



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

18 de fevereiro de 2013

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno  
durante o 2.º trimestre de 2012

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

Processo n.º 15/12-50

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

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Excelentíssimo Senhor Juiz Conselheiro Presidente do TAF de Braga formulou pedido de reenvio prejudicial para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo com vista à apreciação da seguinte questão:

«No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos?»

Para fundamentar o pedido alegou o seguinte:

1 No processo de oposição à execução fiscal n.º 484/11.1.BEBRG do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga foi suscitada pela Meritíssima Juíza a questão da competência dos tribunais tributários para o conhecimento de processos relativos a cobrança coerciva, através de processo de execução fiscal, de dívidas derivadas de prestação de serviços públicos de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos efectuada por uma empresa municipal, nos seguintes termos:

A prestação dos serviços de águas e resíduos, enquanto serviços públicos essenciais, é feita ao abrigo de um contrato de consumo, regendo-se, conseqüentemente pelo direito privado. No que não esteja previsto nas normas especiais da Lei dos Serviços Públicos Essenciais (Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, alterada e republicada pela Lei n.º 12/2008, de 26 de Fevereiro) e do regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos (Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de Agosto), serão aplicáveis as normas gerais de direito privado.

Assim, estando em causa preços e não taxas, a competência para o conhecimento de processos relativos às questões dos contratos de fornecimento de água, quer relativas às ligações, quer às quantias mensais do consumo, afigura-se pertencer aos Tribunais comuns.

2 - O art.º 27.º n.º 2, do ETAF 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. 2.º, alínea c), do CPPT.

O art. 93.º 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 há argumentos no sentido de as receitas em causa serem de natureza tributária<sup>(1)</sup> e argumentos em sentido contrário, designadamente o facto de a Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) ter deixado de fazer qualquer referência a “**tarifas**”, ao lado dos “**preços**” no seu art. 16.º, em que se inserem as actividades de abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos, ao contrário do que sucedia com a anterior Lei das Finanças Locais de 1998 (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto), que falava em “**tarifas e preços**” relativamente a tais actividades (art. 20.º).

Esta alteração introduzida pela Lei n.º 2/2007 poderá, eventualmente, impor que seja reformulada a posição normalmente assumida pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em relação às anteriores Leis das Finanças Locais, que se reconduzia a dar às denominadas tarifas o tratamento jurídico próprio das “**taxas**”<sup>(2)</sup>.

Para além disso, o DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, dá um tratamento unitário às relações das entidades gestoras daqueles serviços públicos com os consumidores (Capítulo VII), em que inclusivamente se utiliza uma terminologia própria das relações de direito comercial, designadamente “*facturação*” (art. 67.º), que contrasta com a que normalmente é utilizada em actos que definem dívidas de natureza tributária (“*liquidação*”).

Trata-se, por outro lado, de uma questão nova, na medida em que é levantada em face da nova Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, e sobre ela não há ainda jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores.

Assim, no caso em apreço, estão reunidos os requisitos exigidos no referido art. 93.º para reenvio prejudicial, pois, para além de a questão referida ser nova, suscita dificuldades sérias e é seguro que se trata de questão que pode vir a ser necessário resolver em muitos 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. 93.º do CPTA, sendo adequado proceder ao reenvio prejudicial.

O Exm.º Magistrado do Ministério Público teve visto dos autos e absteve-se de emitir parecer com a seguinte argumentação:

«A tramitação do processo de reenvio prejudicial, prevista no art. 93.º CPTA (aplicável ao contencioso tributário nos termos do art. 2.º alínea c) CPPT), comporta três fases: 1ª - suscitação da intervenção do STA pelo presidente do TAF; 2ª - decisão liminar proferida por três juizes, de entre os mais antigos da secção de contencioso tributário do STA; 3ª - pronúncia sobre a questão pelo pleno da secção de contencioso tributário.

O Ministério Público é ouvido nos processos judiciais tributários antes do proferimento da decisão final, nos termos do CPPT (art. 140 n.º2 CPPT).

