as provas produzidas em juízo, nomeadamente testemunhal;

b) verifica-se a insuficiência de fundamentos de facto, e decide-se contra o Direito, carecendo de suporte a decisão proferida;

c) os fundamentos estão em oposição com a decisão, ao considerar as quantias em causa recebidas pelos trabalhadores, sem daí tirar as legais consequências, porque nunca a Administração Fiscal pôs em causa a sua qualidade de trabalhadores da Recorrente e que as mesmas foram por eles recebidas;

d) o Mm^o Juiz, secundado pelo Acórdão recorrido, proferiu sentença ignorando o teor da impugnação e não decidiu as questões legais nela colocadas que lhe competia resolver e sobre as quais teria de pronunciar-se, nomeadamente:

- os pagamentos efectuados pela Impugnante são contratualmente obrigatórios nos termos do Contrato Colectivo de Trabalho (ANTROP) que prevê que os subsídios de refeição são pagos cumulativamente com as despesas de refeição, o que sendo uma imposição legal e não uma liberalidade da empresa não pode deixar de ser custo fiscalmente aceite, nos termos do citado artigo 23^o do CIRC. (artigo 15^o e 16^o da IMPUGNAÇÃO);

- As referidas normas laborais estão publicadas no Boletim do Trabalho e Emprego e são de conhecimento obrigatório para a aplicação ao caso em apreciação, sendo obrigatórias para a Impugnante por força das leis laborais, nomeadamente o Código do Trabalho.- os documentos emitidos pela Impugnante cumprem as normas legais conforme o Código do Trabalho e a Lei 49408 de 24.11.1969 (Lei do Contrato de Trabalho) aprovado pela Lei 99/2003 de 27 de Agosto, quanto aos pagamentos; artigo 267^o n^o5 do Código do Trabalho.

e) Os pagamentos efectuados aos motoristas, se não correspondessem a alimentação ou ajudas de custo, teriam de ser considerados como remunerações e, como tal, configurariam igualmente custos indispensáveis para a realização dos proveitos — artigo 18^o da petição inicial desta impugnação.

f) nos artigos 21^o, 22^o, 23^o e 27^o da petição inicial, colocou-se também a questão da extemporaneidade da correcção retroactiva dos resultados de 1996 - o que face à lei tributária inviabilizava a correcção pretendida pela Fazenda Pública — questão que também não foi apreciada nem julgada;

g) A sentença proferida viola o princípio insito no artigo 104^o da Constituição da República Portuguesa e as próprias regras do CIRC, que visa promover a tributação das empresas segundo o seu lucro real;

h) As várias decisões dos Acórdãos fundamento, acolhidas nas mesmas circunstâncias e especificidades legais e factuais, permitem concluir pelas normas legais invocadas, que o Acórdão recorrido perante as mesmas questões, decidiu em sentido contrário, mas sem fundamentada razão.

i) É portanto a tese dos Acórdãos fundamento que deve prevalecer por fazer Justiça.

Nestes termos e nos mais doutamente supridos, deve ser

- declarada a oposição de Acórdãos;

- revogado o Acórdão recorrido e declarada a nulidade da sentença proferida, por não se pronunciar sobre todas as questões levantadas na impugnação e por falta de consideração e apreciação da prova testemunhal, anulando o julgamento a partir da inquirição das testemunhas, inclusive, cuja prova não foi ponderada, ou ainda ser a decisão em recurso substituída por decisão que aprecie as questões não identificadas nem apreciadas, que se afiguram de Justiça, concluindo pela procedência da Impugnação em causa, declarando ilegal a liquidação adicional do IRC, relativa ao ano de 1999, quanto aos factos impugnados e, em consequência, anulando a respectiva liquidação, sendo de considerar os prejuízos fiscais a reportar, no montante de 520.497,94 €, como é de JUSTIÇA.

A Recorrida Fazenda Pública, por sua vez, nas contra-alegações que igualmente apresentou, em síntese, sustenta que:

1) para cada questão relativamente à qual se pretenda ocorrer oposição de julgados deve o recorrente eleger um e só um acórdão fundamento;

2) que o recurso não deve ser admitido no que respeita à invocada nulidade processual por deficiente fundamentação da matéria de facto, em virtude de a recorrente ter invocado como acórdão fundamento da alegada oposição acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo, circunstância que, nos termos do aplicável artigo 22^o a) do ETAF na redacção do DL 299/96, de 29.11, demanda antes a competência do Plenário deste Supremo Tribunal e não do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo; e

3) que não existe identidade fáctica entre o acórdão recorrido e os acórdãos fundamento, concluindo pelo não preenchimento dos requisitos para que se verifique a alegada oposição de acórdãos.

O Ex.mo Senhor Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo promoveu depois se notificasse a Recorrente para, atento o disposto no artigo 284.º do CPPT, indicar qual dos acórdãos (1083/07 e 756/07), que havia indicado como estando em oposição com o acórdão recorrido (fls 490), elegia, tendo sido depois e em consequência indicado o acórdão proferido no processo n.º 756/07 (fls 493).

Adiante, no esclarecido parecer que subscreveu – cfr. fls. 507 e seguintes –, este Ilustre Magistrado opinou pelo não conhecimento do mérito do presente recurso com base no sustentado entendimento de que:

- Quanto à alegada oposição de acórdãos sobre a invocada nulidade processual por deficiente fundamentação da matéria de facto, relativamente à qual a Recorrente invoca como acórdão fundamento acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Sul de 21.05.2005, recurso 1137/05, haveria de ser antes dirigido ao Plenário deste Supremo Tribunal e não ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário; e

- No demais, entende que entre os arestos referidos não se verifica identidade substancial das situações em confronto, que é um dos pressupostos do recurso por oposição de julgados e, por isso, sustenta que o recurso deve ser julgado findo.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta cumprir apreciar e decidir.

O presente recurso por oposição de julgados mostra-se irremediavelmente condenado ao insucesso, tal como bem proficientemente demonstra o Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Na verdade e tal como emerge das alegações e conclusões que se deixam atrás transcritas, com o presente recurso a Recorrente, mais do que evidenciar, como deveria, a bondade e acerto das soluções jurídicas encontradas nos acórdãos invocados como fundamento e, do mesmo passo, evidenciar, destacando, aquilo que, em contradição, o acórdão recorrido não teria acolhido ou sufragado, limita-se a, mais uma vez, intentar demonstrar a alegada ilegalidade da liquidação antes impugnada, com a mesma fundamentação, aliás, tal como decorre da verificada reprodução das conclusões antes apresentadas em sede de recurso jurisdicional oportunamente interposto da sentença do TT de 1ª instância para o Tribunal Central Administrativo Sul que, como vem de relatar-se, neste não recolheram aceitação.

Com efeito e quanto à alegada oposição do julgado sobre a nulidade da sentença e acórdão subseqüente, ora recorrido, por deficiente fundamentação da matéria de facto, mediante invocação de acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo Sul de 21.05.2005, recurso 1137/05, a fls. 395 e seguintes, o respectivo recurso por oposição de julgados haveria de ser antes interposto para o Plenário do Supremo Tribunal Administrativo, à luz do direito aplicável – o artigo 22.º do ETAF, na redacção anterior à Reforma de 2004 –, pois os presentes autos tiveram o seu início em 12.06.2003.

É assim este Pleno da Secção de Contencioso Tributário incompetente para dele conhecer, já que, é sabido e decorre do disposto no artigo 685º n.º 5 do CPC, subsidiariamente aplicável, a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior.

Daí que dele e do seu objecto se não conheça, declarando-se para o efeito como competente o Plenário deste Supremo Tribunal.

Resta agora verificar se se verifica ocorrer da alegada oposição entre o acórdão recorrido e os acórdãos invocados como fundamento quanto à arguida nulidade por omissão de pronúncia – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo e Secção de Contencioso Tributário de 09.04.2008, processo n.º 756/07 a fls. 406 e seguintes; e quanto à também alegada oposição do sindicado aresto quanto à invocada restrição dos meios de prova e inconstitucionalidade material, agora com o acórdão de 07.11.2007, da secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, processo n.º 590/07, a fls. 499 e seguintes.

Com efeito e como reiteradamente vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal em Pleno, o despacho que, como no ajuizado caso dos autos, proferido ao abrigo e nos termos da artigo 284º n.º 5 do CPPT, porventura reconheça a alegada oposição de julgados, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o tribunal *ad quem* de a reapreciar,

Designadamente como quando se não verifica ocorrer aquela oposição, desde logo porque não ocorre a necessária e indispensável identidade de situações de facto subjacentes às pronúncias decisórias dos arestos cotejados.

São pressupostos da admissibilidade e prosseguimento deste tipo de recurso, entre outros, a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: consagração de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão fundamental de direito, em decisões proferidas no domínio do mesmo quadro jurídico aplicável, mais se exigindo que ocorra identidade das situações de facto subjacentes.

Ora é precisamente no que respeita a esta exigência que o Ilustre Procurador-Geral Adjunto junto deste STA e a Recorrida Fazenda Pública entendem não se verificar ocorrer entre os arestos invocados.

E assiste-lhes razão.

Com efeito e tal como resulta de fls. 293/294, nos presentes autos, a prova testemunhal não deixou de ser efectuada; acontece porém que, como se refere na fundamentação do acórdão recorrido, na sentença o Tribunal entendeu desconsiderá-la apenas por entender que não relevava, face à natureza dos factos em análise e à prova documental produzida.

Ali se afirma que os documentos de saída de caixa não estão suportados por documentos que comprovem efectivamente a despesa e que haveriam de ser esses documentos os susceptíveis de comprovar, de forma idónea, o respectivo encargo e a sua natureza. Mais se aditando, no ponto, que a prova testemunhal não era idónea para efectuar aquela comprovação.

Bem diferente é a situação verificada no acórdão fundamento.

Neste não se admitiu sequer a produção de prova testemunhal num caso de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, uma vez que o n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento Administrativo a excluía, tendo-se consequentemente entendido que essa proibição contendia com o direito à tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 20.º da CRP.

E o mesmo se verifica não ocorrer quanto à alegada omissão de pronúncia que inquinaria o acórdão recorrido quando cotejado com o acórdão proferido no processo n.º 576/07.

Neste, no acórdão recorrido, questionava-se impugnação judicial de 1999 onde se invocara a falta de notificação da liquidação de tributo de 1996 e nele se acolheu entendimento de que, tal como se aduzira na então sindicada sentença, “*A eventual anulabilidade por falta de fundamentação das liquidações anteriores, nomeadamente as de 1997 e 1998 (ou a caducidade da sua liquidação, relativamente a 1996), sobre as quais a impugnante alega ter deduzido as competentes impugnações, obviamente, não pode ser discutida no âmbito desta impugnação, sendo nessas impugnações de 1997 e 1998 que a questão deve ser tratada.*”

E no acórdão invocado como fundamento, a ali recorrente invocara como fundamento da impugnação judicial deduzida em 1995 contra o acto de liquidação de IRC, a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade, facto/questão que o tribunal de 1ª instância na sindicada sentença não só não conhecera ou abordara, como nem sequer referira como prejudicado no seu conhecimento pelo eventual conhecimento e decisão dado a outras questões.

Daí que neste acórdão, naturalmente, se tenha considerado existir omissão de pronúncia e se tenha declarado consequentemente nula aquela sentença.

Não ocorre pois a indispensável identidade das situações de facto subjacentes entre os acórdãos recorrido e invocados como fundamento da oposição de acórdãos.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações acordam os juízes deste Supremo Tribunal, em Pleno, em julgar findo o presente recurso.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 300€ e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Maio de 2010. — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 19 de Maio de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Avaliação indirecta. artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária. Rendimento-padrão. Justificação parcial da fonte da manifestação de fortuna. Seu relevo para fixação do rendimento sujeito a IRS.

Sumário:

- I — *A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.*
- II — *Evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250 000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição — cfr. tabela constante do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.*
- III — *Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a «manifestação de fortuna», pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.*
- IV — *Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como «incremento patrimonial» em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do «acréscimo patrimonial não justificado» sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa — concernentes à incidência objectiva do imposto —, a proibição constitucional de*

presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária — que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» —, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático, que a solução adoptada no acórdão recorrido não permite alcançar.

V — *Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.*

VI — *Não tendo a administração tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto fixou à ora recorrente o rendimento tributável de € 75 000,00 com recurso a avaliação indirecta.*

Processo n.º 734/09-50.

Recorrente: A....

Recorrido: Director de Finanças de Lisboa.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva (por vencimento).

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

– Relatório –

1 – A..., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21 de Abril de 2009 (fls. 210 a 220), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente o recurso interposto do despacho de 13/11/2008 do Director de Finanças de Lisboa que decidiu fixar-lhe o rendimento tributável em sede de IRS no ano de 2004 com recurso a avaliação indirecta, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º, alínea d) e 89.º da LGT, dele vem, nos termos dos números 2 e 3 do artigo 280.º e artigo 284.º do CPPT, interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4 de Março de 2008, proferido no recurso n.º 2259/08, formulando as seguintes conclusões:

A. *O douto acórdão recorrido não fez a interpretação conforme o espírito do legislador no que se refere à desconsideração do montante do crédito bancário, para calcular o valor base para efeitos de determinação do rendimento padrão, estribando a posição no acórdão deste douto TCA Sul, datado de 20.03.2007 – proc.º n.º 1678/07.*

B. *A recorrente defende posição contrária, estribada em jurisprudência mais recente, deste mesmo douto tribunal, fazendo referência ao acórdão de 04.03.2008, proc.º n.º 02259/08, jurisprudência segundo a qual, na aquisição de imóvel pelo preço de 375.000 euros, com recurso ao crédito de 250.000 euros, em que o montante de 125.000 euros restante, cai fora do âmbito de incidência do artigo 89º-A da LGT.*

C. *O douto acórdão recorrido não faz a interpretação das diversas normas do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária em obediência ao definido nos números 1, 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil.*

D. *Da motivação do douto acórdão recorrido não se alcança porque é que “... na letra da lei não se prevê que se subtraia ao valor da aquisição o valor justificado por outras fontes para calcular o rendimento padrão”, quando a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º do CC.*

E. *O pensamento legislativo, não será decerto, o de considerar a totalidade do valor da aquisição, para determinar o rendimento padrão, como se defende no douto acórdão recorrido, por resultar totalmente distorcida a aplicação da norma, como aconteceria no caso da aquisição de imóvel por 375.000 euros com recurso ao crédito de 374.999 euros, sendo a parte excedente 1 euro, em que a disponibilidade necessária do adquirente seria apenas de 1 euro, e o encargo com o pagamento do crédito é igual ao da situação em que o mútuo é de 375.000 euros.*

F. *As implicações fiscais são de uma diferença chocante; no primeiro caso o rendimento padrão é de 75.000 euros e no segundo é zero.*

G. A norma ínsita no n.º 4 do artigo 89º-A da LGT não pode ter outra interpretação distinta da que foi dada no acórdão do TCA Sul, in procº n.º 02259/08, de 04.03.2008 do Exmo. relator José Correia, uma vez que ao remeter para as situações previstas no n.º 1, pretende acautelar que situações, substancialmente diferentes, tenham um tratamento tributário diferente, como se demonstra pelos exemplos referidos nas alegações, onde se inclui o referido nestas conclusões, sob pena de existirem graves incongruências na aplicação da norma.

H. Ao fazer a interpretação da norma ínsita no artigo 89º-A, (em especial os nºs 3 e 4 da LGT), no sentido em que o fez, o douto acórdão recorrido violou normas constitucionais, designadamente, os artigos 13.º/1 e 104.º/3 da CRP.

I. Noutro aspecto em que o douto acórdão recorrido não fez a correcta aplicação do direito, é o que se refere à apreciação da prova documental apresentada com a p.i., facto esse, determinante para a decisão de improcedência do recurso, ao considerar que não ficou provada a origem do montante de 125.000 euros.

J. Os vendedores são o pai e a mãe da recorrente, que não receberam até à presente data a diferença entre o preço e o mútuo, e essa situação, corresponde sem margem para dúvidas, a um empréstimo concedido, para “pagar” o preço restante do imóvel, no acto da celebração da escritura em que declararam ter recebido, não existindo duas versões contraditórias, como referido na douda decisão recorrida.

K. Existindo dívidas no espírito do julgador, bastaria deitar mão do disposto no artigo 13.º do CPPT, violado na douda sentença, para que fossem explicitadas as alegadas contradições, com vista ao conhecimento seguro da verdade material.

L. Seriam pertinentes e adequadas as diligências a levar a efeito pelo M.º Juiz, a coberto do artigo 13.º do CPPT se, se entendia existirem versões contraditórias, pese o facto de se tratar de um processo urgente, e do disposto no artº 146º-B do CPPT, não dispensa o juiz do poder/dever de ordenar as diligências que considere indispensáveis ao apuramento da verdade material, nos termos do artigo 13º, n.º 1 do CPPT, conforme tem sido jurisprudência comumente aceite.

M. A douda sentença valora como facto relevante para a decisão, a indicação constante da escritura sobre o recebimento do preço, pese embora tratar-se de uma declaração formal, que vincula somente as partes intervenientes, o que implica que essa situação corresponda a um empréstimo dos vendedores, não havendo necessidade de alterar essa declaração formal, quase sempre pré elaborada pelo notário, como foi o caso, atendendo ao grau de parentesco entre compradores e vendedores, e quando já estava acordado que o restante preço seria pago a posteriori.

N. Conforme é jurisprudência comumente aceite, a prova exigida ao contribuinte é apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, de forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de IRS.

O. A declaração assinada por todos os intervenientes na escritura e detentores do capital e da gerência da sociedade..., Lda., demonstra a veracidade dos factos invocados pela recorrente, contudo não foi considerada na douda decisão recorrida, ainda que não tenha sido posta em causa a veracidade dessa mesma prova documental nem arguida a sua falsidade.

2 - Contra-alegando, vem o Director de Finanças de Lisboa dizer que:

a) O objecto do presente recurso é o acórdão de 21/04/2009 no qual o Tribunal Central Administrativo do Sul considerou improcedente o recurso apresentado pela requerente e, em consequência, manteve a decisão que procedeu à correcção do rendimento colectável, por aquela declarado, em sede de IRS no ano de 2004, com recurso ao método indirecto consagrado no artigo 89.º-A da LGT;

b) Decorre dos autos que no ano de 2004 a recorrente efectuou a aquisição de um imóvel pelo valor de € 375.000,00 tendo, nesse mesmo ano, o seu agregado familiar declarado como rendimentos em sede de IRS o montante de € 15.860,60;

c) Verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta da matéria colectável e tendo-se, por via legal, invertido o ónus da prova, não logrou a recorrente justificar a proveniência de parte significativa do valor que desembolsou na aquisição;

d) Resultando da norma a aplicar que o valor do rendimento padrão corresponde, no caso de aquisição de imóveis, a vinte por cento do valor de aquisição e que em nenhuma situação, a lei manda subtrair ao valor de aquisição os montantes parcialmente justificados, constata-se que o acórdão recorrido expressa uma correcta interpretação da norma contida no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

3 - O Exmo. Magistrado do MP junto deste STA emite parecer no sentido de que o recurso deve considerar-se findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT, por inexistência de identidade de situação factual.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

– Fundamentação –

4 – Questões a decidir

Importa averiguar previamente se, no caso dos autos, estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, cuja não verificação impede o conhecimento do presente recurso.

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a da interpretação do disposto no artigo 89.º-A da LGT nas situações em que o contribuinte apenas demonstra a origem de parte dos rendimentos que lhe permitiram o acréscimo patrimonial em que se consubstanciou a manifestação de fortuna.

5 – Matéria de facto

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A. A... (doravante identificada como recorrente) declarou rendimentos no ano de 2004, em sede de IRS e em conjunto com o seu marido B..., no montante de € 15.860,60 (quinze mil, oitocentos e sessenta euros e sessenta cêntimos) – processo administrativo apenso.

B. Através de escritura celebrada em 14 de Julho de 2004, a recorrente adquiriu a seus pais, ... e ..., com a concordância do seu irmão ... e mulher ..., o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Carcavelos, concelho de Cascais, sob o artigo 2087.º, pelo valor de € 375.000,00 (trezentos e setenta e cinco mil euros) – doc. de fls. 13/16.

C. Da escritura referenciada na alínea que antecede consta que os alienantes já receberam o preço acordado – doc. de fls. 13/16.

D. Para esta aquisição, a recorrente utilizou crédito concedido pelo Crédito Predial Português, actual Banco Santander Totta, no montante de € 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil euros), através de contrato de mútuo celebrado em 14 de Julho de 2004 – doc. de fls. 17/27.

E. Atentos os valores de aquisição do imóvel e do rendimento declarado no ano de 2004, a Direcção de Finanças de Lisboa (DFL) desencadeou acção de inspecção para consulta e recolha de elementos tendentes à averiguação da situação patrimonial da recorrente – doc. de fls. 65/119 e PAT apenso.

F. Notificada para exercício do direito de audição, a recorrente declarou que o imóvel em causa foi adquirido e pago com recurso a empréstimo bancário, no montante de € 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil euros), conforme contrato de mútuo com hipoteca e fiança que juntou, tendo a parte restante (€ 125.000,00) origem em poupanças feitas desde 1990, guardadas em casa, resultantes das explicações que dava e do exercício de funções no LNEC, bem como empréstimos obtidos junto de familiares – doc. de fls. 89/91 e PAT apenso.

G. Por decisão de 13 de Novembro de 2008, o Director de Finanças de Lisboa decidiu a fixação à ora recorrente do rendimento tributável de € 75.000,00 (setenta e cinco mil euros), a enquadrar na categoria G (incrementos patrimoniais) de IRS, do ano de 2004 – doc. de fls. 65/119 e PAT apenso.

H. A recorrente é sócia-gerente, com uma quota no valor nominal de €8.750,00 (oito mil, setecentos e cinquenta euros), da sociedade ..., Lda., que tem um capital de €22.500,00 (vinte e dois mil e quinhentos euros) – doc. de fls. 28/31.

I. ..., ..., ..., a recorrente e seu marido B... assinaram declaração, datada de 26/11/2008, da qual consta que os pais da recorrente não receberam desta a quantia de €125.000, que falta pagar do preço de venda do imóvel urbano inscrito sob o artigo 2087º da freguesia de Carcavelos, correspondendo a mesma a um empréstimo familiar, cujo pagamento será efectuado através da alienação da quota da recorrente na sociedade ..., Lda., e/ou dos suprimentos e prestações suplementares de capital que detém na mesma sociedade - doc. de fls. 51.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Vem a recorrente interpor o presente recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21 de Abril de 2009 (fls. 210 a 220 dos autos) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente o recurso por si interposto do despacho do Director de Finanças de 13/11/2008 que decidiu fixar-lhe o rendimento tributável em sede de IRS referente ao ano de 2004, mediante avaliação indirecta, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º e 89.º da LGT, com fundamento em oposição com o acórdão do mesmo Tribunal de 4 de Março de 2008, proferido no recurso n.º 2259/08.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2008, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante 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 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.

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

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26 de Setembro de 2007, 14 de Julho de 2008 e de 6 de Maio de 2009, recursos números 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 294).

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a interpretação do disposto no artigo 89.º-A da LGT nas situações em que o contribuinte apenas demonstra a origem de parte dos rendimentos que lhe permitiram o acréscimo patrimonial em que se consubstanciou a manifestação de fortuna.