O processo de reenvio prejudicial não configura categoria de processo judicial tributário (art. 101.º LGT; art. 97.º CPPT).

As normas constantes do art. 93.º CPTA não contemplam a intervenção do Ministério Público. (...).

Neste contexto, por ausência de fundamento legal, o Ministério Público não intervém na tramitação.»

Cumpra analisar se é ou não de admitir o presente reenvio prejudicial, tendo em conta que a sua apreciação pode ser liminarmente recusada, a título definitivo, quando a formação referenciada no n.º 3 do artigo 93.º do CPTA (adaptada ao contencioso tributário por força do disposto no artigo 27.º, n.º 2, do ETAF) considere que não se encontram preenchidos os pressupostos do reenvio ou que a escassa relevância da questão não justifica a emissão de uma pronúncia.

Segundo o disposto n.º citado n.º 2 do artigo 27.º do ETAF, compete ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA «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.»

Conjugando o disposto nesse normativo com o estabelecido nos n.ºs. 1 e 3 do artigo 93.º do CPTA, verifica-se que os pressupostos de que depende a admissão do reenvio são os seguintes:

- a) A questão de direito a colocar terá de ser uma questão nova;
- b) que suscite dificuldades sérias de interpretação;
- c) que possa repetir-se noutros processos;
- d) e que se não coloque em processo urgente.

Na situação em análise, verificam-se, efectivamente, todos os pressupostos que condicionam a admissão do reenvio, tendo em conta que este não foi deduzido em processo urgente, já que se reporta a processo de oposição a execução fiscal, a correr termos no TAF de Braga sob o n.º 484/11.1BEBRG.

Na verdade, é patente que estamos perante uma questão nova de direito, na medida em que é levantada em face da actual Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15.01) e do Dec. Lei n.º 194/2009, de 20.08, sobre a qual não há jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores. E a sua resolução envolve um acentuado grau de complexidade, sobretudo a nível de conceitos e de qualificação da receita em causa, havendo argumentos no sentido de as receitas em causa serem de natureza tributária e argumentos em sentido contrário, como muito bem se encontra evidenciado na exposição feita pelo Senhor Juiz Conselheiro Presidente do TAF de Braga.

Tal questão irá, seguramente, colocar-se em muitos outros processos tributários e a sua grande relevância legitima a emissão de pronúncia clarificadora pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Razão por que se justifica e admite o reenvio prejudicial.

Termos em que se acorda em admitir o presente reenvio prejudicial, que prosseguirá termos com a sua distribuição pelos juizes que integram o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, devendo proceder-se à pertinente distribuição dos autos (cfr. o n.º 2 do art. 27.º do ETAF).

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

---

(<sup>1</sup>) Designadamente os invocados pela Exequente ao pronunciar-se sobre esta questão, com base no Parecer do Senhor Provedor de Justiça, sancionado em 6-1-2010, em que se defende que, já à face do regime do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, as receitas em causa são de natureza tributária. O Parecer está publicado na Internet em: [http://www.provedor-jus.pilrestritarecitcheiros/PAR\\_14102010.pdf](http://www.provedor-jus.pilrestritarecitcheiros/PAR_14102010.pdf)

- (<sup>2</sup>) Essencialmente nesta linha podem ver-se os seguintes acórdãos:
- de 28-9-1994, processo n.º 17305, BMJ n.º 439, 368.AP-DR de 31-12-96, pagina 2130;
  - de 25-11-1998, processo n.º 22593, AP-DR de 21-1-2002, pagina 3276;
  - de 15-6-2000, processo n.º 24153, AP-DR de 23-12-2002, pagina 2641;
  - de 31-1-2001, processo n.º 25685, AD n.º 478, 1324.AP-DR de 27-6-2003, pagina 340;
  - de 30-5-2001, processo n.º 26109, AD n.º 486, 807.AP-DR de 8-7-2003, pagina 1558;
  - de 23-5-2001, processo n.º 24880, AP-DR de 8-7-2003, pagina 1333;
  - de 17-10-2001, processo n.º 25979, AP-DR de 13-10-2003, pagina 2324;
  - de 22-5-2002, processo n.º 26472, AP-DR de 8-3-2004, pagina 1626;
  - de 13-11-2002, processo n.º 973/02, AP-DR de 12-3-2004, pagina 2624;
  - de 31-3-2004, processo n.º 1921/03.