Assim, a questão que se pretende submeter à apreciação deste Tribunal reside em saber se, na determinação da matéria tributável ao abrigo do disposto no supra citado preceito legal se deve considerar o rendimento padrão decorrente da tabela, ou se o mesmo deverá ser calculado apenas sobre o montante que o contribuinte não logrou demonstrar ou justificar.

Já quanto à invocada errada aplicação do direito alegadamente feita no acórdão recorrido no que se refere à apreciação da prova documental apresentada pela recorrente [conclusões I) e seguintes das alegações] da mesma se não conhecerá por se mostrar fora do âmbito do presente recurso que visa resolver a oposição de julgados e não reapreciar a decisão recorrida em 3.º grau de jurisdição.

Defende o Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal que as situações de facto verificadas nos acórdãos recorrido e fundamento lhe parecem ser distintas porquanto neste último a Administração tributária não terá dado oportunidade ao contribuinte para demonstrar a origem dos rendimentos com que pagou o remanescente do valor do imóvel depois de deduzido o valor do mútuo, o que não aconteceu no acórdão recorrido, em que a recorrente teve oportunidade de se pronunciar.

Todavia, não cremos que assim seja.

Com efeito, a identidade substancial das situações fácticas que se exige, como supra já deixámos escrito, deve ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

E, na verdade, é isso mesmo que sucede.

Tanto num acórdão como noutro, estamos perante situações em que os contribuintes adquiriram imóveis em 2004 por um valor superior a € 250.000,00, quando um deles apenas apresentou na declaração de IRS referente a esse mesmo ano rendimentos no montante de € 15.860,00 e o outro nem sequer chegou a apresentar tal declaração.

Ambos os contribuintes apenas fizeram prova de que utilizaram nessas aquisições crédito bancário no valor de € 250.000,00.

Perante estes factos, entendeu a Administração tributária que estavam verificados os pressupostos legais a que alude o artigo 89.º-A da LGT para avaliação indirecta da matéria colectável, tendo-lhe fixado rendimentos, a enquadrar na categoria G de IRS, no montante do rendimento padrão apurado nos termos do n.º 4 daquele normativo, ou seja, 20% do valor de aquisição dos imóveis em causa.

Nos dois processos, os contribuintes vieram defender ter ilidido a presunção prevista no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, comprovando que correspondem à realidade os rendimentos declarados e ser outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, além de alegarem que para apuramento do rendimento padrão deveria ter sido considerado apenas o valor de aquisição dos imóveis deduzido do valor dos empréstimos utilizados, o que determinaria a que a situação descrita caísse fora do âmbito de incidência do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Ora, enquanto no acórdão recorrido se entendeu mostrarem-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta da matéria colectável e se considerou como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, que, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição, já no acórdão fundamento se decidiu ter o contribuinte ilidido a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos do ano em causa, com a justificação do recurso ao crédito. Mas, mesmo que assim se não entendesse, sempre se deveria considerar que o rendimento padrão teria de ser calculado apenas sobre o montante não justificado, ou seja, ao valor de aquisição sem recurso ao crédito.

E, assim sendo, há, efectivamente, oposição de julgados justificativa da admissibilidade do presente recurso, pelo que haverá que conhecer do seu mérito.

6.2 Da interpretação do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT)

Dispõe o art.º 89.º-A da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/4, que “há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

Por sua vez, estabelece o seu n.º 2 que, entre as manifestações de fortuna previstas na tabela supra referida estão as aquisições de imóveis, cujo valor de aquisição seja igual ou inferior a 50.000 contos (€ 249.398,95), adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores adquiridos pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do agregado familiar (al. a)) e os bens que aqueles fruem, adquiridos nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo (al. b)).

Por último, determina o seu n.º 3 que, “verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito”.

No caso dos autos, a recorrente apenas provou a proveniência de parte do preço que pagou pelo imóvel, mostrando os rendimentos por si declarados uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento resultante da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT (na redacção vigente no ano de 2004).

A alegação da recorrente de que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado – de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, não tem suporte legal, como se decidiu já no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA 28/1/09, no recurso n.º 761/08, e também no acórdão da mesma Secção de 27/5/09, no recurso n.º 403/09, onde expressamente se afirma que o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património apenas releva para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas foram adquiridas com aquele valor.

Assim, uma vez evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), têm de considerar-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.

Com efeito, cabendo à Administração tributária o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, cabe-lhe provar que o rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo mostra uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão fixado na referida tabela.

O *rendimento padrão* serve assim, numa primeira fase, para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável. E uma vez provados esses pressupostos, passa a competir ao sujeito passivo o ónus de prova da ilegitimidade do acto por erro nos pressupostos, pela demonstração de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, nomeadamente herança ou

doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT).

Neste contexto, para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”. A justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos globais que permitiram tal manifestação de fortuna.

Ora, não tendo a Recorrente justificado a totalidade do montante que lhe permitiu efectuar a referida aquisição, têm de se dar por verificados os pressupostos legais para a aplicação do método indirecto de avaliação do seu rendimento tributável, e legitimado o acto.

Assim, não se demonstra, pois, a ilegalidade do recurso à avaliação indirecta, como bem se entendeu no acórdão recorrido.

Entende-se, contudo, que já assim não é no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.

Embora se tenha presente a decisão recorrida seguiu a anterior jurisprudência deste Supremo Tribunal, designadamente a que resulta do supra citado aresto do Pleno desta Secção, e bem assim que a solução perfilhada é a que resulta literalmente da letra do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, que apenas prevê de forma expressa a possibilidade de afastamento do valor determinado tendo por referência o “rendimento padrão” *quando a administração tributária fixar rendimento superior, de acordo com os critérios fixados no artigo 90.º*, entende-se, contudo, ser outra a solução imposta pelo espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa.

Assim, no que à natureza das normas em causa respeita, parece dever entender-se que as normas previstas no n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária são, nesta segunda fase (em que em causa está a determinação e quantificação do rendimento sujeito a IRS), normas de incidência objectiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do respectivo Código (neste sentido, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 368/369, nota 415), ou, pelo menos, normas que densificam e concretizam aquelas e, como tais, sujeitas a idênticas regras e princípios.

Ora, se assim é, então ter-se-á de considerar ser-lhes aplicável a proibição de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva (neste sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, em especial pp. 497/498), que, no plano da lei ordinária, o artigo 73.º da LGT, ao dispor que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário», expressamente consagra.

Não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume, na medida em que logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS. Impedir o contribuinte de fazer essa prova ou defender que não se pode dar qualquer relevância à demonstração da proveniência parcial do rendimento utilizado na manifestação da fortuna, argumentando que a quantificação tem, necessariamente, de ser aquela que resulta da aplicação de um critério estritamente legal e que parte de uma ficção ou presunção de um determinado rendimento sujeito a tributação (rendimento padrão), constituiria, desde logo, uma clara e directa violação do artigo 73.º da LGT, pois que sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objectiva de IRS, há que dar à parte desfavorecida com esta presunção a possibilidade de a ilidir, mediante prova em contrário (n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil).

Acresce que a solução a que conduziria o não relevo da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.

De facto, mal se compreenderia, à luz dos referidos princípios, que, perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indirecta por “sinais exteriores de riqueza” e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, o contribuinte que nada justificou fosse tributado em sede de categoria G de IRS por montante exactamente igual ao contribuinte que justificou que parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado lhe adveio do recurso a um empréstimo bancário, crescendo, ainda que o montante obtido por via do empréstimo bancário acabaria também por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de montante não sujeito a tributação em sede de IRS.

Ora, a interpretação adoptada no acórdão recorrido conduz, inevitavelmente, a um tratamento grosseiramente igualitário de situações diversas e bem assim autoriza e valida a tributação de rendimentos que, comprovadamente, não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, razões pelas quais

deve ser rejeitada sob pena de afronta aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais (Cfr., o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de 29 de Abril de 1997, que julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, a norma do §2 do artigo 14.º do Código do Imposto de Capitais, *na parte em que não permite a elisão de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios* e respectiva anotação de CASALTA NABAIS, que convoca também o princípio da capacidade contributiva para defesa de que a predita norma *também é inconstitucional em si mesma, na medida em que permite a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva* - «Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva: Acórdão n.º 348/97, processo n.º 63/96», Fisco, n. 84/85, Setembro/Outubro 1998, ano IX, pp. 85/95).

Tenha-se finalmente em conta que a *natureza subsidiária* da avaliação indirecta (artigo 85.º, n.º 1 da LGT) - de que, ao menos na perspectiva do legislador (cfr. a alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT), a avaliação por *sinais exteriores de riqueza* comunga -, e bem assim a regra segundo a qual à avaliação directa se aplicam, *sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa* (artigo 85.º n.º 2 da LGT) parecem igualmente militar no sentido de que a justificação parcial feita pelo contribuinte do acréscimo patrimonial há-de reflectir-se na fixação do rendimento a sujeitar a imposto, tanto mais que o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT expressamente admite o afastamento da tributação do montante determinado pelo “rendimento padrão” quando *existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior*, o que permite afirmar o carácter supletivo do recurso ao *rendimento padrão*, ao menos na perspectiva da Administração tributária.

Ora, se assim é para a Administração tributária, perante meros *indícios*, embora *fundados* e consonantes com critérios legalmente definidos, não se vê que deva ser de outro modo quando a situação seja a inversa e o contribuinte disso faça prova.

É que, julgamos que também no plano procedimental tributário, o princípio do Estado de Direito Democrático (artigo 2.º da Constituição da República) postula esse justo equilíbrio, essa paridade de *posições jurídicas recíprocas*, nas situações em que não se vislumbra que um interesse público de especial relevo imponha solução diversa (cfr., sobre o tema em geral, PEDRO MACHETE, *Estado de Direito Democrático e Administração Paritária*, Coimbra, Almedina, 2007).

Diga-se finalmente que a solução propugnada é a sustentada pela mais recente doutrina que *ex professo* tratou a questão (cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *A Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina, Abril 2010, pp. 301/305), o que não deve deixar de ser salientado.

Os argumentos *supra* expostos conduzem, assim, a que se entenda que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzido do montante do empréstimo bancário que demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel em questão, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.

Ora, atendendo a que, no caso dos autos, a administração tributária nenhuma dedução relativa ao empréstimo bancário efectuou na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto que constitui o objecto do presente recurso judicial - acto que fixou à ora recorrente o rendimento tributável de € 75.000,00 com recurso a avaliação indirecta -, pelo que se impõe a respectiva anulação judicial.

O acórdão recorrido que assim o não considerou, não pode, pois, manter-se.

O recurso merece provimento.

– Decisão –

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar o acórdão recorrido e, julgando procedente o recurso judicial, anular o sindicado despacho do Director de Finanças de Lisboa.

Custas pela autoridade recorrida, na instância e neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 19 de Maio de 2010. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *António Francisco de Almeida Calhau* (vencido, nos termos do voto de vencido junto pelo Ex.^{mo} Conselheiro Jorge Lino) — *Domingos Brandão de Pinho* (vencido nos termos da declaração de voto do Ex.^{mo} Cons.^o Jorge Lino) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (vencido nos termos que constam

do Acórdão do Pleno desta Secção prolatado no rec. n.º 761/08, de 28/01/09, de que fui Relator, bem como nos termos da declaração de voto do Ex.^{mo} Conselheiro Jorge Lino) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (Vencido conforme declaração que anexo).

Voto de vencido

1. O douto presente acórdão entende que, no caso, a quantificação do rendimento tributável deve ser igual a 20% do valor de aquisição do imóvel, deduzindo-se a tal valor o montante do empréstimo bancário efectuado para a aquisição do imóvel.

O acórdão defende que, para a quantificação do rendimento tributável, ao «valor padrão» [20% do valor de aquisição do imóvel] deva abater-se o valor do empréstimo efectuado para a aquisição do imóvel.

Ou seja: o acórdão defende que, quando o contribuinte não faça, como deve fazer, «a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados», o «valor padrão» de rendimento tributável [de 20% do valor de «manifestações de fortuna evidenciadas»] seja diminuído até ao montante da prova justificativa que ele faça dessas «manifestações de fortuna».

2. E, assim – nessa lógica – se, por hipótese, o contribuinte tiver feito a prova justificativa de 20% do valor das «manifestações de fortuna evidenciadas», então parece que não haveria qualquer rendimento tributável... O que, por absurdo, está manifestamente fora da *voluntas legis*. E, não tendo, como não tem, «na letra da lei um mínimo de correspondência verbal», não pode tal interpretação gozar de alguma validade jurídica – cf. o n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

3. Em casos que tais – e nos termos do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária [na redacção, aqui aplicável, da Lei n.º 107-B/2003, de 31/12] – considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão de 20% do valor de aquisição de imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior.

Segundo os termos da lei, uma realidade é o «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas»; outra realidade é o «rendimento padrão», que a lei presume e fixa em 20% apenas daquele «valor de aquisição».

Esta presunção legal de «rendimento padrão», para efeitos de rendimento tributável, é claramente uma presunção *juris tantum*, elidível por meio da prova da presença de rendimentos proporcionados a suportar a totalidade do «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas».

Realmente, para efeitos de combate à evasão fiscal – augúrio do normativo supracitado – a única solução razoável é a exigência da prova de meios ou rendimento igual, no mínimo, ao «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas».

E não tem sentido sequer pensar-se que o contribuinte tem de provar, não o valor das «manifestações de fortuna evidenciadas», mas apenas o «rendimento padrão» legalmente presumido. De tal modo, a lei estaria precisamente a consentir a evasão fiscal que justamente pretende travar por meio do mecanismo legal em foco. É que este «rendimento padrão» é um rendimento presumido na suposição muito natural, conforme ao senso comum (*id quod plerumque accidit*), da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por «manifestações de fortuna evidenciadas» em franca discrepância com rendimentos declarados.

4. Segundo a lei, o «valor padrão» não pode ser “descontado” ou baixado. Ao contrário: tal «valor padrão» poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam fixar um rendimento superior. O rendimento tributável nunca poderá ser inferior ao «valor padrão».

O “desconto” dos valores provados na aquisição das «manifestações de fortuna evidenciadas» ao «rendimento padrão» tributável – que se defende no acórdão – só poderia compreender-se se o mecanismo legal em foco fosse o de uma determinação do rendimento tributável por método indirecto. E não é. Na verdade, a determinação do rendimento tributável pelo modo previsto no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária [na redacção, aqui aplicável, da Lei n.º 107-B/2003, de 31/12] constitui e integra um procedimento próprio, específico, que não é de avaliação indirecta – portanto, sem relação de subsidiariedade com o procedimento da avaliação directa.

Com efeito, entre a avaliação directa e a avaliação indirecta existe uma relação de subsidiariedade.

Mas essa relação de subsidiariedade não existe entre a avaliação directa e a determinação da matéria colectável com base em manifestações de fortuna. A avaliação directa «pressupõe que se conheça a categoria ou a fonte do rendimento», e, para a determinação do rendimento tributável por manifestações de fortuna, o único método possível para apurar esses «rendimentos ocultos» é, na verdade, o do mecanismo legal em presença, «isto porque este mecanismo pressupõe o desconhecimento da fonte do rendimento que se pretende apurar», «não sendo sequer concebível ou pensável uma aplicação da determinação directa». E o que é certo é que a presunção de rendimento [de 20% do valor de aquisição do imóvel] – legalmente elidível pela prova de rendimento, no mínimo, igual ao «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas» –, traduz uma proposição prescritiva decorrente da impos-

sibilidade de determinação directa da ocorrência do evento descrito no facto jurídico típico, para fins de desencadeamento válido da obrigação tributária, com vista a surpreender e atingir a real capacidade contributiva, e levar à prática, tanto quanto possível, o princípio constitucional da igualdade tributária (cf., neste sentido, João Sérgio Ribeiro, *A Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina, Abril, 2010, pp. 279, 285 e 299; e, também, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 497 e 498).

5. Neste entendimento, afigura-se que a jurisprudência do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo, nestes casos, a trilhar um caminho amoldado ao «espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes», de que fala o acórdão – caminho do qual é o mesmo presente acórdão que se afasta decididamente, sem razões convincentes, salvo o devido respeito.

Termos em que se confirmaria o acórdão recorrido.

Lisboa, 19 de Maio de 2010. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa*.

Acórdão de 19 de Maio de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos.

Sumário:

Se não se verifica, no recurso por oposição de julgados, identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o mesmo ser julgado findo, por falta de um dos pressupostos desse recurso de oposição de julgados, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.

Processo n.º 913/09-50.

Recorrente: Gisela Maria Ribeiro Gonçalves Dias Duarte.

Recorridos: Fazenda Pública e outro.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Gisela Maria Ribeiro Gonçalves Dias Duarte, melhor identificada nos autos, vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, que desatendeu a reclamação que havia deduzido na sequência do despacho do TAF de Almada de não admissão do recurso, tendo em conta que não foram apresentadas alegações aquando da sua interposição.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 112).

1.3. Por despacho do Exmº Relator, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 e 282º, n.º 3 do CPPT (fls. 133).

1.4. A recorrente termina as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

A) Na questão relevante para os efeitos deste recurso, o acórdão recorrido sustenta que as reclamações de actos do órgão de decisão fiscal — e tramitação subsequente —, sejam elas quais forem, mesmo que posteriores à venda e mesmo que não destinadas a acautelar prejuízo irreparável, designadamente no âmbito do art. 278º n.º 3 do C.P.P.T., seguem o regime dos processos urgentes, o que contraria jurisprudência do STA, tendo-se nomeado, para o efeito do art. 284º n.º 1 do C.P.P.T., o acórdão do STA proferido no processo n.º 929/03 – junto como Doc. 2 à reclamação objecto da decisão recorrida –, que sustenta que apenas seguem a tramitação urgente os processos que visem acautelar prejuízo irreparável, nos termos do art. 278º n.º 3 do C.P.P.T.,

B) O art. 278º n.º 1 do C.P.P.T. estipula o princípio de que o Tribunal só conhece das reclamações, cujo regime geral vem regulado nos arts. 276º e 277º do mesmo código, quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

C) Por seu turno, no art. 278º n.º 3, estipula-se um regime excepcional de subida imediata da reclamação quando a mesma se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer uma das ilegalidades identificadas nesse preceito legal.

D) É neste contexto que o art. 278º n.º 5 do C.P.P.T., consagra a regra de que as reclamações previstas no artigo em causa seguem o regime dos processos urgentes. Quais reclamações?

E) A resposta lógica – integrada no espírito da norma e no seu enquadramento sistemático – só pode ser a de que esse regime dos processos urgentes apenas se aplica às reclamações que se fundamentam em prejuízo irreparável e que, por isso mesmo, sobem logo e não a final.

F) É que a urgência advém do perigo do prejuízo irreparável, tal como, de resto, acontece nas providências cautelares.

G) Assim sendo, o regime dos processos urgentes, particularmente a norma do art. 283º do C.P.P.T., só se aplica às reclamações previstas no art. 278º n.º 3 do C.P.P.T. – destinadas a prevenir um prejuízo irreparável –, seguindo as restantes, designadamente as que são deduzidas após a penhora e a venda, o regime geral, nomeadamente em matéria de recursos.

H) A interpretação normativa dada ao art. 283º do C.P.P.T. – devidamente conjugado com o art. 278º, n.ºs 1, 3 e 5 do C.P.P.T. – no sentido de que o regime do art. 283º do C.P.P.T. se aplica a todas as reclamações de órgãos de decisão fiscal – e recursos posteriores –, mesmo que não se inscrevam no âmbito do art. 278º n.º 3 do C.P.P.T. ou sejam posteriores à venda do bem em processo executivo, é inconstitucional, porque isso fere o princípio de um processo equitativo, tal como consagrado no art. 20º n.º 4 da CRP, atenta a manifesta desproporcionalidade de impor uma alegação em simultâneo com o requerimento de interposição do recurso, quando não é esse o regime geral aplicável aos recursos jurisdicionais em processo tributário e inexistindo dimensão objectiva que o justifique.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer no sentido do recurso ser julgado findo, fundamentando-se no seguinte:

«Questão prévia: a nosso ver não se verifica a alegada oposição de julgados.

Com efeito, e como é jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas – vide neste sentido Acórdão do pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19.06.2002, processo 26745, *in* www.dgsi.pt.

O objecto do recurso por oposição de julgados é assim dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, devendo igualmente pressupor a mesma situação fáctica. (Vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pág. 1109, «para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas, terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas»).

É também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

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

E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso *subjudice*, já que, como bem sublinha a Fazenda Pública a fls. 128 e segs., não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Assim no acórdão recorrido (fls. 65 e segs.) estava em causa uma reclamação de acto praticado no âmbito do processo de execução fiscal, tendo-se ali concluído que a reclamação seguia as regras dos processos urgentes, de acordo com o disposto no art. 278º n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário, urgência essa que abrangia a fase de recurso, por força do disposto no art. 283º do mesmo diploma legal.

Por sua vez no acórdão fundamento (fls. 12 e segs.) estava em causa a forma como foi efectuada a citação de um despacho de reversão, arguida de nulidade, tendo este Supremo Tribunal Administrativo considerado que o caso não configurava uma verdadeira reclamação, uma vez que o acto impugnado não era um acto de decisão de um órgão de execução fiscal ou outra autoridade da administração tributária.

Consequentemente o acórdão fundamento considerou que em função da natureza do acto em causa o procedimento não poderia ser considerado urgente.

Aliás da exposição da fundamentação do acórdão recorrido, supra transcrita, não resulta sequer que haja oposição explícita com a solução que àquela questão de direito (interpretação do disposto nos arts. 276º e 278º do CPPT) foi dada pelo acórdão fundamento.

Não se verificam, pois, os alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo.»

1.7. Da questão suscitada pelo Ministério Público foram notificadas as partes, tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos seguintes:

«1. Tem razão o Ministério Público quando sustenta que o Supremo Tribunal Administrativo não está vinculado pelo reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados efectuada pelo Tribunal recorrido.

2. Mas já não a tem quando sustenta que essa oposição não existe porque a situação fáctica subjacente aos dois acórdãos não seria a mesma. É que a situação fáctica não tem de ser exactamente a mesma para que o presente recurso tenha justificação.

A jurisprudência e a doutrina bastam-se com a circunstância de os acórdãos em oposição versarem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, o que acontece nos casos em apreço em que a facticidade relevante para ambas as situações é a da pendência de reclamações de actos de órgãos de decisão fiscal não destinadas a acautelar um prejuízo irreparável.

3. Perante tal facticidade, é manifesta a divergência das orientações jurídicas.

É que para o acórdão fundamento apenas seguem a tramitação urgente os processos que visem acautelar prejuízo irreparável, enquanto para o acórdão recorrido todas as reclamações seguem o regime dos processos urgentes.

4. Só se a diversidade das situações fácticas pudesse influenciar a resposta da solução jurídica é que poderia ficar prejudicado o recurso de oposição de acórdãos.

5. Porém, nos casos em apreço, isso não acontece, sendo manifesto que o núcleo de identidade entre ambas as situações fácticas é suficientemente claro para se concluir que os dois arestos em debate consagraram inequivocamente duas soluções jurídicas distintas para o mesmo problema.

É para ultrapassar esse problema – de forma a assegurar a uniformidade da aplicação do direito – que a lei prevê o recurso por oposição de acórdãos.

6. No mais, o Recorrente louva-se nos segmentos das decisões do T.C.A. que reconhecem tal oposição, assumindo que seguiram uma orientação diferente daquela que o Supremo Tribunal Administrativo já adoptara.