## Acórdão de 2 de Maio de 2012

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos (artº 284º do CPPT). Requisitos.*

### Sumário:

- 1 — *Constituem requisitos do recurso por oposição de acórdãos, previsto no artº 284º do CPPT, os seguintes:*
  - identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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.
- 2 — *Se no acórdão fundamento se referiu que a suspensão do prazo de caducidade prevista no artº 46º, n.º 1 da LGT cessava com o termo da inspecção, mas sem mencionar ou apreciar se esta terminava com o fim das acções inspectivas externas ou com a notificação do relatório final ao contribuinte, enquanto no acórdão recorrido se apreciou e decidiu expressamente a questão e se concluiu que a inspecção só se considerava terminada com a notificação do relatório final da inspecção, não ocorre oposição de acórdãos, visto que falta o requisito da apreciação e decisão expressa da questão por parte do acórdão fundamento.*

Processo n.º 51/12-50.

Recorrente: Nunes, Pires e Carmo, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão

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

**1. Nunes, Pires e Carmo, Lda**, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul no Processo n.º 04566/11, por oposição com o acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 02.02.2006 no Processo n.º 0769/05.

**2.** Em contra-alegações proferidas ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, a recorrida Fazenda Pública veio pronunciar-se pela inexistência de oposição de acórdãos, louvando-se na seguinte fundamentação:

“No acórdão fundamento a questão da contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar o respectivo imposto, em caso de suspensão do mesmo por acção de inspecção externa, colocou-se numa outra óptica a de saber se a cessação da suspensão ocorria após o prazo máximo da inspecção (6 meses - artigo 36º, n.º 2 do RCPIT) ou se no termo da inspecção, já que era esta que fazia suspender o prazo de caducidade (em prazo obviamente inferior a 6 meses). E nele foi acolhida orientação no sentido de que a suspensão não podia durar para além do termo da inspecção.

Não tendo existido qualquer pronúncia sobre a questão dilucidada no acórdão recorrido, isto é, não se precisou ou sequer argumentou se o término da acção de inspecção externa coincidia com a notificação da nota de diligência ou com a notificação do relatório final.

Aliás, a completa clarificação do sentido decisório do acórdão fundamento, por reporte à questão nele debatida, encontra-se na sua parte final, quando se afirma que: “*Mas mesmo que se entendesse*

que o prazo só começaria a correr decorrido o prazo de seis meses - e não é, como dissemos o nosso caso -mesmo assim, ao que cremos, já teria decorrido o prazo de caducidade”.

Deste modo, conclui a recorrida “que **não existe oposição de acórdãos**, quer porque a situação fáctica é diversa num e noutra acórdão, quer porque são diversas as questões jurídicas debatidas, pelo que o presente **recurso deve ser rejeitado** por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação. Sem conceder, ainda se dirá que a acolher-se a posição do recorrente sobre a procedência da invocada oposição, ainda assim o recurso deve ser rejeitado por a eventual oposição se não verificar em relação a decisões expressas mas, antes, entre julgamentos implícitos”.

3. Por despacho do Relator de 31.05.2011, foi julgada verificada a oposição entre os citados arestos (v. fls. 244).

4. Em alegações proferidas ao abrigo do disposto no n.º 5 do artº 284º do CPPT, veio a recorrente concluir:

1ª)-Na situação em apreciação, a acção de inspecção externa em causa a que se refere o supra aludido artº 46º/1 da LGT assume um carácter restritivo, não global, não procedimental, atenta a intenção do legislador em reduzir os prazos de caducidade do direito de liquidar os impostos pelo Estado, aquando da aprovação da LGT;

2ª)-O Governo foi autorizado pela Assembleia da República a aprovar uma lei geral tributária por forma a rever os prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos, podendo-os encurtar (cfr. n.º 17 do artº 2º da Lei 41/98, de 04/08), como veio a ocorrer, passando tal prazo a ser de quatro anos, em vez dos cinco anos anteriormente consignados (cfr. artº 45º/1 da LGT; e artº 33º do CPT), e por forma a rever os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade (cfr. n.º 18 do artº 2º da Lei 41/98, de 04/08);

3ª)-Atendendo à intenção do legislador - com a publicação da LGT - de proceder ao encurtamento do prazo de caducidade do direito de liquidar os impostos, como se prescreve no n.º 17 do artº 2º da Lei 41/98, de 04/08), “*Entende-se, pois, que a autorização para emitir uma norma como a do n.º 1, do artigo 46º, da LGT, - visando o referido encurtamento dos prazos de caducidade - não pode deixar de se considerar implicitamente contida na alínea 18), do artigo 2º, da Lei n.º 41/98*”, respeitante aos pressupostos da suspensão do prazo da caducidade (cfr. acórdão n.º 84/2003 do Tribunal Constitucional, prolatado no âmbito de um pedido de declaração de ilegalidade do artº 46º/1 da LGT pelo Senhor Provedor de Justiça, disponível no portal do MJ através do endereço [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));

4ª)-Isto mesmo decorre do teor do n.º 1 do artº 61º do RCPIT, ao estatuir que “*Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento o que no caso em apreciação ocorreu em 09/02/2009* (cfr. penúltimo e antepenúltimo parágrafos de fls. 3/17 do relatório da Inspeção Tributária - Doc. 3, junto com a impugnação);

5ª)-Tem todo o sentido que assim seja, isto é, que o termo da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação do tributo ocorra quando cessar o acto inspectivo propriamente dito, com a notificação da nota de diligência à interessada, e não com a notificação do relatório final da IT, porque, nos termos legais, pode nem sequer haver lugar a notificação do relatório final da IT à interessada (cfr. artº 60º/1 e 2 do RCPIT);

6ª)-Não sendo notificado qualquer relatório final da acção inspectiva, como sempre poderá ocorrer, ficarão os interessados sem saber quando teria terminado a suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação do tributo, o que atentaria contra o direito de informação a que os cidadãos têm pleno direito, constitucionalmente previsto (cfr. artº 268º/1 da Constituição), tornaria infundável o termo final do prazo de suspensão da caducidade do direito de liquidação dos tributos, e contrariaria a intenção do legislador ao conferir um carácter restritivo, quer quanto ao prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos, quer quanto aos pressupostos da suspensão do respectivo prazo;

7ª)- O RCPIT contém na sua parte II a marcha do procedimento inspectivo (cfr. artº 44º e ss. do RCPIT), definido como “*a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários*” (cfr. artº 54º/1 da LGT), dela constando quatro fases distintas, a saber:

a)-Uma fase preparatória do procedimento, de planeamento interno da intervenção e de preparação da acção, abarcando a constituição de equipas inspectivas (cfr. artº 44º e artº 45º do RCPIT), e a credenciação dos funcionários (cfr. artº 46º do RCPIT);

b)-Uma fase intermédia do procedimento, entre o planeamento interno e o desencadeamento da acção inspectiva externa, caracterizada pela notificação prévia do contribuinte de que se irá desencadear uma acção inspectiva externa (cfr. artigos 48º e 49º do RCPIT);

c)-Uma fase de decurso da acção inspectiva externa propriamente dita, que pode definir-se como um conjunto de operações levadas a cabo pela inspecção tributária junto do sujeito passivo (s.p.), compreendendo:

-o início da acção inspectiva através da assinatura da ordem de serviço pelo s.p. (cfr. artº 51º/1 e 2 do RCPIT),

-a faculdade de o s.p. assistir às diligências externas efectuadas pela inspecção tributária (cfr. artº 54º/2 e 3 do RCPIT),

-a recolha de elementos tributários pela inspecção tributária (cfr. artigos 55º a 57º, todos do RCPIT),