Termos em que não procede a argumentação do Ministério Público.»

1.8. Colhidos os vistos legais, cabe decidir

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

1 - Em 18.1.08, foi lavrado na execução ... o auto de adjudicação do bem ao Banco Santander Totta SA, tendo a ora reclamante, sido notificada, em 29.1.2008, para apresentar as chaves do imóvel.

2 - Em 31.1.2008, a ora reclamante dirigiu ao chefe do serviço de Finanças de Almada -2 o requerimento de fls. 51 a 54, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

3 - O requerimento referido em 2 foi indeferido nos termos do despacho de fls. 55 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

4 - Em 27.3.2008, a ora reclamante, notificada do despacho referido em 3, apresentou, ao abrigo do art. 276º do C.P.P.T., a reclamação constante de fls. 37 a 43, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

5 - A reclamação referida em 4 foi julgada improcedente pela decisão de fls. 26 a 33, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

6 - Da decisão referida em 5, a ora reclamante, apresentou o requerimento de fls. 35 aí se referindo “vem dela interpor recurso para o TCA Sul ao abrigo do art. 280º e sg. do C.P.P.T.”.

7 - O requerimento referido em 6, foi rejeitado nos termos do despacho de fls. 36 cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

3. Entende a recorrente que, na questão relevante para os efeitos do presente recurso, sustentando o acórdão recorrido que as reclamações de actos do órgão de decisão fiscal – e tramitação subsequente –, sejam elas quais forem, mesmo que posteriores à venda e mesmo que não destinadas a acautelar prejuízo irreparável, designadamente no âmbito do art. 278º n.º 3 do CPPT, seguem o regime dos processos urgentes, estamos perante entendimento que contraria a jurisprudência do STA, constante do acórdão proferido no processo n.º 929/03, onde se entendeu que apenas seguem a tramitação urgente os processos que visem acautelar prejuízo irreparável, nos termos do art. 278º n.º 3 do CPPT.

E no seguimento da interposição do recurso foi proferido no TCAS o despacho de fls. 133 do teor seguinte: «Considero demonstrada com suficiente plausibilidade a apontada oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido, notifique as partes para produzirem as suas alegações – art. 284º, n.º 5 e 282º, n.º 3 do CPPT.»

Porém, subidos os autos, o MP suscita desde logo no seu Parecer a questão prévia atinente à não verificação da alegada oposição de julgados, pronunciando-se no sentido de que o recurso deve ser julgado findo.

Importa, assim, apreciar prioritariamente tal questão.

Com efeito, apesar de o Exmo. relator do acórdão recorrido ter proferido o transcrito despacho em que considera demonstrada a existência da alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, não faz, nesse âmbito, caso julgado, como bem aponta o MP, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC) – cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º), sendo, igualmente, jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição. (1)

Vejamos, pois.

3.1. Sendo ao caso aplicável o regime legal previsto no ETAF de 1984, nos termos da alínea b) do seu art. 30º e 284º do CPPT, ex vi do disposto no art. 12º da Lei n.º 15/2001, de 5/6, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o respectivo regime, depende, como vem sendo entendido pela jurisprudência deste STA e se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (1) Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (1) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

No mesmo sentido, pode ver-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, páginas 765-766.)».

Por um lado, portanto, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta e, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsumção às mesmas normas legais.

3.2. Ora, no caso presente, entendemos que entre os acórdãos em confronto não se verifica efectivamente divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos.

Na verdade, como se disse, o recurso vem interposto do acórdão do TCAS de 23/6/09 (fls. 95 a 102) que desatendendo a reclamação apresentada pela recorrente, ao abrigo do disposto no art. 700º do CPC, considerou, além do mais, que, seguindo a reclamação do acto do órgão de execução fiscal, aqui em causa, as regras dos processos urgentes, de acordo com o disposto no art. 278º n.º 5 do CPPT, urgência essa que abrange a fase de recurso, então também as alegações respectivas devem ser apresentadas no prazo referido no art. 283º do mesmo código.

No caso, como se vê dos termos constantes dos autos, a recorrente, deduzira em 28/3/2008, reclamação, nos termos dos arts. 276º e sgts. do CPPT, contra o despacho proferido na execução, em 7/3/2008, pelo sr. chefe do Serviço de Finanças, que lhe indeferiu o requerimento de arguição de nulidade quer da citação quer da venda.

E na dita reclamação, a reclamante logo requereu que a mesma subisse imediatamente, nos termos do art. 278º, n.º 3 do CPPT, tendo em conta o prejuízo irreparável que lhe causaria o prosseguimento da execução.

Essa reclamação veio a ser julgada improcedente, por sentença do TAF de Almada, proferida em 26/12/08.

Inconformada, a recorrente interpôs para o TCAS, em 13/1/2009, recurso jurisdicional da sentença.

Mas, por despacho proferido em 19/1/09, a sra. Juíza rejeitou esse requerimento de interposição de recurso jurisdicional, com fundamento em que nos termos do n.º 5 do art. 278º do CPPT, a reclamação de actos do órgão de execução fiscal segue as regras dos processos urgentes, pelo que deveria o recurso ter sido apresentado, juntamente com as alegações, no prazo de 10 dias (art. 283º do CPPT), o que não sucedeu.

Notificada deste despacho, a recorrente deduziu, em 3/2/2009, reclamação, nos termos do art. 688º do CPC, para o sr. Presidente do TCAS, invocando, por um lado, que a falta de alegações gera a deserção do recurso (nº 2 do art. 291º do CPC) e não a rejeição deste e invocando, por outro lado, com vários fundamentos, que aquele recurso interposto para o TCAS não é acto urgente para efeitos do disposto no art. 283º do CPPT e que, embora tenha admitido inicialmente que a sua reclamação se inscreveria no âmbito do art. 278º, n.º 3 alínea c) do CPPT, tal entendimento foi erróneo uma vez que aquela alínea tem em mente a violação das regras que impõem a penhora prioritária de determinados bens, o que, uma vez decidida a reversão contra a reclamante, não se aplica ao caso concreto, além de que também não existe qualquer despacho nos autos a sufragar que a situação se inscreve no âmbito de qualquer uma das alíneas do n.º 3 do art. 278º do CPPT.

Ordenada a subida do processo ao TCAS, foi apresentado ao relator (nos termos do art. 688º do CPC, na redacção do DL 303/2007, de 24/8), vindo este, após outras diligências, a proferir, em 14/4/2009, o despacho de fls. 65 e sgts. que, além do mais, indeferiu aquela reclamação apresentada e manteve o despacho de rejeição do requerimento de interposição do recurso.

Deste despacho, a recorrente interpôs, em 4/5/2009, recurso – com fundamento em oposição de acórdãos – para o STA.

Mas, proferido que foi, em 12/5/09, despacho pelo respectivo relator, não admitindo esse recurso e convidando a recorrente a fazer uso do disposto no n.º 3 do art. 700º do CPC (ou seja, para dizer se prendia que sob a matéria recaísse acórdão pela conferência), veio a ser prolatado, em 23/6/09, o acórdão ora recorrido.

3.3. A recorrente invocara, como se disse, **(i)** que a falta de alegações gera a deserção do recurso (nº 2 do art. 291º do CPC) e não a rejeição deste, **(ii)** que não estamos perante processo urgente para efeitos do art. 283º do CPC, pelo que a recorrente não estaria obrigada a apresentar alegações juntamente com o requerimento de interposição do recurso; **(iii)** que a urgência a que se reporta o art. 278º/3 do CPPT tem apenas a ver com a subida dos autos ao Tribunal, não se alargando à tramitação de eventual recurso posterior à decisão judicial proferida; **(iv)** que a reclamação foi conhecida pelo Tribunal após a realização da penhora e da venda e, por isso, não se aplica o regime especial do art. 276º do CPPT; **(v)** que, estando em causa a nulidade da citação nunca tal assunto se configuraria como uma reclamação para os efeitos dos arts. 276º a 278º do CPPT, uma vez que não está em causa um acto de decisão do órgão de execução fiscal, mas tão só a validade formal do acto de citação; e **(vi)**, à cautela, invocou, ainda a inconstitucionalidade do entendimento dado ao art. 283º do CPPT, quando interpretado no sentido da sua aplicação a situações que não se inscrevem no âmbito das als. do n.º 3 do art. 278º do CPPT, ou ainda quando interpretado relativamente a situações em que está posta em causa a validade formal do acto de citação.

No acórdão recorrido entendeu-se que, seguindo a reclamação do acto do órgão de execução fiscal as regras dos processos urgentes, de acordo com o disposto no art. 278º n.º 5 do CPPT, urgência essa que abrange a fase de recurso, então também as alegações respectivas devem ser apresentadas no prazo referido no art. 283º do mesmo código, não ocorrendo, além disso, neste regime, a arguida inconstitucionalidade.

E, sobre a também invocada questão de que estaria em causa a nulidade da citação pelo que nunca esse assunto se configuraria como uma reclamação para os efeitos dos arts. 276º a 278º do CPPT, uma vez que não está em causa um acto de decisão do órgão de execução fiscal, mas tão só a validade formal do acto de citação, o acórdão exarou o seguinte:

«Configurará a pretensão do recorrente perante o Tribunal (a constante do n.º 4 da factualidade assente), uma reclamação com previsão no art. 276º do CPPT?

A resposta só pode ser positiva, pois que tal reclamação é do despacho de fls. 55 como resulta dos nºs 2 e 4 do probatório que lhe indeferiu o requerimento de arguição de nulidade e de venda.

Tal despacho de fls. 55 é um despacho proferido na execução fiscal pelo chefe do serviço de finanças que lhe afecta os direitos e interesses legítimos, pelo que ela reagiu contra o mesmo ao abrigo do disposto em tal normativo (art. 276º do CPPT) como ela própria reconhece, pelo que não se percebe bem o pretendido na alegação 11ª da reclamação que não tem qualquer aplicação na situação em apreço. É que houve decisão proferida na execução e é dessa execução, digo, decisão que vem apresentada a reclamação.

Improcede, pois, o invocado na alegação 11ª, não podendo restar dúvidas de que a pretensão da recorrente configura reclamação com previsão no art. 276º do CPPT».

E mais adiante: «Como decorre dos nºs 1 e 3 do art. 278º do CPPT, o Tribunal só conhecerá das reclamações quando depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, não

se aplicando o disposto no n.º 1 quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável ... Muito embora a recorrente tenha invocado prejuízo irreparável, esta invocação não tem, in casu, qualquer relevância para efeitos de subida da reclamação, pois que se está perante decisão proferida após a venda do bem, pelo que a reclamação teria que subir de imediato por força do disposto no n.º 1 do art. 278º do CPPT, tal como subiu ao Tribunal.»

E considerando, em adesão à jurisprudência firmada no ac. deste STA, de 19/3/09, rec. n.º 526/08, que a “reclamação” é sempre um processo urgente quer tenha subida imediata (nº 3 do art. 278º), quer suba a final, o acórdão recorrido conclui que, estando aqui em causa uma reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal, a mesma segue as regras dos processos urgentes, de acordo com o disposto no art. 278º n.º 5 do CPPT, urgência essa que abrange a fase de recurso, por força do disposto no art 283º do mesmo diploma legal.

3.4. Por sua vez, no acórdão fundamento (cfr. fls. 12 e segs.), estando em causa a forma como foi efectuada a citação de um despacho de reversão, cuja nulidade (do próprio acto de citação) fora arguida, o STA considerou que, por um lado, o caso não configurava uma verdadeira reclamação, uma vez que o acto impugnado não era um acto de decisão de um órgão de execução fiscal ou outra autoridade da administração tributária e que, por outro lado, também não se encontravam preenchidos os seus pressupostos legais para qualificar a reclamação como urgente.

Escreve-se ali o seguinte:

«Feitas estas considerações e voltando ao caso dos autos, o que a recorrente “reclamou” foi a nulidade do acto de citação do despacho de reversão, por vício de forma e não a decisão do Chefe da Repartição de Finanças que ordenou essa citação.

Assim sendo, a arguição da referida nulidade não é susceptível de ser configurada como “reclamação” nos termos previstos nos arts. 276º a 278º do CPPT, uma vez que o acto impugnado não é um acto de decisão de um órgão de execução fiscal ou outra autoridade da administração tributária.

O que aqui está em causa é tão só a validade formal do referido acto de citação – o que é bem diferente.

Por outro lado e como vimos, a natureza de urgente do tipo de processo em apreço resulta directamente da própria lei, concretamente do predito art. 278º.

Contudo e como ressalta do teor literal do seu n.º 5, a atribuição de carácter urgente às reclamações que se fundarem em prejuízo irreparável, como vem alegado no acto em causa, restringe-se apenas ao provocado por alguma das ilegalidades previstas no seu n.º 3 (neste sentido, Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT, anotado, 4ª ed., pág. 1051).

O que não acontece no caso em apreço.

Sendo assim, não só pela natureza do acto em causa, mas também por que não se encontram preenchidos os seus pressupostos legais, não é de qualificar o presente processo como urgente, pelo que não lhe era aplicável a regra constante do artº 283º do CPPT.»

3.5. Retornando, então, à questão da admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos, julgamos que, atento o acima exposto, não se verifica, entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos.

Na verdade, embora em ambos os acórdãos se considere a questão da aplicação, ou não, do regime dos processos urgentes à reclamação regulada nos arts. 276º e segs. do CPPT, enquanto no acórdão recorrido se entende que o que está em causa é uma reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal e, neste pressuposto, se conclui que esta segue as regras dos processos urgentes, de acordo com o disposto no art. 278º n.º 5 do CPPT, urgência essa que abrange a fase de recurso, por força do disposto no art 283º do mesmo diploma legal, já no acórdão fundamento, o que se entendeu foi o seguinte:

- por um lado, o caso ali em questão não configurava uma verdadeira reclamação, dado que o acto sindicado não era um acto de decisão de um órgão de execução fiscal ou outra autoridade da administração tributária (o acto de que a ali recorrente reclamou «foi a nulidade do acto de citação do despacho de reversão, por vício de forma e não a decisão do Chefe da Repartição de Finanças que ordenou essa citação», ou seja, só estava em causa «a validade formal do referido acto de citação – o que é bem diferente» e, por isso, «a arguição da referida nulidade não é susceptível de ser configurada como “reclamação” nos termos previstos nos arts. 276º a 278º do CPPT.»

- por outro lado, a natureza de urgente daquele tipo de processos (RAOEF) resulta directamente da própria lei, concretamente do art. 278º do CPPT, mas, como ressalta do teor literal do n.º 5 deste normativo, a atribuição de carácter urgente às reclamações que se fundarem em prejuízo irreparável **(como fora alegado no acto em causa)**, restringe-se apenas ao provocado por alguma das ilegalidades previstas no seu n.º 3, o que não sucedia no caso.

E, sendo assim, não só pela natureza do acto em causa, mas também por que não se encontravam preenchidos os seus pressupostos legais, não era de qualificar o presente ali em causa como urgente.

Ora, como se viu, no caso que nos ocupa, estamos perante uma reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal (o que não sucedia no caso do acórdão fundamento) e estamos perante reclamação que apenas subiu a final [depois de realizada a venda – até porque a reclamação também

só foi apresentada depois dessa realização da venda: embora a recorrente tivesse pedido a subida imediata da reclamação, invocando prejuízo irreparável, a subida imediata deveu-se não a tal alegação mas, antes, devido a ter sido deduzida após a venda (n.º 1 do art. 278.º do CPPT (2)], ou seja, sem que se tenha postergado a regra da subida diferida, prevista no n.º 1 do art. 278.º do CPPT (caso que também não sucedia no acórdão fundamento).

3.6. É certo que na resposta à questão prévia, suscitada pelo MP, da inadmissibilidade do recurso, a recorrente alega que a jurisprudência e a doutrina se bastam com a circunstância de os acórdãos em oposição versarem sobre situações fácticas substancialmente idênticas e que é isso que acontece no presente caso, em que a factualidade relevante para ambas as situações é a da pendência de reclamações de actos de órgãos de decisão fiscal não destinadas a acautelar um prejuízo irreparável e que, portanto, perante tal factualidade, é manifesta a divergência das orientações jurídicas: para o acórdão fundamento apenas seguem a tramitação urgente os processos que visem acautelar prejuízo irreparável, enquanto para o acórdão recorrido todas as reclamações seguem o regime dos processos urgentes.

Mas, como se disse, não cremos que seja assim.

É que, ao referir-se à natureza urgente do tipo de processos em apreço (RAOEF) o acórdão fundamento tem pressuposta uma reclamação cuja subida imediata, com a consequente tramitação como processo urgente, tinha sido admitida e apreciada em função da invocação de prejuízo irreparável (é o que resulta do transcrito segmento do acórdão fundamento: «Contudo e como ressalta do teor literal do seu n.º 5, a atribuição de carácter urgente às reclamações que se fundarem em prejuízo irreparável, como vem alegado no acto em causa ...» (sublinhado nosso), ao passo que essa situação fáctica não é a que se verifica nos presentes autos, pois que aqui estamos perante uma reclamação que subiu depois da venda, isto é, não subiu imediatamente nos termos do n.º 3 do art. 278.º, tendo subido nos termos do n.º 1.

É verdade que este facto é reconhecido pelo acórdão recorrido e que este julga que estas reclamações também têm natureza urgente.

Todavia, o acórdão fundamento também não afirma o contrário. Em passo algum desse aresto se afirma que estas reclamações previstas no n.º 1 não têm natureza urgente: o que aí se diz é que as reclamações com subida imediata, previstas no n.º 3 do art. 278.º do CPPT, para terem natureza urgente têm de se alicerçar na invocação de um prejuízo (irreparável) provocado por algumas ilegalidades previstas nesse n.º 3. Mas nada se diz sobre as reclamações com subida a final, previstas no n.º 1.

Poderíamos, porventura, retirar dessa afirmação a ilação de que então também as reclamações com subida diferida, com previsão no n.º 1, em que não existe prejuízo irreparável, não seriam urgentes.

Porém, tem-se entendido que a oposição de acórdãos não pode ser deduzida com base em deduções e ilações retiradas de afirmações que constam do discurso fundamentador do acórdão recorrido.

E no caso, por um lado, só implicitamente se poderá encontrar no acórdão fundamento o entendimento de que todas as reclamações com subida diferida, em que não está em causa nem tem de ser invocado um prejuízo irreparável, não teriam natureza urgente, sendo que, por outro lado, essa questão não foi aí colocada pelas partes nem foi expressamente apreciada e decidida.

Por isso, tem de concluir-se que não se verifica um dos requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, que é o de a mesma questão fundamental de direito ter sido decidida de forma expressa em ambos os acórdãos e, por outro lado, também não pode afirmar-se que ambos os casos aqui em confronto versam sobre situações fácticas substancialmente idênticas e que a factualidade relevante para ambas as situações é a da pendência de reclamações de actos de órgãos de decisão fiscal não destinadas a acautelar um prejuízo irreparável: ao contrário, a situação apreciada no acórdão fundamento tem pressuposta, precisamente, a invocação desse prejuízo irreparável.

Daí que, como aponta o MP, da exposição da fundamentação do acórdão recorrido não resulte, sequer, que haja oposição explícita com a solução que àquela questão de direito (interpretação do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT) foi dada pelo acórdão fundamento.

3.7. E também é certo que no recurso interposto para o TCA a recorrente suscitou, igualmente, a questão atinente à nulidade da citação, alegando que não estaria aqui em causa uma reclamação nos termos e para efeitos do disposto nos arts. 276.º e sgts. do CPPT, por não estar em causa um acto de decisão do órgão de execução fiscal, mas tão só a validade formal do acto de citação.

Todavia, a esse respeito, o acórdão recorrido exarou o seguinte:

«Configurará a pretensão do recorrente perante o Tribunal (a constante do n.º 4 da factualidade assente), uma reclamação com previsão no art. 276.º do CPPT?

A resposta só pode ser positiva, pois que tal reclamação é do despacho de fls. 55 como resulta dos n.ºs 2 e 4 do probatório que lhe indeferiu o requerimento de arguição de nulidade e de venda.

Tal despacho de fls. 55 é um despacho proferido na execução fiscal pelo chefe do serviço de finanças que lhe afecta os direitos e interesses legítimos, pelo que ela reagiu contra o mesmo ao abrigo do disposto em tal normativo (art. 276.º do CPPT) como ela própria reconhece, pelo que não se percebe bem o pretendido na alegação 11.ª da reclamação que não tem qualquer aplicação na situação em apreço. É que houve decisão proferida na execução e é dessa execução, digo, decisão que vem apresentada a reclamação.

Improcede, pois, o invocado na alegação 11^a, não podendo restar dúvidas de que a pretensão da recorrente configura reclamação com previsão no art. 276º do CPPT».

Porém, sobre esta matéria a recorrente nada refere nem no requerimento de interposição deste recurso de oposição de acórdãos, nem nas respectivas alegações e conclusões.

Na verdade, por um lado, no respectivo requerimento de interposição (fls. 110 e 111) a recorrente logo deixou cair aquela questão, invocando que o recurso se funda «na circunstância de a decisão proferida estar – num segmento essencial – em oposição com acórdão proferido no Supremo Tribunal Administrativo» e que «No segmento em apreço, o acórdão recorrido sustenta que as reclamações de actos do órgão de decisão final» (há aqui lapso evidente pois a recorrente quereria, certamente, dizer órgão de execução fiscal) «– e tramitação subsequente –, sejam elas quais forem, mesmo que posteriores à venda e mesmo que não destinadas a acautelar prejuízo irreparável, designadamente no âmbito do art. 278º n.º 3 do C.P.P.T., seguem o regime dos processos urgentes, o que contraria jurisprudência do STA, nomeando-se, para o efeito do art. 284º, n.º 1 do C.P.P.T., o acórdão do STA proferido no processo n.º 929/03 (...) que sustenta que apenas seguem a tramitação urgente os processos que visem acautelar prejuízo irreparável, nos termos do art. 278º, n.º 3 do C.P.P.T.»

Por outro lado, quer nas alegações apresentadas a fls. 119 a 121, para efeitos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, quer nas apresentadas a fls. 147 a 154 para efeitos do disposto na parte final do n.º 5 do mesmo normativo, como bem se vê, quanto a estas, das respectivas Conclusões supra transcritas, também delimitou o âmbito deste recurso de oposição de julgados à questão da tramitação urgente do processo de reclamação a que se referem os arts. 276º e sgts. do CPPT.

3.8. Em suma, a diversidade de soluções a que o Tribunal chegou nos dois casos em confronto não determina qualquer oposição de julgados, na medida em que não se verificam a alegada identidade substancial das situações fácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

E, assim sendo, por falta de um dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, este deve ser considerado findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em € 300,00 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 19 de Maio de 2010. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

(¹) Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, processo 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».

(²) Veja-se, aliás, que a própria recorrente veio, na reclamação dirigida ao sr. Presidente do TCAS, a retroceder em tal invocação, alegando que embora tenha admitido inicialmente que a sua reclamação se inscreveria no âmbito do artigo 278.º, n.º 3, alínea c) do CPPT, tal entendimento foi erróneo; e veja-se que também o acórdão recorrido refere que, muito embora a recorrente tenha invocado prejuízo irreparável, esta invocação não tem, *in casu*, qualquer relevância para efeitos de subida da reclamação, pois que se está perante decisão proferida após a venda do bem, pelo que a reclamação teria que subir de imediato por força do disposto no n.º 1 do artigo 278.º do CPPT, tal como subiu ao Tribunal.