-a conclusão da acção inspectiva, através da notificação da nota de diligência ao s.p. (cfr. artº 61º/1 e 3 do RCPIT), e

d)- Uma fase complementar do procedimento, na qual, no caso de, na hipótese de, na condição de, se da recolha de elementos pela inspecção tributária (cfr. artigos 55º a 57º, todos do RCPIT) resultarem conclusões ou indícios que suscitem eventuais decisões desfavoráveis ao s.p., deve a entidade inspeccionada ser notificada do projecto de relatório da inspecção tributária no prazo de 10 dias após a conclusão da acção inspectiva (cfr. artº 60º/1 e 2 do RCPIT), que entretanto terminara (cfr. artº 61º/1 e 3 do RCPIT), concedendo-lhe o direito de audição para sobre a matéria se pronunciar (cfr. artº 60º/1 e 2 do RCPIT), fase esta que cessa com a elaboração de um relatório final contendo os factos detectados e a respectiva qualificação jurídico-tributária (cfr. artº 62º do RCPIT), que será notificado ao s.p. (cfr. artº 61º/2 do RCPIT);

8ª)-O dever de notificação do projecto de relatório e do relatório final da IT ao s.p. configura uma necessidade de agir, notificando, ou de não agir, não notificando, estando condicionada tal necessidade de acção ou de omissão à ocorrência de um acontecimento futuro e incerto, qual seja o de, se da recolha de elementos pela inspecção tributária (cfr. artigos 55º a 57º, todos do RCPIT) resultarem conclusões ou indícios que suscitem eventuais decisões desfavoráveis ao s.p.;

9ª)-Não apurando a IT conclusões ou indícios que suscitem eventuais decisões desfavoráveis ao s.p., não deve haver lugar a qualquer notificação a fazer-lhe, quer do projecto de relatório, quer, consequentemente, do relatório final (cfr. artº 60º/1 e 2; artº 61º/2; e artº 62º, todos do RCPIT, a contrario);

10ª)-Não é aceitável a tese defendida no acórdão recorrido segundo a qual a inspecção externa referida no artº 46º/1 da LGT tem um carácter global, e “*só se considera concluída com a elaboração do relatório final*” (cfr. acórdão de que se recorre - matéria de direito - título III), vista a intenção do legislador de encurtamento dos prazos de caducidade do direito de liquidação dos tributos, e dos respectivos pressupostos de suspensão, e atendendo ao facto de a notificação do relatório final poder não ser efectuada, provocando tal situação de omissão de notificação um prolongamento infundável do termo final do prazo de suspensão da caducidade do direito de liquidação;

11ª)-A acção de inspecção externa em causa tem um carácter restritivo, correspondendo à acção inspectiva externa propriamente dita levada a efeito pela IT, compreendendo o início da acção inspectiva através da assinatura da ordem de serviço pelo s.p. (cfr. artº 51º/1 e 2 do RCPIT; e artº 46º/1 da LGT), a faculdade de o s.p. assistir às diligências externas efectuadas pela inspecção tributária (cfr. artº 54º/2 e 3 do RCPIT), a recolha de elementos tributários pela inspecção tributária (cfr. artigos 55º a 57º, todos do RCPIT), e a conclusão da acção inspectiva, através da notificação da nota de diligência ao s.p. (cfr. artº 61º/1 e 3 do RCPIT);

12ª)-Esse Alto Tribunal tem defendido, em diversos arestos, semelhante posição à que ora é defendida pela recorrente;

13ª)-Em 20/04/2009 caducou o direito de o Estado liquidar o imposto em causa (cfr. artº 45º/1; e artº 46º/1, ambos da LGT);

14ª)-Atendendo a que a notificação da liquidação em causa ocorreu em 27/04/2009 (cfr. parte final do acórdão recorrido), nesta data havia já ocorrido a caducidade do direito de liquidação do imposto pelo que, atentos os princípios da certeza e da segurança jurídicas, a alegada dívida é inexigível;

15ª)- Atento o princípio da legalidade tributária constitucionalmente consagrado (cfr. artº 103º/3 da Constituição; e artº 8º/2-a) da LGT), deverá ser declarada a caducidade do direito de o Estado liquidar o imposto em causa.