Acórdão de 19 de Maio de 2010.

Assunto:

Audição prévia. Contribuição especial. Avaliação. Matéria colectável.

Sumário:

I — O direito de audição no procedimento tributário através das formas previstas no artigo 60.º a LGT apenas tem lugar quando «a lei não prescrever em sentido diverso».

II — Prevendo-se no procedimento tributário regulado no Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, a participação do contribuinte na fixação da matéria colectável, através da integração da comissão de avaliação prevista no seu artigo 40.º e não se admitindo a possibilidade de a liquidação ser efectuada com base em valor diferente do que resulta da avaliação, é de concluir que é apenas através daquela comissão que é assegurado o direito de participação do contribuinte na formação da decisão.

Processo n.º 1053/09-50.

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

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

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

1- “Construções Arnaldo Dias, Lda.” vem recorrer para este Pleno do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21/04/09, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara improcedente uma impugnação judicial.

Invoca como fundamento do recurso o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13/11/2002, recurso n.º 977/02.

Por despacho do Exmo Relator do Tribunal Central Administrativo Sul concluiu-se existir a invocada oposição de julgados, tendo sido as partes notificadas para apresentar alegações nos termos do artigo 284.º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações em que conclui do modo seguinte:

I. Encontram-se preenchidos os requisitos dos quais depende a admissão do presente recurso por oposição de acórdãos, já que ambos foram proferidos no âmbito da mesma legislação - artigo 60.º da Lei Geral Tributária e Decreto-Lei 43/98, de 3 de Março - respeitam as mesmas questões fundamentais - existência ou não de preenchimento do direito de audição prévia do contribuinte através da participação de um seu representante numa comissão de avaliação e a possibilidade do contribuinte poder influenciar após a comissão de avaliação a liquidação; respeitam a soluções, expressamente, opostas, bem como foram decididas num quadro factual idêntico.

II. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 11 a 14 do apenso da reclamação graciosa foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial.

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

IV. O artigo 60.º da L.G.T. transpõe para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 600 n.º 1 a), da L.G.T., a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

V. O Tribunal a quo, na seu douto acórdão, considerou que a audição prévia no processo de liquidação de contribuição especial é realizada através da intervenção do contribuinte ou do seu representante na comissão de avaliação a que alude o art. 2.º, 40 e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, sendo que tal intervenção estaria a coberto da expressão do artigo 60.º da L.G.T. que refere “sempre que a lei não prescrever em sentido diverso”.

Ora, tal interpretação é totalmente contrária, quer à ratio do artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) quer à ratio do próprio princípio da participação do administrado nas decisões ou deliberações que lhe disserem respeito, já que a “alegada” audição prévia nunca poder ser realizada numa fase de instrução do procedimento, mas apenas numa fase de pré-decisão.

É, assim, inconstitucional, por violação do artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, a disposição inserta no n.º 1 e 2 do artigo 4.º do Regulamento Anexo ao Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, conjugado com os artigos 57 n.º 1 e 60.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), quando interpretados no sentido de que a intervenção de um perito do contribuinte

na comissão referida nesse artigo é suficiente para se considerar preenchido o princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

Assim sendo, o douto acórdão fez uma incorrecta e inconstitucional interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, do disposto no artigos 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, do artigo 60.º n.º 1 e n.º 4 e 16.º n.º 1 da L.G.T., do artigo 100.º e 103.º do Código do Procedimento Administrativo e dos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98.

VI. *In casu* a liquidação impugnada, quer abstracta quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m² de construção - em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que; apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

VII. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que para além de não se encontrarem preenchidos os requisitos do artigo 60.º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T., o perito indicado pela Recorrente não estava mandatado para exercer o direito de audição prévia em seu nome e o mesmo interveio, unicamente, num acto prévio de instrução, pelo que, também por isso, em caso algum se poderá considerar que se deu cumprimento ao direito de audição prévia da Recorrente.

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

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

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

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

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

1. Dos acórdãos em confronto resulta que as situações concretas que estão na origem dos mesmos são diferentes e que os factos dados como provados também são diferentes, o que motiva o tratamento diverso da mesma questão de direito, não existe real oposição de acórdãos, o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação;

2. Sem conceder, ainda se dirá que correcta é a interpretação reflectida no douto acórdão recorrido, que, aliás, se encontra de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, dando-se como verificada a participação do contribuinte, nos termos do art. 60.º da LGT, se este teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, não se justificando a anulação da liquidação em causa, por não se vislumbrar qualquer possibilidade de a omitida audição influenciar o conteúdo da liquidação.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: a questão em análise nos presentes autos e que deu causa à oposição de julgados, é a de saber se se mostra concretizada a participação do contribuinte no procedimento de liquidação da contribuição especial do DL 43/98, de 3 de Março, na medida em que este teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, não se justificando a anulação da liquidação em causa por não se vislumbrar qualquer possibilidade de a omitida audição do contribuinte antes do acto de liquidação influenciar o conteúdo desta, (tese do acórdão recorrido) ou se, pelo contrário se preteriu uma formalidade essencial do procedimento de liquidação do imposto (tese do acórdão fundamento).

Alega a recorrente que *in casu* não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitem a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60. da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma.

E que o princípio do aproveitamento do acto não é, também, de aplicar já que em sede de audiência prévia, poderia a recorrente, com toda a certeza, influenciar a posição da Administração Fiscal em inúmeros aspectos: a área do prédio; a área bruta de construção (prevista e edificada); o número de fogos (previstos e edificados); o número de estacionamento (previstos e edificados); a volumetria da construção (prevista e edificada); o valor de construção a 1 de Janeiro de 1994; o valor de construção à data do pedido de licenciamento; as infra-estruturas envolventes, etc.

Sendo, assim, decisiva a influência da recorrente quer na fixação da matéria colectável objecto da taxa quer mesmo no controlo da operação aritmética que determina a contribuição especial a pagar.

2. Fundamentação

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Sobre a questão sub iudice, e no sentido da doutrina sufragada no acórdão recorrido, pronunciou-se a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos Acórdãos de 10.10.2007, recurso 616/07, de 07.11.2007, recurso 615/07, e ainda no recente acórdão do Pleno de 11.09.2008, recurso 837/07.

Em sentido contrário regista-se o Acórdão ora indicado como fundamento (de 13.11.2002, recurso 977/02, publicado, tal como os anteriores, em www.dgsi.pt).

A questão objecto do recurso passa pela interpretação do art. 60.º da Lei Geral Tributária, na redacção do art. 13 da Lei n.º 16-A/02, de 31.05 (a que o legislador conferiu expressamente carácter interpretativo) e pela análise do procedimento previsto pelo regulamento da Contribuição especial estipulado pelo Decreto-Lei 43/98 de 3 de Março.

Dispõe o art. 60.º da Lei Geral Tributária que

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

- a) Direito de audiência antes da liquidação;
- b) Direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audiência antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audiência antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audiência antes da conclusão do relatório da inspecção tributária

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

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

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a sublinhar que a preterição daquela formalidade pode, em certos e específicos casos, degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte qualquer ilegalidade determinante da anulação do acto.

Assim não se justificará a anulação do acto nos casos «em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau» - cf. Diogo Leite Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 3 edição, pag. 290.

Mas a degradação daquela formalidade em formalidade não essencial só ocorrerá quando, atentas as circunstâncias, a intervenção do interessado se tornou inútil, seja porque o contraditório já se encontre assegurado, seja porque não haja nada sobre que ele se pudesse pronunciar, seja porque, independentemente da sua intervenção e das posições que o mesmo pudesse tomar, a decisão da Administração só pudesse ser aquela que foi tomada.

Ora o Decreto-lei 43/98 prevê vários momentos procedimentais, a saber, determinação da matéria colectável, com avaliação, e liquidação.

A avaliação a que se refere o n.º 2 do art. 2.º do referido Decreto-Lei destina-se a determinar o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra.

Sendo certo que, determinados esses valores, é a respectiva diferença que é sujeita a contribuição especial por mera aplicação das taxas previstas no art. 10.º do mesmo diploma legal (art. 2.º, n.º 2 do mesmo diploma legal).

No caso subjudice, tal como na hipótese em análise no acórdão fundamento, foi assegurada a participação do contribuinte no procedimento em causa por intermédio de um seu representante que teve intervenção nas avaliações da comissão prevista no art. 4.º do Decreto-Lei 43/98.

Sendo que os valores apurados na referida avaliação foram obtidos por unanimidade.

Ora, como impressivamente se disse no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.11.2007, recurso 615/07: «quantificada, em função da avaliação, a base tributável, a liquidação da contribuição especial resulta da aplicação da taxa devida àquela base. Pelo que, após a avaliação, já não há a possibilidade de o contribuinte influenciar o conteúdo do acto de liquidação».

Não procede pois a argumentação da recorrente no sentido de que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada não concretiza a sua participação no procedimento de liquidação da contribuição especial do Decreto-Lei 43/98.

Como igualmente não se verifica a invocada violação do artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República que pretende assegurar, no âmbito do procedimento administrativo, “a participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito”.

A intervenção do contribuinte na formação da decisão ocorre através da participação na comissão de avaliação (vide, neste sentido, Acórdão do Pleno de 11.09.2008, recurso 837/07).

Termos em que somos de parecer que deve ser sufragada a doutrina acolhida no acórdão recorrido, pelo que o presente recurso não merece provimento.

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

4- Muito embora o Relator do TCA Sul tenha proferido despacho em que a reconhece, cumpre apreciar se acaso se verifica a oposição de acórdãos que vem alegada, uma vez que tal decisão, como constitui jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a conhecer (cfr. artigo 867.º n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2006, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos art.ºs 2º, n.º i, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

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

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
 - que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
 - que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
 - a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas”
- (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejam, então, se tais pressupostos se verificam.

Estando em causa a liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 43/98 de 3/3, no acórdão recorrido decidiu-se que, tendo tido o contribuinte, ainda que através de perito por si indicado, intervenção na comissão prevista no art.º 4.º do Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo predito Decreto-Lei, não era necessário proceder à sua audição antes da liquidação.

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

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

Sendo assim, verifica-se, na realidade, oposição de julgados.

5- O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) A impugnante exerce a actividade de compra e venda de imóveis - CAE 070120.

B) Em 11/03/1998 a impugnante solicitou à Câmara Municipal de Odivelas o licenciamento da construção relativa ao lote 2 da Urbanização da Ribeirada, freguesia de Odivelas, descrito na Conservatória do Registo Predial de Odivelas sob o n.º 03113/961105.

C) Em 12/10/2001 a Câmara Municipal de Odivelas emitiu, em nome da impugnante, o alvará de licença de construção n.º 258/2001, relativamente ao prédio mencionado na alínea anterior.

D) A impugnante não apresentou a declaração Modelo 1, prevista no art.º 7.º do DL n.º 43/98 de 3 de Março de 1998, respeitante à licença de construção mencionada na alínea anterior.

E) Em 02/09/2003, e no âmbito da instauração do processo n.º 84/02, foi elaborado termo de avaliação referente ao prédio mencionado em 3), nos termos do art.º 4.º DL n.º 43/98 de 3 de Março de 1998, reportada a 11/03/1998.

F) Na elaboração do termo de avaliação participou o Sr. Eng. João Manuel dos Santos, na qualidade de perito da impugnante, e outros dois peritos que acordaram, por unanimidade, atribuir ao terreno o valor de construção por m² de € 585,00 e o valor total do terreno de € 206.861,41.

G) Na sequência da avaliação mencionada na alínea anterior foi liquidada à impugnante o valor de € 7.437,20 a título de contribuição especial prevista no DL 43/98 de 3 de Março, acrescido de juros compensatórios no montante de € 202, 54,.

H) Em 27/09/2005 a impugnante apresentou, junto do serviço de finanças de Odivelas reclamação graciosa sobre a liquidação mencionada na alínea anterior, que assumiu o n.º 4227-05/400357.8.

I) Em 30/06/2006 a reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Contenciosa da Direcção de Finanças de Lisboa, no uso de poderes delegados.

6- A respeito da questão que importa apreciar e decidir no presente recurso formou-se neste Pleno da Secção uma jurisprudência firme e consolidada, da qual não se descortinam razões para divergir, sendo ainda certo que a recorrente é sempre a mesma e as conclusões das alegações dos recursos em tudo idênticas-vide acórdãos de 14/07/08, 19/11/08, 17/12/08 e 24/03/10, nos recursos n.ºs 616/07, 837/07, 615/07 e 1055/09; bem como o acórdão da secção de 03/02/10, no recurso n.º 911/09.

Sendo assim, tendo em vista uma interpretação a aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CPC), limitar-nos-emos a acompanhar o que a esse propósito foi dito no primeiro dos acórdãos acima citados.

Escreveu-se nesse aresto:

“A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é, assim, a de saber se, tendo o contribuinte intervenção, por si ou através de representante, na comissão prevista no art. 4.º do DL n.º 43/98, tem de ser-lhe garantido o exercício do direito de audição, nos termos do art. 60.º da LGT.

No art. 2.º do Regulamento aprovado pelo DL n.º 43/98 estabelece-se que *«constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra» e que «os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento».*

No art. 4.º do mesmo Regulamento, no âmbito da *«determinação da matéria colectável»* da referida Contribuição Especial, estabelece-se que *«a avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais».*

A Constituição da República Portuguesa, no n.º 5 do art. 267.º impõe que o processamento da actividade administrativa assegure a *«participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».*

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

Relativamente à actividade da Administração, em geral, o art. 100.º do CPA concretizou a forma de exercer esse direito de participação, estabelecendo que *«concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta».*

Os n.ºs 2 e 3 do art. 101.º e o n.º 2 do art. 102.º do CPA revelam o conteúdo do direito de audição, ao indicarem que a notificação fornece elementos relativos a *«todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito»*, que *«os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento»* e que *«na audiência oral podem ser apreciadas todas as questões com interesse para a decisão, nas matérias de facto e de direito».*

No entanto, no n.º 2 deste art. 103.º indicam-se as situações em que pode ser dispensada audiência dos interessados, que são a de estes já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas, e a de os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

O art. 60.º da LGT veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário.

A Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, deu a actual redacção ao referido art. 60.º, introduzindo um novo n.º 3, com natureza interpretativa (nos termos do n.º 2 daquele art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002), passando dos n.ºs 3, 4, 5 e 6 da redacção inicial a serem os n.ºs 4, 5, 6, e 7, respectivamente.

É a seguinte a nova redacção:

Artigo 60.º

Princípio da participação

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

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; (A redacção da alínea d) resulta da Lei n.º 55-8/2004, de 30 de Dezembro, sendo-lhe atribuída natureza interpretativa pelo n.º 2 do seu art.40.º)*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

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

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

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

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

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

Como resulta do disposto no n.º 1 deste artigo, o exercício do direito de audição nas situações e nos termos previstos neste art. 60.º apenas ocorre «sempre que a lei não prescrever em sentido diverso».

Assim, além das situações de dispensa do exercício do direito de audição que se prevêm nos n.ºs 2 e 3 deste artigo, estará afastada a aplicação do regime deste artigo quando a lei estabelecer uma forma especial de participação dos interessados na formação das decisões que lhe dizem respeito.

Nos arts. 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo DL n.º 43/98, estabelece-se que:

Artigo 2.º

1 - Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra.

2 - Os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento.

Artigo 4.º

1 - A avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais.

2 - Um dos peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos terá apenas voto de desempate, devendo conformar-se com qualquer dos laudos apresentados.

3 - A avaliação será efectuada com precedência de vistoria, devendo as decisões ser devidamente fundamentadas.

Artigo 6.º

1 - Na determinação dos valores, a comissão terá em consideração a natureza e o destino económico do prédio.

2 - Para efeitos do número anterior, atender-se-á:

- a) A localização, ao ambiente envolvente e ao desenvolvimento urbanístico da zona;
- b) As infra-estruturas existentes;
- c) A caracterização física e topográfica;
- d) Aos índices de ocupação e volumetria;
- e) As características agrárias, aos tipos de cultura e à disponibilidade de águas;
- f) Ao valor das construções rurais e dependências agrícolas;
- g) A quais quer outros elementos susceptíveis de influírem no valor dos prédios.

Como se vê, à face do regime previsto neste artigo, o contribuinte tem intervenção no procedimento de fixação da matéria colectável através da participação, por si ou seu representante, na comissão de avaliação.

Por outro lado, uma vez determinada a matéria colectável, constituída pela diferença de valores referida no art. 2.º, o cálculo da Contribuição Especial é efectuado através da aplicação da taxa adequada prevista no art. 10º, não havendo possibilidade legal de ser utilizado como valor da matéria colectável qualquer outro valor.

Nestas condições, como bem se constata no acórdão recorrido, a intervenção do contribuinte antes da liquidação seria completamente inócua, pois dela nunca poderia resultar a alteração da matéria colectável.

Designadamente a ponderação dos elementos atinentes à avaliação que refere a Recorrente terá de ser efectuada no âmbito da avaliação, em que são ponderáveis, além dos factores especialmente indicados, «quaisquer outros elementos susceptíveis de influírem no valor dos prédios [alínea g) do n.º 2 do art. 6.º].

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

“Pelo exposto, é de concluir que é correcta a posição assumida no acórdão recorrido”.

Como assim, torna-se manifesto que, ao invés do que defende a recorrente os artigos 2.º, 4.º 6.º do Regulamento da Contribuição Especial não violam o preceituado no artigo 267.º, n.º 5 CRP, uma vez que dessa forma já se encontra assegurada a participação do contribuinte na formação da decisão e deliberação que lhe diz respeito.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 19 de Maio de 2010. — António José Martins Miranda de Pacheco (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Domingos Brandão de Pinho — Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — João António Valente Torrão — António Francisco de Almeida Calhau — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 19 de Maio de 2010.

Assunto:

Oposição de julgados. Inexistência de oposição.

Sumário:

Não existe oposição de julgados, entre um acórdão e outro, quando — sob o domínio dos artigos 23.º da Lei Geral Tributária e 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário —, ambos adoptam a mesma solução jurídica, de não julgar necessária a excussão prévia do património do devedor originário, e ter por bas-

tante a verificação de uma fundada insuficiência do património deste para solver os seus créditos fiscais, a justificar a reversão da execução fiscal contra o devedor subsidiário.

Processo n.º 1173/09-50.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 A... vem recorrer, por oposição de julgados, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 3-3-2009, proferido a fls. 298 e ss. dos autos, com o acórdão do mesmo Tribunal Central Administrativo Sul, de 17-2-2009, proferido no recurso n.º 2742/08.

1.2 Em alegação, o recorrente apresenta as seguintes conclusões.

a) O facto do património do devedor se encontrar todo penhorado não determina, sem a adicional demonstração, que o mesmo seja só por si insuficiente ou fundadamente insuficiente para garantir o pagamento da dívida exequenda;

b) Na verdade, o facto dos bens da devedora originária se encontrarem a servir de garantia a outra execução não impede a sua sucessiva penhora, tornando-se assim possível o eventual pagamento da quantia exequenda através da penhora e venda desses bens;

c) O conceito de fundada insuficiência não prescinde, assim, de um juízo que tenha na sua base uma relação ponderada entre a consideração do valor das dívidas e o do património do devedor e que concretize fundada e fundamentadamente o défice deste em relação àquele, pois só nesses casos, perante um tal juízo e em face dos valores concretamente envolvidos, se poderá aferir da insuficiência pressuposta para a reversão da dívida.

d) Por esse motivo, o acórdão recorrido, ao ter por assente que a insuficiência patrimonial se encontra atestada apenas pelo facto do património da devedora originária se encontrar penhorado e de não serem conhecidos mais bens penhoráveis, não só padece de uma errada interpretação da lei, como também o faz em oposição aos arestos que, como o acórdão fundamento indicado, exigem que a demonstração da fundada insuficiência se faça tendo como referência o valor da dívida e a (suficiência) dos valores dos bens penhorados para a garantir, não sendo para tal lógica e juridicamente suficiente que, sem essa relação, se afirme a fundada insuficiência apenas a partir do facto do património se encontrar previamente penhorado.

Termos em que e no mais de direito, se requer a V^{as} Ex^{as} que, na verificação da oposição de acórdãos arguida, se dignem conceder provimento ao recurso com a consequente revogação do acórdão recorrido.

1.3 Em contra-alegação, a Fazenda Pública produziu as seguintes conclusões.

1. As situações de facto em presença são idênticas na medida em que em ambos os casos se trata de processos de execução fiscal instaurados para cobrança de dívidas tributárias da mesma empresa mas que, deparando-se claramente, pelo auto de penhora e/ou outros elementos a insuficiência do património do devedor originário para a satisfação da dívida exequenda e acrescido foi o processo feito reverter contra responsável subsidiário, no caso gerente da empresa executada;

2. No que respeita ao regime da reversão ambos os acórdãos entenderam ser aplicável o regime da responsabilidade subsidiária previsto no artigo 24º da LGT, de acordo com o qual cabe ao oponente o ónus de indicar e demonstrar que a sociedade devedora originária possuía, à data da reversão, bens susceptíveis de serem executados para dar satisfação total ou parcial à dívida exequenda;

3. No que se refere à invocada desnecessidade de excussão prévia do património do devedor originário, em ambos os acórdãos foi entendido que, para que seja possível a reversão, o benefício da excussão que o artigo 23º da LGT refere não tem que ser prévio, bastando que se verifique a fundada insuficiência do património do devedor originário, resultante do auto de penhora ou de outros elementos de que o órgão de execução fiscal disponha;

4. Assim, tudo visto, não existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento pelo que o presente recurso deverá ser julgado findo;

5. Sem conceder, ainda se dirá, que sendo a única questão controvertida a de saber se pode ou não ser efectuada a reversão relativamente ao gerente da sociedade executada antes de estarem executados todos os bens daquela, o acórdão recorrido (e, no caso, também o acórdão fundamento) fez uma correcta interpretação do disposto no artigo 23º da LGT, em articulação com o art. 153º do CPPT;

6. Da factualidade dada como provada pela sentença recorrida e que o acórdão recorrido manteve resulta que à data do despacho de reversão se verificava a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, amplamente demonstrada com base nos elementos constantes do auto de penhora e decisão de fls. 120, pelo que não ocorreu por virtude da reversão qualquer violação dos normativos legais.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Nos presentes autos suscita-se, desde logo, a questão preliminar da inexistência da invocada oposição de julgados.

Com efeito, e como é jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas – vide neste sentido Acórdão do pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19.06.2002, processo 26745, in www.dgsi.pt.

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

É também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

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

Por outro lado acresce dizer que, para fundamentar o recurso por oposição de julgados apenas é relevante a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos – cf. Jorge de Sousa e Simas Santos (Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, 424)

Ou, por outras palavras, na expressão do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.03.2008, recurso 147/07, «para ocorrer a aventada oposição é indispensável (...) que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas» – vide, também neste sentido, os Acórdãos da 2ª Secção deste Supremo Tribunal Administrativo de 18.02.1998, processo 28637, de 12.03.2003, recurso 35205, e de 21.05.2008, recurso 460/07, todos in www.dgsi.pt

É essa precisamente a hipótese que ocorre no caso subjudice já que, quanto à questão da necessidade de excussão prévia do património do devedor originário para efeitos de despacho de reversão não se verifica entre o acórdão recorrido (a fls. 298 e segs.) e o acórdão fundamento (Ac. 2742/08, do Tribunal Central Administrativo Sul, a fls. 331) uma verdadeira e expressa oposição de soluções jurídicas.