Termos em que,

Atentas as razões acima apontadas,

- Deverá o presente recurso ser julgado integralmente procedente, por provado, devendo o acórdão de que se recorre ser anulado e substituído por outro que considere ter ocorrido a caducidade do direito de liquidação do imposto em causa, pois só assim será feita JUSTIÇA

5. No seu parecer de fls. 312, o MºPº pronunciou-se no sentido da manutenção do decidido.

6. No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

1º)- Em 08.04.09, foi efectuada a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios ao impugnante, com o n.º 20098310012403, relativo ao exercício de 2004, devidamente notificada em 27.04.09. - cfr. Documento de demonstração de liquidação de fls. 14, Demonstração e Notificação de Cobrança, de fls. 16 e 17, e “Print Informático” de fls. 15, dos autos.

2º)- As liquidações referidas em 1 resultaram da alteração aos rendimentos declarados, tendo por base o relatório da I.T. e do Parecer constante de fls. 27 e 28, que mereceu o despacho de concordância proferido pelo Chefe de Divisão da D.F. de Lisboa, em 20.03.09, devidamente notificado ao interessado em 26.03.09 após conclusão dos actos de inspecção devidamente notificada em 09.02.09. - cfr. Ofício de

fls. 26, Relatório de fls. 27 a 118 dos autos, Nota de Diligência de fls. 279 a 282 e correspondência postal de fls. 283 a 288 e “*Prints Informáticos*” emitido pelos CTT, de fls. 329 a 332, do P. A. apenso.

3º)- A acção inspectiva referida supra teve o seu início em 22.10.2008, com a notificação da ordem de serviço da sua realização, tendo-se elaborado o relatório referido em 2, do qual consta designadamente:

...”III- Descrição dos Factos e Fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável...

1...Na sequência da acção de inspecção à sociedade e junto de vários compradores verificou-se uma diferença entre o valor da escritura e o valor real da fracção adquirida e que um dos cheques destas diferenças tinham sido emitidos em nome do sócio gerente da empresa... e depositados numa conta de que são titulares os sócios da empresa., e outro’ directamente na conta da sociedade...

2... a sociedade deduziu ao lucro tributável o valor de € 23.218,12 relativo a uma parte do prejuízo obtido em 2000, sendo que no âmbito do procedimento de inspecção ao exercício de 2003 os prejuízos fiscais foram integralmente deduzidos ao respectivo lucro tributável, não resultando qualquer prejuízo dedutível no exercício em análise, pelo que em resultado da correcção ao lucro tributável do exercício da diferença apurada na venda de duas fracções (no valor de € 224.000,00 e de € 150.000,00, respectivamente), face ao declarado pelo contribuinte na respectiva declaração de substituição, acrescido dos prejuízos deduzidos relativo ao ano de 2000, pelo que obteve-se uma correcção à matéria colectável no valor de € 48.468,12 - cfr. Relatório de fls. 27 a 118, dos autos e Nota de Diligência de fls. 162, do P.A. apenso.

4 - Do acto de liquidação mencionado em 1), foi deduzida reclamação graciosa em 18.06.09, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, de fls. 2 e segs, a qual mereceu o projecto de decisão de fls. 232 a 237, e após o exercício do direito de audição constante de fls. 248 a 251, foi proferida decisão em 26.01.2010 de indeferimento da reclamação, com base no Parecer e Informação prestada no procedimento de impugnação administrativa, constante de fls. 253 a 259, devidamente notificada à reclamante, - cfr. Ofício de fls. 260 e correspondência postal de fls. 261 do Proc. Recl. Apenso.

6. No acórdão fundamento, por sua vez, ficaram consignados os seguintes factos:

1º). A impugnante foi notificada por carta registada com A/R em 17/7/2003 da liquidação de IRC relativa ao ano de 1998, no montante de € 16.486,56, conforme fls. 5, com limite de pagamento para 27/8/2003.

2º). Tal liquidação ocorreu na sequência de uma acção inspectiva realizada à impugnante, determinada pela ordem de serviço n.º 16954/200 de 19/12/2002 e efectuada entre 20/12/2002 e 27/3/2003.