Ambos os arestos comungam e reafirmam, afinal, o entendimento de que, no âmbito de aplicação dos arts. 23º da Lei Geral Tributária e 153º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão, bastando que fique demonstrada a fundada insuficiência, resultante do auto de penhora ou de outros elementos de que o órgão de execução fiscal disponha.

É esse o entendimento que prevalece explicitamente do acórdão recorrido e implicitamente do acórdão fundamento ao proceder à análise e julgamento da prova efectuada com vista a demonstrar a insuficiência dos bens penhoráveis para efeitos do artº 153º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A análise do julgamento feito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento mostra assim que não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso, pelo que somos de parecer que o mesmo deve ser julgado findo.

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

Antes do mais, importa equacionar a questão prévia – levantada, aliás, pela recorrida Fazenda Pública e pelo Ministério Público – de saber da ocorrência no caso de (in)existência de oposição de julgados.

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

2.2 São 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 que 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, e o acórdão fundamento).

Tanto o acórdão recorrido como o acórdão fundamento equacionam a questão de saber se – ao abrigo do artigo 23º da Lei Geral Tributária, em articulação com o artigo 153º do Código de Procedimento e

de Processo Tributário – para haver reversão válida em execução fiscal é necessária a excussão prévia do património do devedor originário, ou se é bastante que se verifique uma fundada insuficiência do património do mesmo para solver os seus créditos fiscais.

A este respeito, o acórdão recorrido considerou expressamente que «*essa insuficiência, que tem de ser fundada, pode ter em conta os elementos constantes do auto de penhora ou outros de que disponha o órgão de execução fiscal. Quer isto dizer que o benefício da excussão prévia que o artigo 23.º da LGT refere não tem que ser prévio, ao contrário do que antes se entendia*»; «*Conclui-se pelo exposto que não é necessária a excussão prévia do património do devedor originário para que seja possível a reversão, sendo bastante que se verifique a fundada insuficiência desse património, resultante do auto de penhora ou de outros elementos de que o órgão da execução fiscal disponha*».

Enquanto que o acórdão fundamento disse, no que mais directamente interessa: «*Ora, sendo tais elementos referidos no doc. de fls. 107 adequados ao aferir da insuficiência dos bens à garantia da dívida exequenda e do acrescido, face ao disposto no art.º 153.º do CPPT, particularmente do seu n.º 2, transferindo, nessa medida, para o executado, o ónus de atestar a falta da respectiva aderência à realidade, é assertivo, a nosso modo de ver, que se tais bens eram insuficientes para garantirem a quantia exequenda no PEF onde foram penhorados, estava, à partida indiciada, com foros de seriedade e probabilidade, essa mesma insuficiência para garantir a dívida de IVA que é exigida na execução a que estes autos se reportam e acrescido*».

Como se vê, cada qual a seu modo, tanto o acórdão recorrido, como o acórdão fundamento, perfilham o mesmo entendimento, de que para poder haver reversão da execução fiscal basta uma fundada convicção assente nos elementos dos autos de que o património do originário devedor não terá suficiência para arcar com a solvência dos créditos fiscais.

Verifica-se, assim, que, na situação presente, perante a mesma problemática jurídica – reversão da execução fiscal apenas com excussão prévia *versus* uma (simples) fundada insuficiência do património do devedor – o acórdão fundamento e o acórdão recorrido adoptaram a mesma solução jurídica.

Razão por que, na situação, não concorre oposição de acórdãos relevante que possa fundamentar o prosseguimento do presente recurso.

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados*, entre um acórdão e outro, quando – sob o domínio dos artigos 23º da Lei Geral Tributária e 153º do Código de Procedimento e de Processo Tributário –, ambos adoptam a *mesma solução jurídica*, de não julgar necessária a *excussão prévia* do património do devedor originário, e ter por bastante a verificação de uma *fundada insuficiência* do património deste para solver os seus créditos fiscais, a justificar a *reversão* da execução fiscal contra o *devedor subsidiário*.

3. Termos em que se acorda dar por findo o recurso (n.º 5 do artigo 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

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

Lisboa, 19 de Maio de 2010. — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (relator) — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Domingos Brandão de Pinho — António Francisco de Almeida Calhau — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 16 de Junho de 2010.

Assunto:

Impugnação judicial. Inquirição de testemunhas. Dispensa de audição.

Sumário

- I — *Em vista da concretização do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material — artigo 13.º, n.º 1 e 113.º do CPPT —, incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade.*
- II — *Controvertida, na lide impugnatória, a indispensabilidade dos custos, nos termos do artigo 23.º do CIRC, não se pode considerar dispensável a inquirição das testemunhas arroladas em vista da demonstração do aludido requisito.*

Processo n.º 46/10-50.
 Recorrente: A. da Costa Cabral, S. A.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

A. Da Costa Cabral, SA vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do TCAS, de 26-05-2009, que negou provimento aos que aquela interpusera, tanto da sentença como do despacho de fls. 219, a qual, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra as liquidações de IRC e juros compensatórios dos anos de 1997 a 1999.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. Para a relevância fiscal de um custo, porque indispensável, basta a verificação da afectação empresarial da operação (venda do activo), ainda que a mesma seja qualificada como insólita, anormal, arriscada ou ruínosa. O custo só não será indispensável caso se trate, afinal, de gasto não empresarial (embora inscrito nas contas da empresa), porque apenas beneficia um terceiro (por regra, um sócio ou gerente).

2. O art. 23.º do CIRC (interpretação do termos “indispensabilidade”) não faz depender a aceitação fiscal do custo de acrescidas exigências, requisitos ou condicionalismos, como a análise das circunstâncias do negócio e do mercado - e recusando a dedução fiscal do custo real e efectivo, na alegada ausência de racionalidade económica, ou por se tratar de uma operação arriscada, incongruente ou anormal.

3. A menos valia com a venda das acções OREY assumem-se como um custo fiscal indispensável: trata-se de uma operação empresarial real e efectiva (não se arguiu simulação [absoluta ou relativa]), em valores indisputáveis (não se aplicam métodos indirectos) e sem benefícios de terceiros (não se invoca um preço de transferência). Ocorreu um gasto empresarial, inserido numa operação económica não sucedida, com contornos económicos arriscados e inusuais (enorme menos valias, na suposição de valorização de terreno contíguo aos da recorrente, na posse da OREY).

4. O Acórdão recorrido advoga uma errónea e inválida interpretação do art. 23.º, do CIRC e do requisito de “indispensabilidade” nele ínsito. As invalidades sistematizam-se em três tópicos: de cariz negativo; de pendor positivo; e de natureza dedutiva.

5. Cariz negativo: a Administração fiscal, na interpretação do conceito de indispensabilidade, não possui qualquer margem de discricionariedade para recusar a aceitação fiscal de um custo empresarial real e efectivo, com base num alegado critério de oportunidade ou sindicância da decisão concreta do empresário (ainda que se trate de um negócio ruinoso, arriscado ou inusual).

6. A interpretação válida do art. 23.º do CIRC tem de preservar a liberdade do empresário e proibir a sindicância de custos à luz de critérios administrativos de oportunidade e mérito. Isso só é conseguido, com a aceitação fiscal dos gastos empresariais reais e efectivos (verdadeiros custos económicos da empresa), embora inseridos em operações inusuais, ruinosas ou insólitas (o caso dos autos), sob pena de ilegítima interferência na liberdade de gestão do empresário e ilegal ingerência nas opções económicas do sujeito.

7. Pendor positivo: A menos valia dos autos é indispensável: i) constitui um custo real económico - contrapartida de um factor de produção da empresa (capital); ii) encontra-se expressamente inscrita no elenco exemplificativo do art. 23.º do CIRC (al. i)); iii) e a dedução fiscal não estava (à época) expressamente excluída ou limitada pela lei tributária (cfr. actualmente, o art. 42.º, n.º 3, do CIRC). O carácter insólito, arriscado ou ruinoso da operação é um dado totalmente irrelevante para a desconsideração fiscal da menos valia, porque se trata de um efectivo e incontestável gasto empresarial, em termos económicos e fiscais.

8. Aliás, só esta interpretação do art. 23.º do CIRC - e do conceito de indispensabilidade nele ínsito - se coaduna com os princípios gerais, com assento constitucional, que regem esta matéria (ínstitos no Estado de Direito Democrático inscrito no art. 2.º da CRP): a legalidade e a capacidade contributiva (e rendimento real) - art. 103.º, n.º 2 e 104.º, n.º 2, da CRP; a igualdade e proporcionalidade (e reciprocidade) - art. 13.º e 18.º, da CRP; e a liberdade de gestão, propriedade e iniciativa privada (art. 61.º, 62.º e 86.º, da CRP).

9. A norma constante do art. 23.º do CIRC, interpretada no sentido de que o custo é indispensável se além de inserido na actividade da empresa (afectação empresarial), tiver ainda em conta “as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica”: é nessa interpretação, materialmente inconstitucional, por violação dos artigos 2.º, 18.º, 61.º, 62.º, 86.º, 103.º e 104.º, n.º 2, da CRP.

10. Argumento dedutivo: se o custo é real e efectivo - como sucede no caso dos autos (ninguém invoca a existência de simulação absoluta ou relativa, ou a existência de um preço de transferência) - o contribuinte nada mais tem que provar acerca da alegada oportunidade ou razoabilidade da operação donde brotou a menos valia em causa.

11. O ónus da prova da indispensabilidade do custo do art. 23.º do CIRC não compete ao contribuinte, por 4 razões essenciais:

12. A exegese da lei: pela regra geral, o ónus da prova compete à Administração fiscal; e a lei fiscal não inverte (nem reparte) o ónus da prova nos casos de indispensabilidade dos custos, situação que nada tem que ver com a simulação ou com os métodos indirectos (situações em que a lei inverte o ónus da prova - cfr. art. 100.º, n.º 2 do CPPT, e art. 39.º, n.º 2 e 74.º, n.º 3, da LGT). In casu, a menos valia é real e efectiva (sem simulação) e foi apurada por métodos directos. Donde, o ónus da prova da não indispensabilidade do custo compete em exclusivo à Administração fiscal (cfr. art. 100.º, n.º 1, do CPPT).

13. Na falta de lei habilitante, o poder judicial (e administrativo) não pode criar regras ad hoc sobre a repartição ou inversão do ónus da prova. A interferência judicial nos princípios que regem a prova viola a lei expressa, os princípios gerais do direito probatório e as garantias do contribuinte.

14. Argumento teleológico: a inversão (diversa repartição) do ónus da prova na simulação e tributação indirecta tem uma concludente motivação intrínseca (que justifica a expressa previsão legal) - não se pode premiar a conduta maliciosa do agente (duplica contabilidade, esconde elementos documentais).

15. Nada disto sucede, todavia, no caso sub judice (e nas situações de indispensabilidade dos custos). O contribuinte não simulou nem viciou a contabilidade. Nada escondeu. Não dificultou a inspecção. Informou abertamente a verdade factual. Indicou a venda, tal como aconteceu, com os respectivos elementos de suporte. Cumpriu os seus deveres de cooperação e informação, numa operação efectiva e quantitativamente incontestável. E, por conseguinte, no caso dos autos não se verificam os motivos teleológicos que justificariam a inversão ou diversa repartição do ónus da prova.

16. Quarto argumento: o contribuinte, no cumprimento de um dever de colaboração, tem apenas de indicar os motivos factuais da operação - o que foi por ele feito com toda a lisura, profundidade e prontidão.

17. Se acaso o ónus da prova impendesse sobre o contribuinte (o que se assume apenas em benefício da argumentação), o juiz não pode dispensar a inquirição de testemunhas arroladas pelo autor (quando a PI contém factos, apenas sujeitos a prova testemunhal, e com ligação directa com a prova e inversão do ónus) e, em consequência, decidir contra a sua pretensão, por entender que o processo já conteria toda a factualidade (provada e não provada) necessária à decisão do mérito da causa, sob pena de violação dos arts. 13.º, 114.º, 115.º, 118.º, 119.º, do CPPT e 74.º, da LGT).

18. Em abono desta posição - o juiz não pode dispensar a produção de prova testemunhal arrolada pelo contribuinte, nos casos em que sobre ele impender o ónus da prova - militam três argumentos: um literal, outro lógico e um último teleológico.

19. Argumento literal: de acordo com o art. 342.º, n.º 1, do Código Civil (e o art. 74.º, n.º 2, da LGT), quem invoca um direito tem de fazer a prova dos correspondentes factos subjacentes, por todas as formas ao seu alcance, inclusive a prova testemunhal. A recorrente, na mira da comprovação da indispensabilidade do custo invocou factos vários, a provar por depoimentos testemunhais, para elidir esse ónus da prova (e provar a razoabilidade e congruência da menos valia em causa). A inquirição das testemunhas (e imperatividade da sua audição) encontra-se, por isso, numa ligação directa - e necessária - com a matéria do ónus da prova.

20. Argumento lógico: O juiz não pode aquilatar da irrelevância dos depoimentos para a produção da prova (em concreto, quanto à racionalidade económica da operação), antes de ouvir as próprias testemunhas - em especial quando essa não audição desfavorece o próprio contribuinte (que requereu a prova), por não conseguir assim elidir o ónus da prova da indispensabilidade do custo.

21. Argumento teleológico: impõe-se a realização de todas as diligências de prova solicitadas pelo contribuinte (com a inquirição de testemunhas), em especial quando sobre ele recair o ónus da prova dos factos que invoca (art. 74.º, n.º 1, da LGT), sob pena de revestir uma dimensão violentadora do princípio do contraditório e das garantias do direito a uma tutela jurisdicional efectiva.

22. Existe uma aparente colisão de direitos entre, por um lado, a celeridade e economia processual (que legitimariam a dispensa da prova testemunhal) e, por outro lado, o contraditório e a tutela jurisdicional efectiva (que impeliriam à necessidade da inquirição de testemunhas). No caso dos autos, este último vector prevalece sobre o primeiro, por dois motivos:

23. A colisão de direitos é aparente, já que o valor da celeridade e da economia processual não é afectado com a realização da inquirição de testemunhas - diligência que demora um dia (umas poucas horas), e que não contribuiu minimamente para o atraso significativo da decisão.

24. Ainda que houvesse colisão de direitos, a verdade é que a justiça efectiva sempre prevaleceria, porquanto: Um princípio material (contraditório e acesso à justiça efectiva) supera uma regra formal (economia e celeridade processual), como emanção da prevalência da substância sobre a forma. Uma justiça célere mas não efectiva não é justiça, mas tirania; A ofensa no acesso à justiça (com a preterição do julgamento) é muito mais intensa do que a eventual ofensa à economia processual (com a realização do julgamento). Ali toca-se no núcleo essencial daquele direito, ao passo que aqui se interfere com

uma dimensão acessória da celeridade processual (o julgamento atrasa o processo por um período não superior a 30 dias).

25. As normas constantes dos art. 74.º, da LGT e dos arts.º 13.º, 114.º, 115.º, 118.º, 119.º, do CPPT, interpretadas no sentido da possibilidade na dispensa da inquirição de testemunhas arroladas pelo impugnante (quando a PI contém matéria de facto, a provar por testemunhas) nos casos em que o ónus da prova compete ao contribuinte, é nessa interpretação, materialmente inconstitucional, por violação dos princípios do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, previstos nos artigos 20.º (em especial n.º 5), 2.º e 268.º (em especial o n.º 4), todos da CRP.

Termos em que se requer o provimento do presente recurso, com a anulação do Acórdão recorrido, com todas as consequências legais

“

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido de se considerar findo o recurso interposto da sentença, à míngua da referida oposição; e do provimento do recurso do referido despacho interlo-cutório, propugnando pelo asserto, no ponto, da tese do acórdão fundamento.

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

Assim, quanto ao recurso do despacho de fls. 219:

O presente processo de impugnação foi instaurado antes de 2004 pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984. Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do artigo 30 do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos. O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o citado acórdão recorrido, do TCAS, de 26 de Maio de 2009, rec. 02999/09 e o aresto fundamento, do STA, de 09 de Outubro de 2008, rec. 0435/08.

Ora, o acórdão recorrido considerou dispensável a inquirição das testemunhas arroladas, não obstante caber ao contribuinte o ónus da prova da indispensabilidade dos custos em causa, para a obtenção dos proveitos ou manutenção da força produtora.

Por sua vez, o aresto fundamento entendeu, no ponto, que, existente aquele ónus de prova, não se pode considerar dispensável a inquirição das testemunhas.

É, pois, manifesta a oposição, como, aliás o próprio tribunal a quo prestes reconheceu - fls. 467.

Pelo que há que conhecer de meritis:

Em sede factual, vem apurado que:

“

1. A impugnante foi sujeita a uma acção de inspecção, na sequência da Ordem de Serviço n.º 46887 de 01.02.2000, relativa ao exercício de 1997, tendo sido efectuada uma correcção técnica ao lucro tributável declarado daquele exercício no valor de 229.816.000\$00 (€1.146.317,38), conforme identificada no ponto III do relatório de inspecção, junto a fls. 52 a 61 dos presente autos, o que se dá por integralmente reproduzido.

2. Conforme resulta do relatório de inspecção, a referida correcção técnica deriva da não aceitação como custo fiscal de menos-valias, no valor referenciado no ponto antecedente, por se entender, invocando o artigo 23º do CIRC, não ser o mesmo indispensável para a realização dos ganhos e proveitos do exercício, invocando o seguinte:

“Em 1990, com escritura de venda efectuada em 1992, a empresa A. Da Costa Cabral, LDA adquire, por 270 000 contos, todo o capital soda/ da firma OKEY - Indústrias de Madeiras e Materiais, LDA, que era de 1.740 contos, tendo sido entretanto a empresa transformada em sociedade anónima e o capital social aumentado para 5 000 contos correspondentes a 5 000 acções de valor nominal de 1 000\$00.

Em 1997/ decidiram alienar este activo financeiro por 39 968 contos (constando somente no Mapa 31 alienação de 4 996 acções) a uma empresa imobiliária denominada Perímetro -Empreendimentos imobiliários, SA/ não existindo relações directas entre ambas, mas indirectas por via de participações cruzadas, gerando, assim, uma menos-valia fiscal no montante de 229 816 contos, deduzida ao resultado tributável (positivo) apurado neste exercício.

(...)

Desta análise observou-se que do valor de aquisição inicial no montante de 270 000 contos, 200 000 contos estão registados na contabilidade no Diário de Caixa como pagamentos efectuados em numerário.

A actividade exercida pela firma A da Costa Cabral, Lda, está relacionada exclusivamente com a transformação / venda de ferro, pelo que suporta custos e obtém proveitos correlacionados com esta actividade.

A análise desta transacção, tal interesse não se vislumbra, dado que foram adquiridas por 54 000\$00, valor exageradamente elevado, acções que estavam valorizadas a 1 000\$00, de uma empresa tecnicamente falida, uma vez que o seu património à data da aquisição era praticamente nulo, com a justificação de que "... era de extrema importância económica concentrar propriedade com dimensão para propor um projecto de urbanização às entidades competentes", o que não se compreende uma vez que os terrenos onde a firma Orey, Lda, exerce a sua actividade são arrendados e nunca houve a intenção segundo a proprietária dos mesmos, de proceder à sua venda e a possibilidade de as entidades competentes autorizarem a implementação de qualquer urbanização,

(...)

Como conclusão de tudo o que antes se explanou é nossa convicção de que estas menos-valias obtida na transmissão onerosa das acções da firma Orey, SA, (adquiridas por um valor de 54 000\$00, quando o seu valor nominal era de 1 000\$00) não pode ser considerada como uma perda tida como indispensável para a manutenção da fonte produtora e ser, assim, aceite como dedutível para efeitos fiscais, à luz do disposto no art. 23º do C/RC, devido à evidente ausência de racionalidade económica desta operação."

3. Posteriormente, a impugnante foi sujeita a uma outra acção de inspecção, relativa aos exercícios de 1998 e 1999, na qual, se considerou que, derivado da correcção efectuada ao exercício de 1997, foi alterado o resultado fiscal declarado, pelo que os prejuízos existentes até este ano foram absorvidos por esta correcção, pelo que os reportes efectuados para os exercícios de 1998 e 1999 deixaram de ter razão de existir, remetendo para a demonstração do quadro de fls. 48 dos autos - cfr. no ponto III do relatório de inspecção, junto a fls. 44 a 49 dos presente autos, o que se dá por integralmente reproduzido.

4. Conclui, então, a Administração Fiscal, que a dedução dos prejuízos, por parte do contribuinte, nos exercícios de 1998 e 1999 foi indevida, por inexistente, pelo que a matéria colectável declarada será corrigida, passando, relativamente ao exercício de 1998, de uma matéria colectável declarada nula para uma matéria colectável corrigida de 120.345.301\$00 (€ 600.279,83) e, relativamente ao exercício de 1999, de uma matéria colectável declarada de 50.578.836\$00 (€ 252.286,17) para uma matéria colectável corrigida de 108.403.908\$00 (€ 540.716,41).

5. Em consequência da correcção supra identificada, foram emitidas as liquidações de IRC, com os n.ºs 8310005961, 8310006943 e 8310006830, relativas aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, no valor, respectivamente, de € 123.057,81 (24.670.875100), € 254.083,91 (50.539.251\$00) e € 114.513,75 (22.957.946\$00), cuja data limite de pagamento foi fixada em 06.08.2001, relativamente à primeira daquelas liquidações e em 13.08.2001, relativamente às duas restantes (cfr. cópia das referidas liquidações, junta a fls. 28 a 30 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

6. Conforme certidão da ora impugnante, junta a fls. 83 a 89 dos autos, esta tem por objecto social a "Venda de ferro em barra e à exploração de todos os ramos da indústria metalúrgica".

7. Conforme certidão da firma Orey - Indústrias de Madeira e Materiais, S.A., junta a fls. 198 a 205 dos autos, esta tem por objecto social o "Comércio e Indústria de Madeiras e de Materiais de Construção".

8. Pelo contrato de compra e venda de acções, cuja cópia consta a fls. 215 e 216 dos autos, os representantes da sociedade Orey - Indústrias de Madeira e Materiais, S.A declararam vender à ora impugnante e esta declarou comprar, por 270.000.000\$00, todo o capital social da primeira outorgante.

9. Pelo contrato de compra e venda de acções, cuja cópia consta a fls. 174 dos autos, a ora impugnante declarou vender à sociedade Perímetro Empreendimentos Imobiliários, SA, por 39.968.000\$00, 4996 acções, representativas do capital social da sociedade Orey - Indústrias de Madeira e Materiais, S.A.

10. Em 05.11.2001, conforme carimbo apostado a fls. 1, a impugnante deduziu a presente impugnação. Inexistem factos não provados com interesse para a decisão em causa, atenta a causa de pedir.

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos.

“

Vejamos, pois:

Nos termos do art. 113, 2ª parte, do CPPT, o juiz pode conhecer "logo o pedido, se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários", devendo, caso contrário, ordenar as diligências de prova necessárias – art. 114 -, nomeadamente a testemunhal – art. 115, n.º 1 e 119, todos do CPPT.

E, como resulta do probatório, a AF, em acção de inspecção efectuada à impugnante, não aceitou como custo relevante as ditas menos-valias, dado que, relacionando-se a actividade daquela exclusivamente com a transformação / venda de ferro e consequentemente suportando custos e obtendo proveitos relacionados com tal actividade, não se vislumbra tal interesse na transacção em causa, e vista a evidente

ausência de racionalidade económica da operação, “dado que foram adquiridas por 54 000\$00, valor exageradamente elevado, acções que estavam valorizadas a 1 000\$00, de uma empresa tecnicamente falida, uma vez que o seu património à data da aquisição era praticamente nulo, com a justificação de que “... era de extrema importância económica concentrar propriedade com dimensão para propor um projecto de urbanização às entidades competentes”, o que não se compreende uma vez que os terrenos onde a firma Orey, Lda, exerce a sua actividade são arrendados e nunca houve a intenção segundo a proprietária dos mesmos, de proceder à sua venda e a possibilidade de as entidades competentes autorizarem a implementação de qualquer urbanização”.

A A.F. colocou, assim, em causa a indispensabilidade dos custos, preconizada no art. 23 do CIRC: “Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora...”.

Por seu lado, a impugnante arrolou testemunhas pretendendo fazer a prova de factos – alegados na petição – e referentes à racionalidade económica da operação.

Ora, parece patente a necessidade de inquirição das testemunhas, em vista da afirmação (ou não) daquela indispensabilidade e, em suma, da descoberta da verdade, para o que a lei concede ao juiz poderes de direcção do processo e de investigação – princípio do inquisitório – art. 13, n.º 1 do CPPT.

Cfr. Jorge de Sousa, Anotado e Comentado, 5ª Edição, anotação 4ª ao art. 114.

E note-se que tal necessidade não depende sequer da questão de saber a quem cumpre o ónus de prova de tal indispensabilidade (sendo que, todavia, como se disse, o aresto recorrido o imputou à contribuinte).

Na verdade, se esta tese é correcta, parece óbvio que não pode deixar de admitir-se-lhe a prova dos factos constitutivos do seu direito, como se afirma no acórdão fundamento, “sob pena de revestir uma dimensão violentadora dos princípios do contraditório e das garantias do direito a uma tutela jurisdicional efectiva”.

Mas, também e igualmente, se se entender que o ónus de prova incumbe à Fazenda, como pretende a recorrente.

Pois então, é ainda, sem dúvida incontroverso, o seu interesse em contradizer – mostrando a indispensabilidade do custo –, através de contraprova ou, até, da prova do contrário, com relação aos factos alegados pelo Fisco.

E sempre sem esquecer as ilações – de facto – que deles o tribunal pode tirar em termos de livre apreciação da prova produzida.

Por outro lado, a selecção da matéria de facto relevante para a decisão da causa terá de ser efectuada, “segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito, que deva considerar-se controvertida” – art. 511, n.º 1 do CPC – e sobre aquela consequentemente há-de recair a prova testemunhal arrolada.

Ora, entendendo o acórdão recorrido que, para afirmação do requisito da indispensabilidade, não basta a afectação empresarial do custo – pois que há ainda que ter em conta “as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica – e que o abuso de dedutibilidade se estende também aos custos empresariais efectivos mas arriscados, anormais, imprudentes ou ruinosos – perspectiva em que entendeu dispensável a inquirição das testemunhas –, a verdade é que é igualmente plausível – logo porque assente no acórdão fundamento –, a solução contrária no sentido de que o custo é fiscalmente aceite se tiver uma afectação empresarial e que o abuso de dedutibilidade se cinge aos custos não empresariais.

Ora, tanto uma como outra das soluções, porque ambas plausíveis demandam a produção da prova testemunhal e até mais a primeira.

Não pode pois pretender-se que a inquirição em causa não constitua contributo relevante para a descoberta da verdade.

Em suma: o despacho em causa não pode manter-se.

Ficando assim prejudicada a análise do recurso interposto da sentença.

Termos em que se acorda:

1) Conceder provimento ao recurso no que tange ao despacho interlocutório de fls. 219, que se revoga para inquirição das testemunhas arroladas e posterior tramitação legal dos autos.

2) Anular, em consequência, todo o processado posterior ao mesmo despacho.

3) Considerar assim prejudicado o conhecimento do recurso interposto do acórdão do TCAS.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 2010. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *José António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 16 de Junho de 2010.

Processo n.º 58/09-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Agostinho Rocha Lima.

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

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

1 – A Fazenda Pública, notificada do acórdão de fls. 394 e segs., vem, nos termos do disposto no artº 669º, n.º 1, alínea b) do CPC, aplicável ex vi do artº 2º, alínea e) do CPPT e com os fundamentos que constam no requerimento de fls. 410 e 411, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, requerer a sua reforma quanto a custas.

O recorrido não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser indeferido o requerido, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Dada a simplicidade da questão, não foram colhidos os vistos legais.

Cumprir decidir.

2 – A questão a conhecer consiste em saber se a Fazenda Pública paga custas num processo de oposição à execução, em que ficou vencida, sendo certo que o processo de execução é anterior a 2004 (mais concretamente de 30/9/99), sendo que o processo de oposição foi instaurado em 10/11/06 (vide fls. 3).

Como se escreveu no acórdão desta Secção do STA de 22/10/08, in rec. n.º 660/08, “no regime de custas anterior à vigência do Decreto-Lei n. 324/2003, de 27/12, a Fazenda Pública não pagava custas. Nomeadamente nos processos de natureza tributária – vide, a propósito, o art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (DL n. 29/98, de 11/2) – como já antes constava do art. 5º do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos – bem como o art. 2º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo, aprovado pelo DL n. 42.150, de 12/2/59.

Porém, as disposições que isentavam a FP das custas nos processos tributários foram revogadas pelo art. 4º, n.ºs. 4 e 5, do citado DL 324/2003, com excepção das normas referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos abrangidos pelo art. 1º.

E, nas isenções subjectivas previstas no CCJ, não figura a FP (vide art. 2º, na redacção deste último DL).

O diploma em causa entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vide art. 16º), aplicando-se aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (art. 14º, n. 1), produzindo apenas efeitos, no tocante às custas judiciais tributárias, a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça (art. 15º, n. 2).

Ora, aquela transferência ocorreu com a publicação do Dec.-Lei n. 325/2003, de 29.12, que entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação, conforme dispõe o seu art. 18º.

Ou seja: tendo em conta os diplomas legais respectivos e a as datas da instauração dos respectivos processos, a FP paga custas, a menos que se trata da excepção acima referida (parte final do citado n. 6 do art. 4º do já aludido DL).

E a excepção é esta: fase administrativa dos processos de impugnação, dos processos de execução fiscal e dos processos de contra-ordenação.

Ora, não estamos perante aquela excepção.

Na verdade, o processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual tributário absolutamente tipificado na lei, sendo da execução formalmente autónomo – cfr. artºs 97º, 1, o) e 203º e ss. do CPPT (Acórdão do STA de 9/7/2003 (rec. n. 922/03)).

Ou seja: o processo de oposição é autónomo do processo de execução fiscal, embora dele dependente.

Assim, é aplicável a nova lei.

Um entendimento idêntico parece ser perfilhado por Jorge de Sousa (CPPT, anotado e comentado, I volume, 2006...).

Este autor, comentando o art. 4º do DL n. 433/99 e acerca do início da vigência do CPPT, escreve:

“À face deste art. 4º, fazendo-se depender a aplicação do novo Código do momento da instauração do processo, deveria entender-se que seria aplicável este diploma sempre que se estivesse perante um processo autónomo, como tal no código qualificado, mas já não quando se estivesse perante um incidente processual, mesmo que tivesse tramitação em separado.

“Assim, relativamente aos processos judiciais que têm tramitação autónoma, mas estão conexiados com outros (como é o caso dos de oposição à execução fiscal ou de execução de julgado) deveria atender-se ao momento da instauração do próprio processo dependente”.

E cita de seguida arestos do STA que vão nesse sentido.

E se é verdade que não estamos perante situações idênticas, a similitude é evidente, sendo comparável trazer à colação este entendimento”.

Pelo que a Fazenda Pública paga custas no processo de oposição à execução fiscal instaurado após 1 de Janeiro de 2004.

Assim sendo, não há que reformar, neste segmento, o acórdão em causa.

3 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido e manter o acórdão reformando no segmento em que condenou em custas a Fazenda Pública.

Custas do incidente pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 200.

Lisboa, 16 de Junho de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 16 de Junho de 2010.

Assunto:

Processos em papel que constam do SITAF. Consulta nos termos do Código de Processo Civil. Reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo.

Sumário:

Saber se pode permitir-se, nos termos previstos no Código de Processo Civil, aos mandatários e representantes da Fazenda Pública a confiança da totalidade dos processos em papel que constam do Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, envolve problemática a justificar, mormente pela sua novidade, o reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do n.º 1 do artigo 93.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Processo n.º 265/10-50.

Requerente: Juiz Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

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

1.1 O Senhor Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga formula um pedido de reenvio prejudicial nos termos referidos nos n.ºs. 1, 3 e 4 do artigo 93.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

1.2 Para o efeito expõe e expende como segue.

1 – O art. 4.º do DL n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, na redacção inicial, estabelecia, no seu n.º 1, que “a tramitação dos processos nos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal é efectuada informaticamente, devendo as disposições da lei de processo relativas a actos dos magistrados e das secretarias judiciais ser objecto das adaptações práticas que se revelem necessárias”.

O DL n.º 190/2009, de 17 de Agosto, veio dar nova redacção a este artigo 4.º, mas nela foi relegado para uma futura portaria, que ainda não foi publicada, o regime da tramitação electrónica dos processos na jurisdição administrativa e fiscal.

Assim, presentemente, a única portaria publicada sobre a tramitação dos processos nos tribunais administrativos e fiscais, elaborada ao abrigo da redacção inicial do art. 4.º do DL n.º 325/2003, é a Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro (rectificada pela Declaração de Rectificação 17/2004, de 2 de Abril, e alterada pela Portaria n.º 114/2008, de 6 de Fevereiro) que estabelece o seguinte, sobre a consulta de processos:

Artigo 6.º

Consulta de processos

1 – A consulta de processos é efectuada em terminal informático, disponível nas secretarias judiciais, ou mediante acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt>

2 – O acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt> só pode ser feito por quem disponha de assinatura electrónica avançada.

3 – As peças processuais e os documentos não digitalizados são consultados nas secretarias judiciais, nos termos da lei.

4 – Para efeitos do disposto neste artigo, é mantido um ficheiro electrónico, permanentemente actualizado, com os dados relativos às pessoas autorizadas para a consulta, respectivo nível de acesso e o respectivo certificado digital.

Relativamente aos processos tributários, o Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado por aquela Portaria, n.º 1417/2003, ainda não foi completamente implementado (designadamente, com possibilidade de lançamento de fluxos, necessária para a completa tramitação virtual), razão por que no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, à semelhança do que sucedeu em outros Tribunais, se decidiu que se continuariam a organizar processos físicos, com os documentos originais, introduzindo-se cópia digitalizada dos mesmos na aplicação informática, quando não são nela directamente produzidos, e introduzindo-se nos processos físicos, em papel, cópias de todos os documentos do processo virtual.

Assim, e em resumo, para além de um processo virtual, com todos os documentos que podem ser digitalizados, existem cópias integrais, em papel, de todos os processos tributários, com todos os documentos que estão digitalizados e também aqueles que não o podem ser.

No processo de impugnação judicial 1659/09.9BEBRG, à semelhança do que sucedeu já em outros processos semelhantes, foi suscitada a questão de saber se os mandatários das partes e os representantes da Fazenda Pública têm direito à **confiança** desses processos em papel, nos termos previstos nos arts. 169º a 173º do CPC, ou se apenas têm direito à **consulta** de processos virtuais e de peças não digitalizadas **nas secretarias judiciais**, nos termos previstos no transcrito n.º 6 da Portaria n.º 1417/2003.

Esta questão foi objecto de várias decisões dissonantes deste Tribunal Administrativo e Fiscal e encontram-se pendentes recursos sobre essa questão.

2 – O art. 27º, n.º 2, do E.T.A.F. de 2004 estabelece que compete ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se, nos termos estabelecidos na lei de processo, relativamente ao sentido em que deve ser resolvida, por um tribunal tributário, questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios.

Não havendo norma especial do contencioso tributário estabelecendo os termos a seguir para concretizar esta competência, terá de fazer-se apelo às normas sobre processo nos tribunais administrativos, por força do disposto no art. 2º, alínea c), do CPPT.

O art. 93º do CPTA, adaptado aos tribunais tributários, estabelece, no seu n.º 1, que, quando à apreciação de um tribunal tributário se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros litígios, pode o respectivo presidente determinar que no julgamento intervenham todos os juizes do tribunal, sendo o quórum de dois terços, ou, em alternativa, proceder ao reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo, para que este emita pronúncia vinculativa sobre a questão no prazo de três meses.

É de difícil resolução a questão em causa, pois, se se pode defender que o referido regime de consulta de processos tem natureza especial (razão pela qual poderá considerar-se prevalecente sobre o regime geral previsto no CPC), também é certo que se pode entender que tal regime especial tem subjacente a inexistência de processos físicos com a totalidade de peças processuais (como se poderá inferir do n.º 3 do transcrito art. 6º, o que não corresponde à realidade).

Por outro lado, poderá ser de entender que, havendo, de facto, processos físicos, estarão reunidas as condições prevista no CPC para permitir não só a consulta como a confiança de processos, nos termos previstos neste Código, já que, relativamente a estes processos físicos, não há diferença apreciável em relação aos processos que apenas têm tramitação em papel.

Assim, no caso em apreço, estão reunidos os requisitos exigidos no referido art. 93º para reenvio prejudicial, pois, para além de a questão referida ser nova (na medida em que foi gerada pela introdução da tramitação informática e pelo regime especial de consulta previsto naquela Portaria), suscita dificuldades sérias e é seguro que se trata de questão que pode vir a ser necessário resolver na generalidade dos processos tributários.

Por outro lado, tratando-se de questão que se pode colocar em todos os tribunais administrativos e fiscais, não se justifica que se determine o julgamento alargado previsto no referido art. 93º do CPTA, sendo adequado proceder ao reenvio prejudicial.

3 – Pelo exposto, procedo ao reenvio prejudicial para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo sobre as seguintes questões:

a) Nos casos em que há nos tribunais administrativos e fiscais cópias em papel da totalidade dos processos tributários, paralelamente a cópias digitais das peças digitalizáveis que constam do Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, pode ser permitida a consulta da totalidade desses processos em papel (para além das peças indicadas no n.º 3 do art. 6º da Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro)?

b) Relativamente aos mesmos processos em papel, pode ser permitida a confiança aos mandatários e representantes da Fazenda Pública, nos termos previstos no CPC?

1.3 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A exposição do Senhor Presidente do TAF Braga alinha com clareza os fundamentos que justificam o reenvio prejudicial para o STA (Pleno SCT), no sentido de pronúncia vinculativa sobre as duas questões enunciadas a final: dificuldades sérias de resolução; capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular onde foram suscitadas (art. 27º, n.º 2 ETAF 2004; art. 93º CPTA)

1ª Questão

A sua resolução deve ponderar as seguintes considerações:

a) como regra, a tramitação dos processos na jurisdição administrativa e fiscal é efectuada informaticamente, devendo as peças processuais e documentos apresentados pelas partes em suporte de papel ser digitalizados pela secretaria judicial e devolvidos ao apresentante (art. 4º, n.º 3 DL n.º 325/2003, 29 Dezembro; art. 5º n.º 1 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro);

b) o objectivo de desmaterialização do processo está patente na devolução das peças processuais e documentos em papel, por forma a evitar uma indesejável duplicação de suportes na secretaria judicial que eliminaria as vantagens logísticas da tramitação informática;

c) a regra citada comporta excepções, admitindo-se peças processuais e documentos não digitalizados, por impossibilidade ou dificuldade técnica ou por a digitalização não permitir um exame adequado (arts. 4º, n.º 2 e 5º n.º 2 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro, diploma de regulamentação do DL n.º 325/2003, 29 Dezembro);

d) as cópias integrais em suporte de papel dos processos tributários são produzidas:

– por motivo de conveniência das secretarias judiciais, na medida em que permitem um mais fácil manuseamento (em processos de dimensão significativa, com vários volumes), por comparação com a consulta em terminal informático;

– por motivo de segurança, na medida em que previnem situações (infelizmente não raras) de deficiência ou suspensão de funcionamento do SITAF;

e) estas cópias não constituem uma realidade jurídica a que se possa atribuir a designação de processo judicial, devendo ser consideradas mero *processo administrativo* para uso interno dos magistrados e da secretaria judicial;

f) consequentemente a sua consulta não deve ser facultada às partes, sem prejuízo da consulta das peças processuais e documentos não digitalizados (art. 6º, n.º 3 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro);

g) outra solução violaria o princípio da igualdade, fazendo depender a consulta desse processo administrativo (não judicial) da sua organização ou não organização por cada secretaria judicial.

As considerações expendidas justificam a resposta negativa à 1ª questão.

2ª Questão

A resposta está prejudicada pela resposta negativa à 1ª questão.

Perante eventual resposta positiva à 1ª questão a sua resolução deve ponderar as seguintes considerações:

a) a disposição legal que regula a matéria é de formulação clara e inequívoca, apenas permitindo a **consulta nas secretarias judiciais** das peças processuais e documentos não digitalizados (art. 6º, n.º 3 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro);

b) não existe qualquer relação de hierarquia entre a norma citada e a norma constante do art. 169º, n.º 1 CPC (como alega a reclamante Fazenda Pública doc. fls. 8/10), na medida em que:

– regulam matérias distintas (consulta de processos em suporte informático *versus* consulta de processos em suporte de papel);

– a Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro foi emitida ao abrigo do disposto no art. 4º DL n.º 325/2003, 29 Dezembro, para regulamentação de aspectos específicos da aplicação do SITAF nos tribunais administrativos e fiscais.

As considerações precedentes justificam a resposta negativa à 2ª questão

1.4 Tudo visto, cumpre decidir.

2. O n.º 1 do artigo 93º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) dispõe que «Quando à apreciação de um tribunal administrativo de círculo se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros litígios, pode o respectivo presidente determinar que no julgamento intervenham todos os juizes do tribunal, sendo o quórum de dois terços, ou, em alternativa, proceder ao reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo, para que este emita pronúncia vinculativa sobre a questão no prazo de três meses».

O n.º 2 do artigo 27º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, estabelece que «*Compete (...) ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se, nos termos estabelecidos na lei de processo, relativamente ao sentido em que deve ser resolvida, por um tribunal tributário, questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios*».

De acordo com o n.º 3 do artigo 93º do CPTA (por força do disposto no artigo 2º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável ao contencioso tributário), a apreciação da questão pode ser *«liminarmente recusada, a título definitivo, quando uma formação de três juizes de entre os*

mais antigos da secção de contencioso administrativo do Supremo Tribunal Administrativo considere que não se encontram preenchidos os pressupostos do reenvio ou que a escassa relevância da questão não justifica a emissão de uma pronúncia».

É esta apreciação liminar que neste momento se impõe fazer.

À luz do n.º 2 do artigo 27º do ETAF e do n.º 1 do artigo 93º do CPTA são, pois, pressupostos da intervenção do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em sede de reenvio prejudicial, que se trate de uma **questão nova**; que ela levante **dificuldades sérias**; e que **se possa vir a colocar noutros litígios**.

Ao que acresce um requisito negativo: a apreciação da questão deve ser rejeitada se a **escassa relevância** da questão não justificar a emissão de uma pronúncia – n.º 3 do apontado artigo 93º do CPTA.

Ora, na situação em presença, e como bem aponta o Senhor Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, estão reunidos os requisitos exigidos no referido artigo 93º do CPTA, para reenvio prejudicial, «pois, para além de a questão referida ser nova (na medida em que foi gerada pela introdução da tramitação informática e pelo regime especial de consulta previsto naquela Portaria), suscita dificuldades sérias e é seguro que se trata de questão que pode vir a ser necessária resolver na generalidade dos processos tributários». E, como diz também aquele Senhor Presidente, «tratando-se de questão que se pode colocar em todos os tribunais administrativos e fiscais, não se justifica que se determine o julgamento alargado previsto no referido artigo 93º do CPTA, sendo adequado proceder ao reenvio prejudicial».

Por último, e olhando ao teor do parecer do Ministério Público neste Tribunal, logo se vê que as questões colocadas ao Tribunal não são de escassa relevância. Com efeito, será importante equacionar e definir na situação apresentada uma actuação que se conforme com legalidade e a praticabilidade, e que seja, ao mesmo tempo, respeitadora dos princípios legais de igualdade de armas e do contraditório, e se apresente respeitadora de princípios constitucionais como, *v. g.*, os de acesso à justiça e da proporcionalidade.

A importância da situação que se apresenta, e das questões que a mesma levanta, justifica a pronúncia deste Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de poder assegurar uma desejável uniformidade de actuação ou de procedimentos a seguir nos tribunais tributários, com a igualdade, a certeza e a segurança que devem ser apanágio das condutas judiciais.

Confluem, pelo exposto, todos os pressupostos dos artigos 27º n.º 2 do ETAF e 93º n.ºs 1 e 3 do CPTA.

E, então, havemos de convir, em síntese, que saber se pode permitir-se, nos termos previstos no Código de Processo Civil, aos mandatários e representantes da Fazenda Pública a confiança da totalidade dos processos em papel que constam do Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, envolve problemática a justificar, mormente pela sua novidade, o *reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo*, nos termos do n.º 1 do artigo 93.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

3. Termos em que se acorda não recusar liminarmente a apreciação das questões colocadas no presente reenvio, que assim prosseguirá seus termos, com distribuição pelos juízes que integram o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 2010. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho*.

Acórdão de 16 de Junho de 2010.

Assunto:

Recurso para uniformização de jurisprudência. artigo 152.º do CPTA e 27.º, alínea b) do ETAF/2002. Diversidade dos pressupostos de facto. Diferente «hipótese normativa».

Sumário:

I — *É admissível recurso interposto ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27.º, alínea b) do ETAF/2002 para uniformização de jurisprudência em matéria tributária de Acórdão proferido no âmbito de acção administrativa especial, regulada pelo CPTA, ex vi do artigo 97.º, n.º 2 do CPPT (cfr. o n.º 2 do artigo 279.º do CPPT e*

JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II, 5.ª ed., Lisboa, áreas Editora, 2007, pp. 679 e 747/748).

- II — *Nos termos do artigo 152.º n.º 1 do CPTA constitui requisito do recurso para uniformização de jurisprudência a existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que para apurar da existência da referida contradição devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), nos termos dos quais necessário é que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos, o que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos (cfr: Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, recurso n.º 598/08).*
- III — *Tendo o acórdão recorrido e o acórdão fundamento subjacentes situações fácticas completamente distintas, não se pode entender que exista entre eles a identidade substancial de situações necessária para que se possa entender que os juízos em sentidos contrários neles formulados envolvem contradição.*
- IV — *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.*

Processo n.º 1003/05-50.

Recorrente: Liberty Europeia de Seguros, S. A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

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

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

1 – Liberty Europeia de Seguros, S. A., melhor identificada nos autos, interpôs para este Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo o presente recurso do acórdão proferido pela mesma Secção em 3/10/05, in rec. n.º 1003/05, para uniformização de jurisprudência.

No acórdão recorrido, foi concedido provimento ao recurso jurisdicional interposto pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do Acórdão do Tribunal Central Administrativo que julgou procedente a acção administrativa especial que a recorrente havia intentado contra o despacho desta entidade, que lhe indeferiu o pedido de dedução de prejuízos fiscais.

A recorrente invoca como fundamento do presente recurso jurisdicional contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 16/6/99, junto a fls. 54 e segs..

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. Vem a Liberty interpor Recurso de Uniformização de Jurisprudência, nos termos do artigo 152º, número 1, alínea b), do CPTA, cujos pressupostos estão preenchidos.

2. Por um lado, o Acórdão Recorrido está em contradição com o douto Acórdão deste mesmo Supremo Tribunal de 16 de Junho de 1999 - “Acórdão Fundamento” (junto como Doc. número 1), incidindo sobre a mesma questão fundamental de direito,

3. o que decorre, preliminarmente, desde logo do respectivo texto pois o primeiro (Acórdão Recorrido) determina que:

“No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração. Nestes casos, o juízo da Administração não pode ser fiscalizado pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal”.

Ao passo que o Acórdão Fundamento, por seu turno, decide impressivamente que: “Mas a sindicabilidade dos actos praticados pela Administração que envolvem conhecimentos técnicos avultados, que habitualmente se denominam como praticados no domínio da discricionariedade técnica, deverá ir para além disso. (...) Assim, tem-se por seguro que os Tribunais não podem recusar ao interessado a possibilidade de obter um controle efectivo da aplicação de critérios técnicos pela Administração”.

4. A relativa diversidade do quadro factual não pode obstar ao conhecimento do presente Recurso, notado que a identidade das situações de facto, como requisito de admissão do recurso de uniformização de jurisprudência, seria impossível pelo que é exigível apenas e só na estrita medida em que assegure

a identidade da própria questão fundamental direito a decidir, e, nos acórdãos aqui confrontados, a existência de identidade daquela questão fundamental de direito não é prejudicada pela diversidade (necessária) das situações de facto a que respeitam os acórdãos em confronto, pois é de concluir que nestes, apesar das situações de facto (necessariamente) diferentes, o que está em causa é a “liberdade” de subsunção de “conceitos técnicos” na previsão normativa habilitante do agir da Administração a que os acórdãos em confronto, deram solução jurídica diversa, ou seja, a magna questão da sindicabilidade, ou não, dos juízos da Administração que envolvam a apreciação de conceitos jurídicos indeterminados (ou conceitos técnicos).

5. Neste sentido já se pronunciou o STA em uniformização de jurisprudência, em 12 de Dezembro de 2006: “Com efeito, «quando se diz que as oposições entre julgados supõem que eles hajam decidido situações de facto idênticas, não se reclama uma impossível identidade entre factos singulares - mas uma identidade específica ou genérica que habilite a dizer que os acórdãos extraíram, de silogismos judiciais cujas premissas maior e menor são, em última análise, as mesmas, conclusões reciprocamente repugnantes. Portanto, quando se cotejam os factos dos arestos em alegada oposição, somente se atende àqueles que as decisões consideraram juridicamente significativos dado que só esses integram o raciocínio que culminou na proposição jurídica a comparar. E todos os demais factos devem ser abstraídos ou eliminados, por não relevarem na economia discursiva que conduziu à solução “de jure”» - Ac. de 5.5.05 - Rº 2018/03.

6. No lapso que mediou entre o primeiro e o segundo acórdão, não se verificou, no tocante à decisão fundamental de direito, alteração do principal normativo aplicável, ou seja do artigo 268º, número 4 da CRP (pois o mesmo foi introduzido em 1989, sendo a versão actual resultado de alteração em 1997, ou seja antes do Acórdão Fundamental).

7. Além destes pressupostos, verifica-se, também, que ambos os acórdãos em confronto transitaram em julgado não sendo admissível, relativamente às decisões neles consubstanciadas, qualquer recurso ordinário.

8. Por último, na esteira do artigo 152º, n.º 3 do CPTA, o acórdão objecto de recurso para uniformização de jurisprudência não está de acordo com a jurisprudência recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sendo de referir, pela sua clareza, o acórdão de 17 de Janeiro de 2007 (processo n.º 01068/06).

9. Como se referiu *supra*, a contradição entre os acórdãos em confronto reside na questão fundamental de direito da sindicabilidade, e em que termos, pelos Tribunais Administrativos, de conceitos indeterminados que conferem à Administração uma discricionariedade técnica, isto é, de normas que quadram nos seus pressupostos conceitos indeterminados técnicos e que, por isso, condicionam o agir da Administração ao preenchimento, por esta, desses conceitos.

10. Entendem-se, como conceitos indeterminados, aqueles conceitos cuja indeterminação não possa ser superada através de um discurso teórico-discursivo (isto é, através de um raciocínio hermenêutico) mas o seja através de um discurso causal-teórico (ou seja, de um raciocínio não determinado mas apenas enquadrado por critérios jurídicos, assente numa avaliação ou valoração da situação concreta baseadas numa estimativa da avaliação futura da situação actual).

11. Não é fácil determinar, com clareza, a separação das situações em que os parâmetros de decisão administrativa resultam da Ordem Jurídica, daquelas outras em que eles são escolhidos pelo órgão da Administração em áreas de figuração metajurídica de tarefas públicas, tanto mais que tal escolha não pode violar, no modo como é preparada, os ditames da racionalidade infusos em Princípios Jurídicos.

12. Um parâmetro adiantado para orientar a separação entre áreas controláveis e não controláveis (mormente, no preenchimento valorativo dos conceitos jurídicos indeterminados que, na previsão da norma, apontam os pressupostos do acto administrativo) é o dos limites práticos da possibilidade de reconstituição pelo juiz do *iter* cognoscitivo e valorativo seguido pelo órgão decisor.

13. Ora, os acórdãos em confronto decidiram contraditoriamente relativamente à mesma questão fundamental de direito, qual seja a de saber se os actos administrativos praticados ao abrigo de normas que integram nos seus pressupostos conceitos indeterminados, conferindo assim à Administração a denominada discricionariedade técnica, são sindicáveis na jurisdição administrativa e fiscal para além dos casos de erro manifesto ou desadequação ao fim legal.

14. Aliás, o Acórdão Recorrido teve no seu colectivo o Ilustre Relator Vencido no Acórdão Fundamental, o que assinala precisamente a existência de correntes de pensamento antagónicas, que urge solucionar.

15. Por decorrência directa do mandamento constitucional consagrado no artigo 268º, n.º 4 da CRP “É garantido aos administrados tutela jurisdiccional efectiva dos seus directos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas”.

16. Nunca, pura e simplesmente, poderia o acórdão recorrido decidir que “Nestes casos, o juízo da Administração não pode ser fiscalizado pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequa-

ção com o fim legal”, pois não se poderá admitir que em Estado de Direito Democrático os Tribunais Administrativos possam recusar ao interessado (e a maior parte das vezes, se não mesmo em todas, jusfundamentalmente lesado) a possibilidade de obter um controlo efectivo da aplicação de actos administrativos fundados em critérios técnicos erradamente interpretados pela Administração.

17. Sob pena dessa interpretação normativa constituir violação directa e ostensiva desse direito consagrado no artigo 268º, número 4 da CRP.

18. Da dificuldade de apreciar actos que consubstanciam decisões técnicas não deve retirar-se – dado que não é admissível a renúncia ao controlo por razões de praticabilidade – uma potestas administrativa que admita uma decisão que, por não tocar nos quase “intangíveis” erro grosseiro e desvio de poder, não pode ser alvo de um juízo de desconformidade com a Ordem Jurídica, porque se o controlo jurisdicional se restringe ao *erro manifesto de apreciação*, como se pode, e deverá, atacar um acto que assenta em erro, mas um *erro não manifesto*? Desconsiderar a posição subjectiva do particular? Reconhecer sem mais a prevalência do entendimento consubstanciado no acto pela Administração!

19. Não! Estes actos, na sua essência, são jurisdicionalmente impugnáveis, não podendo os Tribunais abster-se de os conhecer em virtude da vetusta *vexata questio* da discricionariedade técnica porquanto, em primeiro lugar “Na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados” (artigo 202º, números 1 e 2 da CRP) e sendo órgãos de expressão do exercício da soberania terão que se basear na “dignidade da pessoa humana” (artigo 1º da CRP), princípio que se tutela através da modelo germânico da “fórmula do objecto”, que confere aos cidadãos uma pretensão juridico-constitucionalmente protegida de não verem a sua liberdade individual negativamente afectada a não ser quando tal seja estrita e impreterivelmente exigido pela prossecução de outros valores igualmente dignos de protecção jurídica (isto é, evitar que a pessoa seja degradada ao nível de uma coisa ou de um objecto do actuar estatal).

20. Não é a discricionariedade técnica, na ampla margem de decisão da Administração, um modo de coisificar o indivíduo? Não consubstanciará a insindicabilidade da discricionariedade técnica um efeito restritivo na autonomia e liberdades pessoais jusfundamentalmente protegidas?

21. Indubitavelmente sim e, nesta medida, o Acórdão Recorrido não projecta (melhor, renuncia) ao respeito e protecção do direito ao recurso contencioso, na vertente da tutela jurisdicional efectiva (268º, n.º 4 da CRP).

22. Adicionalmente, na sindicabilidade da actuação da Administração, nos dias de hoje, a preocupação já não estará tão centrada no enraizado princípio da legalidade, mas no princípio da confiança e da segurança jurídica, dado que sem a possibilidade (constitucionalmente garantida), de poder calcular e prever os possíveis desenvolvimentos da actuação dos poderes públicos susceptíveis de se repercutirem na sua esfera jurídica e de controlar a sua legalidade e racionalidade, o cidadão converter-se-ia em mero objecto do acontecer estatal, sendo que a doutrina da discricionariedade técnica aliada à insusceptibilidade de controlo judicial, implica a insegurança jurídica e, conseqüentemente, reflecte-se no enfraquecimento do direito de defesa dos particulares.

23. Para mais sendo certo que no exercício da discricionariedade técnica a actividade probatória (quer administrativa, quer judicial) é actividade vinculada e, como tal, sujeita a sindicância jurisdicional, como é commumente reconhecido pela Doutrina, da qual se destaca Bernardo Diniz Ayala, in “O (Défice de) Controlo da Margem de Livre Decisão Administrativa” (Lex, 1995) a págs. 116 e 117.

Ora, a Liberty expendeu vasta argumentação e prova documental do preenchimento *in casu* dos pressupostos de aplicação da norma do artigo 69º do Código do IRC (mormente na Petição Inicial ao TCA e nas Contra-Alegações ao STA, que aqui se dão aqui por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais), prova essa que o Acórdão Recorrido inusitadamente desconsiderou, não se antolhando as razões porque o fez, mas com isso lesando o direito da Liberty à tutela judicial plena e efectiva dos seus direitos e pretensões, direito esse com assento constitucional no artigo 201º, números 1 e 2 e 268º, número 4, ambos da CRP.

24. Aliás, o Venerando Tribunal Constitucional, chamado a pronunciar-se em sede recurso de inconstitucionalidade interposto pelo Ministério Público confirmou a justeza do Acórdão Fundamento em sindicat actos praticados no âmbito de discricionariedade técnica (com recurso a conceitos técnicos), decidindo no âmbito da mesma questão fundamental de direito aqui em discussão, para o que se fundamentou também na imperatividade da tutela jurisdicional plena e efectiva dos Cidadãos (já não Administrados) prescrita pelo artigo 268º, número 4, da CRP e utilizando a douda argumentação reproduzida supra.

25. Adicionalmente, também em benefício do conhecimento da questão controvertida deve-se ter em conta o alegado supra nos artigos 69º a 81º *supra* que se dão aqui por integralmente reproduzidos,

26. Nestes termos, deve este Venerando Tribunal conhecer da contradição alegada e anular o Acórdão Recorrido, substituindo-o por outro em que conheça da questão controvertida, na medida em que ao decidir em sentido inverso ao que vem de alegar-se o Acórdão Recorrido viola o artigo 1º, 202º, números 1 e 2 e 268º, número 4 da CRP.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 228 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

A) Não se verificam na situação *sub judice* os pressupostos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência. E isso porque:

1 - É pressuposto de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência que as duas decisões judiciais em confronto tenham sido proferidas com base em idênticas situações de facto e, no caso em apreço, as situações são totalmente díspares;

2 - Do mesmo modo, inexistente identidade das questões jurídicas objecto dos acórdãos postos em confronto;

3 - E, ainda, não se verifica desconformidade da orientação perfilhada no acórdão impugnado com a jurisprudência mais recentemente consolidada no STA.

B) No caso *sub judice* não cabia ao Tribunal ter reapreciado o preenchimento, feito pela Administração, dos conceitos indeterminados “razões económicas válidas” e “inserção numa estratégia de redimensionamento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”.

1 - Existem vários tipos de conceitos indeterminados, sendo que, alguns deles, são, claramente, um instrumento de que a lei se serve para atribuir discricionariedade à Administração.

2 - São, como explicita Freitas do Amaral, os casos “em que claramente o legislador remete para a Administração a competência para fazer um juízo baseado na sua experiência e nas suas convicções, que não é determinado, mas apenas enquadrado, por critérios jurídicos. Quer dizer a Administração tem aí de, considerando as circunstâncias de interesse público, descobrir, segundo o seu critério, a solução mais adequada”.

3 - Aí a “concretização” do conceito não se aproxima da operação de subsunção, pois “só através de um esforço reconstitutivo e criativo se pode reconduzir a situação de facto ao pressuposto normativo-abstracto, existindo sempre, nessa medida, uma valoração autónoma (complementar) do agente e, portanto, algo que corresponde ou se aproxima de uma escolha (embora orientada) entre alternativas”.

4 - Ora, como decorre claramente do acórdão recorrido, os conceitos indeterminados utilizados no n.º 2 do artigo 69º do CIRC inserem-se nesta última “sub-categoria”.

5 - Como esse Tribunal já entendeu em processo que julgou questão semelhante à dos presentes autos (acórdão proferido no processo 0142/06, em 05-07-2006), procura-se, nesse preceito, garantir que este regime excepcional de transmissibilidade de prejuízos fiscais só seja possível quando os interesses públicos sacrificados sejam proporcionais aos salvaguardados, isto é, que a perda de receita fiscal, resultante da subtracção dos prejuízos da empresa fundida ao lucro tributável da sociedade incorporante, seja equivalente aos ganhos – macro-económicos - obtidos com a fusão.

6 - O ganho macro-económico em causa é aferido pelo preenchimento daqueles conceitos indeterminados que, como afirma Engisch, “autorizam o órgão aplicador do Direito a considerar como vinculante e “justa” a valoração tida por ele como justa.

7 - Tanto a questão de saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão se insere “numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de apreciação da Administração, que poderá originar soluções diferentes, consoante o interesse que a Administração privilegie: uma fusão pode fundar-se numa razão económica válida para um interesse público de vitalidade da economia nacional, mas tal pode já não ocorrer em face dum interesse público de vitalidade de uma economia sectorial.

8 - Desse modo, e como se conclui no douto acórdão recorrido, porque aí não está em causa “um trabalho de subsunção, uma tarefa declarativa de coincidência com um esquema dado, mas se exige uma tensão criadora do direito no caso concreto, deve naturalmente entender-se que esta actividade que, por desejo do legislador, sofre um influxo autónomo da vontade do agente administrativo, deve escapar ao controlo do juiz, embora este tenha o dever de verificar se a solução encontrada obedeceu às exigências externas postas pela ordem jurídica”.

9 - Se o fizesse estaria a exercer a função administrativa e, por isso, a sua actuação será inconstitucional por violação do princípio da separação de poderes.

10 - E seria, ainda, ilegal por violação do n.º 1 do artigo 3º do CPTA.

11 - Diversa é a situação em causa no acórdão fundamento, pois que a Administração não gozava aí - matéria relativa à fixação de valores patrimoniais - de um poder de escolha de soluções todas elas equivalentes em termos de legalidade. Só um valor era conforme à lei.

12 - E foi por assim ser que, no Acórdão do Tribunal Constitucional com o n.º 260/00, processo n.º 598/99, de 3-5-2000 (que apreciou a situação em causa no acórdão fundamento), se conclui, naquele caso concreto, pela possibilidade de controlo judicial.

12 - O entendimento seguido pelo acórdão recorrido, não obsta a que um tribunal possa apreciar dos aspectos vinculados de um acto administrativo praticado ao abrigo do artigo 69º do CIRC. Nem, sublinhe-se, nesse acórdão se disse o contrário.

13 - Os aspectos vinculados do exercício do poder administrativo podem, naturalmente, ser sempre apreciados pelo tribunal, cabendo ao mesmo aferir da verificação dos vícios que lhe sejam assacados, quer sejam vícios de forma, de incompetência, violação de lei (ordinária ou constitucional) ou outros.

14 - Foram apreciados judicialmente os vícios que foram imputados ao acto pela A.

15 - O que não o tribunal não fez - nem devia, reiterar-se, ter feito -, foi fiscalizar o preenchimento administrativo dos conceitos indeterminados *sub judice*.

C) Acrescente-se ainda, em abono da verdade, que, contrariamente ao que a A. afirma nas alegações, não fez prova do preenchimento *in casu* dos pressupostos de aplicação do artigo 69º do CIRC.

1- A A. não demonstrou ser a operação realizada por razões económicas válidas com efeitos positivos na estrutura produtiva, resultando do processo exactamente o contrário.

2- Existem indícios vários de a operação ter sido realizada com preponderantes fins fiscais.

D) Pelo exposto, conclui-se dever a doutrina expressa no douto Acórdão recorrido ser acolhida e confirmada por esse Venerando Tribunal.

A recorrente apresentou resposta às contra-alegações do Ministério das Finanças nos termos que constam de fls. 278 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o presente recurso, pois não se verificam os alegados pressupostos do recurso de uniformização de jurisprudência, uma vez que “o enquadramento fáctico dos acórdãos foi diverso e, no caso, essa diferença específica assumiu relevância na respectiva economia e na diversidade de tratamento das questões jurídicas suscitadas...

Acresce dizer que não ocorre desconformidade entre a orientação perfilhada no acórdão recorrido e a jurisprudência mais recentemente consolidada no Supremo Tribunal Administrativo...”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 256 e seguintes, que aqui se dão, também, por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Por requerimento entrado em 27SET2002 na Direcção Geral dos Impostos e dirigido ao Exmº Ministro das Finanças a ora autora veio peticionar lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados até 31.12.2001, no valor de € 24.707.638,87, no caso da Sucursal da Winterhur Seguros Generales e de € 12.420.663,70, no caso da Sucursal da Winterhur, a reportar pelas sobreditas sucursais aos seus lucros tributáveis, até ao fim do sexto exercício posterior contando do exercício a que os mesmos se reportam.

b) No âmbito deste procedimento, a AT solicitou em 16.12.2002, à ora autora, o envio da cópia da escritura pública do aumento do seu capital social, que esta lhe enviou em 16.1.2003.

c) Um técnica economista emitiu parecer sobre tal pedido, tendo proposto a autorização da transmissibilidade dos prejuízos fiscais, nos termos do disposto no artº 69º do CIRC, por de acordo com os elementos fornecidos, os resultados previsionais para os próximos exercícios serem crescentes, o que poderá indiciar que a operação se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio e longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva... irá permitir um aproveitamento de sinergias funcionais e economias de escala e uma redução de custos, parece que se poderá considerar que a operação foi realizada por motivos económicos válidos com efeitos positivos na estrutura produtiva, parecer que o Subdirector-Geral do IR, após o seu despacho de Concorde, em 15SET2003.

d) Em informação efectuada no Gabinete do Director-Geral da Direcção-Geral dos Impostos de 9SET2003, foi proposto o indeferimento da concessão da autorização para a dedução dos prejuízos acumulados pelas sucursais em causa, por em suma, tal operação envolver uma clara vantagem fiscal mas um efeito muito reduzido ou algo duvidoso do ponto de vista económico.

e) Por aquela mesma técnica economista foi emitido uma informação final em 19NOV2003, depois de exercido o direito de audição da contribuinte, - tendo agora aqui proposto, igualmente, o indeferimento da dedução dos prejuízos, assente nos seguintes fundamentos:

B2) QUESTÃO RELATIVA À INEXISTÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

16. No tocante ao argumento invocado em que a recorrente vem alegar que a transmissão do capital social da Europeia é irrelevante, não afectando os objectivos económicos que presidiram à operação de reestruturação, é importante que nos debrucemos, novamente, sobre o conjunto das operações efectuadas, quais sejam: a 27 de Dezembro de 2002 é realizada uma operação de entrada de activos, sendo transferidas duas sucursais de duas sociedades de direito espanhol para a Europeia, recebendo estas sociedades, como contrapartidas, partes do capital social da Europeia; a Europeia procede a um aumento do capital social por entrada em espécie das unidades económicas, constituídas pelas sucursais; a 21 de Maio de 2003 é alienado o capital social da Europeia a uma sociedade com sede em Espanha pertencente ao Liberty Mutual Group.

17. A aplicação do regime especial de neutralidade fiscal a este tipo de operação e, por conseguinte, a possibilidade de transmissibilidade dos prejuízos fica dependente não só da inclusão da operação de concentração e reorganização efectuada no âmbito do regime (e quanto a este aspecto parece que não restam dúvidas que a operação de entrada de activos se pode qualificar como uma operação transfronteiriça prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 68º do Código do IRC) como a verificação dos requisitos mencionados no n.º 2 do artigo 69º do CIRC.

18. Ainda que se possa reconhecer que, na perspectiva da Europeia, possam ter existido efeitos positivos na estrutura produtiva, no sentido em que veio reforçar, de forma significativa, a sua afirmação no mercado nacional, há um evidente decréscimo de custos e, reconhecendo-se que houve um reforço dos capitais da Europeia, na perspectiva da sociedade de direito espanhol (Hispanowin), sociedade que detém as sucursais e 99,99% do capital social da Europeia, a operação de entrada de activos seguida da alienação das partes de capital da Europeia indicia que, de facto, a operação não teve como principal objectivo a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades envolvidas, mas sim motivações de ordem fiscal.

De facto, a aplicação do regime de neutralidade e a possibilidade de transmissão dos prejuízos pressupõe a existência de uma continuidade por parte das empresas envolvidas.

E, aliás, em atinência a essa continuidade que, no momento da realização, a operação é fiscalmente neutra, sendo a tributação postergada para o momento em que, no futuro venham a ser alienados os bens, tudo se passando, nessa data, como se a operação não tivesse existido.

Este regime especial justifica-se, pois, pela existência de um interesse económico na realização da operação, pressupondo que as partes envolvidas têm uma estratégia empresarial de continuidade.

Se, como acontece no caso presente, a operação de entrada de activos é seguida imediatamente da alienação das partes de capital recebidas em troca, torna-se evidente que a estratégia, na perspectiva da sociedade que realiza a operação, não é uma estratégia de redimensionamento, de continuidade, mas sim de alienação. Torna-se evidente que o objectivo era, “ab initio”, a alienação das sucursais e, sendo assim, não faz sentido aplicar-se à operação o regime especial de neutralidade e a inerente possibilidade de transmissibilidade de prejuízos.

Na verdade, a aplicação deste regime traria vantagens manifestas à sociedade que realiza a entrada de activos, na medida em que lhe permitiria a possibilidade de reportar os prejuízos fiscais para a sociedade incorporante; o que não sucederia numa operação de venda pura e simples das sucursais e, por outro lado, transformar eventuais resultados derivados da alienação do património das sucursais em mais-valias mobiliárias, com o inerente aproveitamento da isenção prevista no artº 26º do EBF.

A sociedade não residente que realiza a operação de entrada de activos pode, perfeitamente, transferir para a Europeia as sucursais que detém em Portugal, mas se a estratégia é a da simples alienação onerosa dessas sucursais, não faz sentido aplicar-se a essa alienação um regime especial de neutralidade que tem em vista apenas não onerar, do ponto de vista fiscal, no momento da transmissão, as operações de fusão, cisão ou entrada de activos, em atinência ao princípio da continuidade da actividade.

19. Estes justificativos, que enformam o regime de neutralidade e a possibilidade de reporte de prejuízos, estão bem patentes no Código do IRS, concretamente no n.º 3 do artigo 38º, relativo à entrada de património para realização do capital social. Neste preceito é estabelecido que os ganhos resultantes da transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, das partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão do património para a realização do capital de sociedade são qualificados, antes de decorridos cinco anos a contar da data desta, como rendimentos empresariais ou profissionais, não podendo, antes de decorridos cinco anos a contar da data da transmissão, efectuar-se operações sobre as partes sociais que beneficiem de regimes de neutralidade, sob pena de, no momento da concretização destas, se considerarem realizados os ganhos com a penalização aí prevista.

20. Por último, apesar de ter sido proferido despacho de deferimento, a 18.09.00, por Sua Exa. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, para efeitos da isenção do imposto municipal de sisa e do selo, ao abrigo do DL 404/90, de 21 de Dezembro, no qual se reconheceu tacitamente, para efeitos da operação de entrada de activos, a verificação do interesse positivo para o adequado redimensionamento das unidades produtivas, no contexto, atrás explanado (em que se verifica que a operação de entrada de activos foi seguida por uma alienação da Europeia) não se poderá concluir que, na perspectiva da sociedade espanhola, detentora quer da Europeia quer das sucursais, esta operação foi realizada por razões económicas válidas.

21. Nestes termos, somos da opinião que não se poderá dar razão à recorrente, devendo ser indeferido o pedido de dedução de prejuízos.

22. Finalmente, uma vez que não se aplica, à operação em causa, o regime de neutralidade fiscal, de acordo com o disposto no n.º 10 do artigo 67º do Código do IRC, propõe-se o envio do presente processo para os Serviços de Inspeção procederem, se for caso disso, às necessárias correcções, nos termos do disposto nessa norma.

A consideração superior.

f) Sobre esta informação foi proferido pelo Exm^o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais o despacho n.º 2931/2003-XV, de 26NOV2003, de “Concordo, pelo que indefiro”.

g) O despacho supra foi notificado à ora autora por ofício datado de 3DEZ2003.

h) Por escritura pública de 27.12.2002, celebrada no 5^o Cartório Notarial de Lisboa, a Companhia Europeia de Seguros, S.A., através do seu presidente do conselho de administração, declarou a aceitação para esta, da transferência pelos respectivos valores líquidos contabilísticos, da totalidade dos bens activos e passivos afectos à actividade das sucursais em Portugal das accionistas Winterhur Vida, Sociedade Anónima de Seguros e Resseguros sobre La Vida e Winterhur Seguros Generales, Sociedade Anónima de Seguros e Resseguros, ambas as sociedades constituídas e existentes segundo a lei espanhola, com a cessão parcial de carteiras dos Ramos “Vida” e “Não Vida”, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2002, prosseguindo a dita Companhia Europeia de Seguros, toda a actividade que aquelas Sucursais vinham desenvolvendo, e a conseqüente extinção destas; Conseqüentemente, em aumentar o capital da mesma sociedade para € 24.348.750,69, devendo o aumento de € 104,74 ser realizado integralmente por entradas em espécie, pelas referidas accionistas, mediante a emissão de duas novas acções nominativas, com o valor nominal de € 52,37, cada uma, sendo subscritas, uma por cada uma das ditas accionistas.

i) Este aumento do capital social da sociedade Companhia Europeia de Seguros, foi inscrito na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, pela Ap. 22/021230.

j) por requerimento de 21 de Maio de 2003, a empresa Hispanowin, S.A., invocando o disposto no art^o 102.º n.º 5 do Código de Valores Mobiliários, veio requerer o registo de transmissão das acções n.º 1 a n.º 464.937, da Companhia Europeia de Seguros, de que é titular, a favor de Liberty International Ibéria, S.L., Soc. Com., com sede em Calle Obenque n. 2, Madrid, Espanha.

l) Por despacho de 16.5.2003, proferido pelo Director Municipal da Câmara Municipal de Lisboa, foi emitido o Alvará de Licença de Utilização n.º 754, do prédio sito na Avenida Fontes Pereira de Melo, n.º 6, na freguesia de Coração de Jesus, em Lisboa.

3 – Começamos pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Exm^o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, por que prejudicial.

A admissibilidade dos recursos de acórdãos dos tribunais centrais administrativos para uniformização de jurisprudência, previstos no art^o 152º do CPTA, depende da verificação dos seguintes requisitos:

- serem interpostos no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado do acórdão impugnado;
- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- ser apresentada alegação na qual se identifiquem, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à decisão recorrida;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

No caso em apreço, os acórdãos em confronto já transitaram em julgado (vide fls. 201 e 202) e o recurso foi interposto dentro do referido prazo de trinta dias (28/6/07).

Por outro lado, foi apresentada alegação em que a Recorrente visa demonstrar a existência da contradição invocada e, ao contrário do que alega aquele Ilustre Magistrado, não há jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, pois para tal e no nosso entendimento, essa situação só se verifica se houver sido prolatado Acórdão pelo Pleno ou em formação alargada dos Juizes da Secção, como também bem anota a recorrente, a fls. 257 e 258 - o que, no caso, não se verifica.

Assim, resta apreciar se se verifica ou não a invocada contradição de julgados sobre a mesma questão fundamental de direito.

“Para apurar da *existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito* entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, entende a Jurisprudência deste Tribunal (cfr., entre outros, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08 e o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo de 22 de Outubro de 2009, rec. n.º 557/08), com o apoio da doutrina (cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *op. cit.*, p. 883/884), que devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), sendo, pois, exigível para a verificação de contradição relevante *que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos, o que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. Cfr. Mário Aroso e Carlos Cadilha, Comentário ao CPTA, 2.ª edição, pp. 765/6. (cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08)”* (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 20/1/10, in rec. n.º 548/08).

A questão sobre a qual se afirma existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento é, segundo a própria recorrente, a de saber se são ou não sindicáveis e em que termos, os juízos da Administração que envolvam a apreciação de conceitos jurídicos indeterminados que lhe conferem uma discricionariedade técnica.

No acórdão recorrido, como bem anota o Exm^o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, “estava em causa um pedido de dedução de prejuízos fiscais e a verificação dos pressupostos legais do conceito de transmissibilidade dos prejuízos fiscais ínsito no art^o 69^o do CIRC, nomeadamente saber se as chamadas «razões económicas válidas» ou o conceito de «inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» constituem conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e se no preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica, tendo o aresto concluído de forma positiva a tal questão”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento “estava em causa a avaliação de um imóvel para efeitos do imposto municipal e sisa, tendo aquele aresto concluído que tais actos não podem considerar-se como actos que, pela sua natureza, não possa ser jurisdicionalmente controlados, em face da previsão expressa no Código do Processo Tributário - acrescentámos nós do regime jurídico fixado nos art^{os} 120^o, alínea a), 135^o, 136^o, n^{os} 2, 3 e 4 e 155^o, n^{os} 1 e 2 - da possibilidade de impugnar actos de quantificação da matéria colectável e actos de fixação de valores patrimoniais com fundamento em qualquer ilegalidade, e em face da inconstitucionalidade material do art^o 97^o do C.I.M.I.S.D., por restringir o direito de impugnação contenciosa em matéria que, por sua natureza, não é incompatível com controlo judicial”.

Assim e servindo-nos mais uma vez do referido parecer do Exm^o Procurador-Geral Adjunto, “no acórdão fundamento estavam em causa actos de avaliação que, pela sua natureza, se considerou não serem incompatíveis com o controlo judicial” e, acrescentámos nós, da existência de normas que para este específico caso permitiam o controlo pelos Tribunais, “ao passo que no acórdão recorrido se analisou a existência de conceitos indeterminados e a possibilidade de, no respectivo preenchimento subsistir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica”, sem que qualquer referência a essas normas tivesse sido feita.

Pelo que é assim patente a diversidade de situações de facto, que é suficiente para afastar a existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo certo, também, que a “hipótese normativa” é, num e noutro caso, diferente.

E como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas possa servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica (vide, por todos, o Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 19/6/96, in rec. n.º 19.532).

Sendo assim e na procedência da questão prévia suscitada pelo Exm^o Procurador-Geral Adjunto, o recurso tem de ser julgado findo, por não se verificarem os pressupostos do recurso para uniformização de jurisprudência.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Junho de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 16 de Junho de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Decisão expressa.

Sumário:

Não pode prosseguir recurso com fundamento em oposição de julgados se no acórdão recorrido não há pronúncia expressa sobre questão relativamente à qual se coloca a existência de oposição de acórdãos.

Processo n.º 1013/09-50.

Recorrente: Garcias — Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, S. A.

Recorrido: Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo de Lisboa.

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

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

1 – Garcias – Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA), relativo ao ano de 1998, no montante de € 201.510,12 e respectivos juros compensatórios.

Este tribunal, por sentença datada de 2/5/08, julgou improcedente a impugnação deduzida (vide fls. 185 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 224 e 235 e segs.).

No aresto, então, prolatado e datado de 2/12/08, este Tribunal negou provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida (vide fls. 268 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do STA de 19/11/08, in rec. 325/08 (vide fls. 286 e 287).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 302 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT (fls. 313 e segs.).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

Primeira

Com a devolução do exemplar n 3 das D.A.A.'s ao expedidor, devidamente visado pela estância aduaneira do destino, certificando que a mercadoria foi regularmente recebida, considera-se o regime de circulação em suspensão do imposto apurado.

Segunda

Resulta inequívoco que o procedimento do expedidor das mercadorias ora Recorrente não merece qualquer censura porquanto as mercadorias expedidas para o destinatário espanhol foram devidamente facturadas e devidamente acompanhadas dos D.A.A.'s. Por seu turno o exemplar n.º 3 dos D.A.A.'s foi devolvido nos termos legais à ora Recorrente e contendo todos os elementos necessários ao seu arquivamento por esta, designadamente, os carimbos da Alfandega de Cádiz, para além de assinaturas nos locais próprios. De tal modo que nunca a Recorrente suspeitou de qualquer irregularidade respeitante a tal expedição.

Terceira

Não foi imputada à Recorrente qualquer actuação susceptível de integral qualquer infracção tributária.

Quarta

A imputabilidade exigida para n.º 1 do artigo 35º da LGT para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa por parte do contribuinte.

Quinta

O acto de liquidação impugnado, na parte respeitante à liquidação de juros compensatórios deverá ser anulado por vício de violação de lei, designadamente, do n.º 1 do artigo 35º da Lei Geral Tributária.

Sexta

O Acórdão Recorrido ao decidir sobre juros compensatórios da mesma forma que decide sobre o pagamento do imposto especial sobre o consumo tem em conta apenas o preenchimento dos pressupostos objectivos indicados no artigo 19º do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro abstraindo de qualquer juízo de culpabilidade pelo retardamento da liquidação do imposto, decidindo em clara oposição à jurisprudência assente pelo Supremo Tribunal Administrativo quer no Acórdão fundamento quer nos demais acórdãos supra identificados nas alegações.

A fls. 322 dos autos, pronunciou-se o Magistrado do Ministério Público, junto da instância, para concluir pelo provimento do recurso e, em consequência, ser a recorrente “absolvida do pagamento dos juros compensatórios liquidados”

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 346 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, suscitando a questão prévia da inexistência de oposição de acórdãos, concluindo, assim, que “não deve ser apreciado o mérito do presente recurso por oposição de acórdãos”.

O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, por não existir oposição de julgados.

Notificadas as partes sobre esta questão (cfr. art^o 704^o do CPC), nenhuma delas se pronunciou sobre a mesma.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A Garcias – Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, Lda. é depositário autorizado n.º 1501141243 e entreposto fiscal n.º 39914761;

B) Em 04/12/1998, a Impugnante emitiu as facturas n.ºs 700058/1, 70059/1 e 700060/1, todas em nome da UGARTONDO ISASMENDI TOMAS SUMARES, SA, com a identificação fiscal A11011426, detentora do entreposto fiscal n.º 11DF004M, com sede em Algueiras -Cádiz, Espanha, das quais consta “suspensão IVA e ISBA ao abrigo alínea b), ponto 5 do n.º 1 do art. 15 e do CIVA” (cfr. docs. juntos a fls. 24 a 26 do processo instrutor junto aos autos);

C) Em 04/12/1998, foram emitidos, pela impugnante, os DAA’S n.º 071916, 071917, 071918 e 071919 com destino à empresa espanhola UGARTONDO ISASMENDI TOMAS SUMARES, SA, com a identificação fiscal A11011426, detentora do entreposto fiscal n.º 11DF004M (cfr. doc. juntos a fls. 29 a 36 do processo instrutor junto aos autos);

D) Os DAA’s identificados no ponto anterior contêm no campo relativo à recepção o nome de “Manuel Gil Pérez” em representação da Sumares, S.A., bem como no campo destinado ao registo de controlos um carimbo do qual consta os dizeres “Espana Impuestos Especiales”, datados de 15/12/1998, ao lado da data uma numeração e abaixo encontravam-se os dizeres “Cadiz(2)” seguidos dos números “11000000” (cfr. docs. juntos a fls. 29 a 36 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

E) Em 03/04/2002, foi emitido um Pedido de Assistência Mútua Administrativa, para confirmar a validade dos carimbos da autorizada espanhola constantes nas DAA’S 071916, 071917, 071918 e 071919 (cfr. doc. junto a fls. 20 e 21 do processo instrutor junto aos autos);

F) Na sequência do pedido identificado no ponto anterior, a Agencia Tributária espanhola - Departamento de Alfândegas e Impostos Especiais - informou que a empresa espanhola desconhecia as operações referentes ao envio das bebidas alcoólicas constantes dos DAA’s identificados no ponto C) e que não tinha recebido quaisquer bebidas da empresa portuguesa Garcias – Comercio e Industria de Produtos Alimentares, Lda., bem como que o referido Sr. Manuel Gil Pérez nunca teve qualquer relação comercial com a empresa espanhola sendo-lhe desconhecido (cfr. doc. junto a fls. 22 do processo instrutor junto aos autos);

G) Na resposta já identificada no ponto anterior, a Agencia Tributária Espanhola informa ainda que os carimbos apostos nos documentos DAA’s identificados em C) parecem ser falsos pois dos mesmos não consta a letra “G” que aparece nos autênticos (cfr. doc. junto a fls. 22 do processo instrutor junto aos autos);

H) Para demonstrar o afirmado a Agencia Tributária Espanhola junta uma cópia com um carimbo original da Alfândega de Cadiz, do qual consta um conjunto de números com a letra “G” no meio (cfr. doc. junto a fls. 38 dos autos);

I) Em 13/08/2003, é elaborada a informação n.º 81/2003, da Direcção de Serviços Antifraude - Divisão Operacional Sul - da qual consta que na sequência duma acção de inspectiva efectuada pela Direcção Geral dos Impostos à empresa Garcias – Comercio e Industria de Produtos Alimentares, Lda., depositário autorizado n.º 1501141243, veio aquela Direcção Geral solicitar a estes serviços informações sobre a veracidade de supostas expedições de bebidas alcoólicas efectuadas por esta empresa para a firma espanhola Ugando Isamendi Tomas Sumares, S.A., com o n.º identificação fiscal A1 101 1426, detentora do entreposto fiscal n- 11DF004M e em face de tais informações retirou-se a conclusão que as expedições de bebidas alcoólicas se revelaram fictícias, pelo que se deverá liquidar o imposto em falta e lavrar o competente auto de notícia (cfr. doc. junto a fls. 14 a 16 do processo instrutor junto aos autos);

J) Em 28/08/2003, foi elaborada uma informação, pela Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa – Divisão do Controlo Aduaneiro e de Venda de Mercadorias — de acordo com a qual deve ser liquidado imposto no montante de € 151.591,00 e juros compensatórios no montante de € 48.492,50, por se considerar que as operações declaradas são fictícias em face do declarado pela Administração Fiscal Espanhola, devendo antes da liquidação ser concedido o direito de audição à impugnante (cfr. doc. junto a fls. 48 a 49 do processo instrutor junto aos autos);

K) Sobre a informação identificada no ponto anterior foi proferido o seguinte despacho: “Concordo, Proceda-se como vem proposto. Em 29/08/2003, assinatura ilegível, A Directora” (cfr. canto superior direito da informação identificada no ponto anterior);

L) Por ofício de 29/08/2003, da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa - Divisão do Controlo Aduaneiro e de Venda de Mercadorias - assinado pela Directora de Serviços, foi concedido o direito de audição prévia à ora impugnante (cfr. doc. junto a fls. 51 e 52 do processo instrutor junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

M) O ofício identificado no ponto anterior foi recebido pela impugnante em 03/09/2003 (cfr. doc. junto a fls. 55 do processo instrutor);

N) Por requerimento entrado na Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa, a ora impugnante requereu a notificação do teor integral das informações prestadas pela autoridade espanhola, bem como de todos os elementos relevantes para o exercício do direito de audição (cfr. doc. junto a fls. 56 e 57 do processo instrutor junto aos autos);

O) Por ofício de 02/10/2003, foram remetidos à ora impugnante, na pessoa dos seus advogados constituídos, as informações solicitadas (cfr. doc. junto a fls. 65 a 73 do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

P) Por requerimento entrado na Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa em 03/11/2003, a ora impugnante exerceu o seu direito de audição (cfr. doc. junto a fls. 74 a 80 do processo instrutor junto aos autos);

Q) Por ofício de 20/11/2003, a Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa, informou a ora impugnante que, em face do exercício do direito de audição, onde apenas foi suscitada a questão da nulidade da notificação, se ira proceder à liquidação, sendo a empresa, oportunamente, notificada da liquidação (cfr. doc. junto a fls. 87 dos autos);

R) Em 26/11/2003, foi elaborada informação no sentido de manter a decisão proposta (cfr. doc. junto a fls. 99 e segs. do processo instrutor);

S) Sobre a informação identificada no ponto anterior foi proferido o seguinte despacho: “Concordo. Proceda-se como proposto. Em 2/12/2003, assinatura ilegível, Alice Alves Directora” (cfr. doc. junto a fls. 99 do processo instrutor);

T) Por ofício de 03/12/2003, foi a impugnante notificada, na pessoa dos mandatários constituídos, da liquidação adicional de imposto no montante de € 201.510.12 (cfr. doc. junto a fls. 102 a 104 do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

U) Na mesma data foi remetido ofício de igual teor à ora impugnante (cfr. doc. junto a fls. 105 a 107 do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

V) Em 03/03/2004, a ora impugnante apresentou uma reclamação graciosa do acto de liquidação (cfr. doc. junto a fls. 114 e segs. do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

W) Em 13/04/2004, a Agencia Tributária Espanhola, remeteu à Direcção de Serviços Antifraude da Direcção Geral das Alfândegas, um ofício, através do qual esclarece ainda que os modelos 502 (actuais modelos 552) apresentados na Oficina Gestora dos Impostos Especiais de Cadiz, pela empresa Sumares durante 1998, nunca alcançaram a numeração que aparece consignada nas cópias dos DAA's, acrescentando que o número máximo atingido foi o número 438. Mais, acrescenta que a empresa espanhola nunca teve quaisquer relações comerciais com a empresa portuguesa Garcias.

X) No ofício identificado no ponto anterior, a Agencia Tributária Espanhola, esclarece ainda que o selo original da Oficina Gestora dos Impostos Especiais de Cadiz, de que juntam uma cópia, tem a largura de 2.95mm e a cópia aposta nos DAA's apresentados tem uma largura de 2.75mm, e mais uma vez reforçam que o selo original tem no quarto dígito um “G” enquanto que o selo dos DAA's apresentados tem um “0” (cfr. doc. junto a fls. 159 do processo instrutor junto);

Y) A fls. 160, e acompanhando o ofício identificado em X), encontra-se um selo original espanhol da Oficina Gestora dos Impostos Especiais de Cadiz;

Z) Por despacho de 04/08/2004, do Subdirector-Geral, em substituição da Directora Geral, foi indeferida a Reclamação Graciosa apresentada pela ora impugnante (cfr. doc. junto a fls. 170 a 174 do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

AA) Em 21/02/2007, foi proferido despacho de “não pronúncia” do arguido Arnaldo José Martins Gracia pela prática dos factos subsumíveis a um crime de falsificação de documentos, p.p. pela alínea c) do n.º 1 e pelo n.º 3 do art. 256º do Código Penal, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e junto a fls. 126 e segs. dos autos.

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

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

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

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

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas" (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

4 – Posto isto e em primeiro lugar, há que apreciar a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer.

Alega aquele Ilustre Magistrado que o presente recurso deve ser julgado findo, uma vez que entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento não existe "divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso".

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

Desde logo, é de salientar que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 390).

No acórdão recorrido assentou-se que a questão a decidir estava em saber se "o julgado errou ao considerar que a liquidação é legal porquanto os documentos que lhe serviram de base não são falsos, sendo totalmente irrelevantes os factos aduzidos pela Administração fiscal espanhola.

Está em causa, fundamentalmente e atendendo ao Decreto-Lei 52/93, que estava em vigor à data da prática dos factos, saber se a mercadoria foi ou não apresentada à estância aduaneira".

Para concluir que "a mercadoria em apreço não foi regularmente recebida, pois não se prova que a mercadoria foi recebida no Entreposto Fiscal por qualquer outro meio além do DAA o qual foi forjado e está, por isso, carecido de qualquer valor documental e jurídico.

Ora..., em regime de suspensão de impostos de consumo (IEC), a não devolução do exemplar 3 do documento administrativo de acompanhamento (DAA), determina desde logo o apuramento do regime, sendo responsável pelo pagamento do montante liquidado, nos termos das disposições dos artigos 1º do Decreto-Lei 104/93 de 5/4 e 19º n.ºs 6 e 9 do DL 52/93 de 26/2, o expedidor.

Neste conspecto, a impugnante, como depositário autorizado expedidor, é o sujeito passivo do imposto liquidado, respondendo a garantia por si prestada pela dívida".

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se, em suma, que "a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte.

Quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo".

Assim sendo, quer do que assim fica exposto, quer da leitura dos arestos em confronto, facilmente se conclui, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, que, tendo o acórdão tido por fundamento se pronunciado no sentido de que "a imputabilidade exigida para a responsabilização pelo pagamento dos juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte", tal questão "não é sequer tratada no acórdão recorrido e só mesmo de forma implícita poderá ter ali sido considerada (o que também não é manifesto)".

Ora e como vem sendo jurisprudência pacífica desta Secção do STA, "para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas" (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 6/3/08, in rec. n.º 147/07, citado por aquele Magistrado).

Ou, por outras palavras, "para fundamentar o recurso por oposição de julgados apenas é relevante a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões

propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos” (Jorge Sousa e Simas Santos, in Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, pág. 424, também citados por aquele Magistrado).

Pelo que não existe, assim, oposição entre os arestos em confronto.

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

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

Lisboa, 16 de Junho de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *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.