3º). O impugnante foi notificado por ofício datado de 9/4/03, recepcionada a 20/4/03, da fixação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos.

7. Antes de mais, e apesar de o Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido o despacho que constitui fls. 244, em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Ora, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual 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, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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 (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05;

- de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05;

- de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06.

No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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 subsunção às mesmas normas legais.

Vejamos então se no caso dos autos se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

**7.1.** A questão expressamente decidida pelo acórdão recorrido foi a de saber se o termo do prazo de suspensão a considerar para efeitos do disposto no artº 46º, n.º 1 da LGT é o da notificação do termo da inspecção ou o da notificação do relatório da inspecção ao contribuinte.

No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

*“... o termo final do prazo de suspensão da caducidade do direito de liquidação não se reporta aos actos de inspecção, antes ao próprio procedimento externo de inspecção, atento aquele n.º 1 do artº 46º da LGT se refere globalmente à duração da inspecção externa esta só se considera concluída com a elaboração do relatório final e não com os actos de inspecção visto que apenas aquele é susceptível de originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada e que estão na base do direito de liquidação.*

E mais adiante: *“... a eficácia suspensiva da inspecção externa mantém-se para além da conclusão dos actos externos de inspecção, apenas cessando com o fim do procedimento inspectivo concretizado na notificação do relatório final ao contribuinte.”*

Por sua vez, no acórdão fundamento, ficou escrito o seguinte:

*“A questão está agora em saber se a cessação da suspensão – vide o citado artº. 46º, 1, da LGT – ocorre após o prazo máximo da inspecção (6 meses – artº. 36º, n.º 2 do RCPIT) ou se no termo da inspecção (em prazo obviamente inferior a 6 meses, como no caso concreto efectivamente aconteceu).*

*O impugnante defende que é este último o prazo a considerar.*

*Também nos parece ser este o entendimento mais adequado.*

*E isto é assim, porque o que releva é a inspecção, já que era esta que fazia suspender o prazo de caducidade.*

*Ora, assim sendo, parece óbvio que a suspensão não pode durar para além do termo da inspecção, pois foi em função dela que tal suspensão foi instituída.*

*Logo, terminada a inspecção, cessa o motivo da suspensão.*

*Assim sendo, e tendo em conta que, quando se iniciou a inspecção, faltavam 13 dias para operar a caducidade, e considerando que a dita inspecção terminou no dia 27/3/2003, é óbvio que a caducidade ocorreu no dia 9 de Abril de 2003”.*

**7.2.** Ora, desde logo se vê que neste aresto, a questão a decidir era a de saber se a cessação da suspensão ocorria após o prazo máximo da inspecção, ou se, terminando esta antes de decorrido aquele prazo, era no termo desta que cessava a suspensão. E concluiu este aresto que a suspensão terminava logo que terminada a inspecção.

Porém, ao contrário do que sucedeu no acórdão recorrido, deu-se apenas como provado que a inspecção decorreu entre 20/12/2002 e 27/3/2003, não tendo sido colocada, nem apreciada, a questão de saber se o termo da inspecção ocorreu com o fim da acção inspectiva externa ou com a notificação do relatório da inspecção ao contribuinte.

Ora, como decorre do probatório supra, no acórdão recorrido indicaram-se as datas precisas em que o contribuinte foi notificado do termo dos actos inspectivos e da notificação do relatório final - 09.02.2009 e 26.03.2009, respectivamente. E o acórdão recorrido debruçou-se expressamente sobre esta questão, o que não sucedeu no caso do acórdão fundamento.

Daqui resulta então, em face dos requisitos acima enunciados para a verificação da oposição de acórdãos, que não existindo por parte do acórdão fundamento pronúncia expressa sobre a questão de saber se o termo da inspecção ocorre com o termo das acções inspectivas externas ou com a notificação do relatório final ao contribuinte, não está preenchido um requisito essencial para a existência do recurso por oposição de acórdãos previsto no artº 284º do CPPT.

**8.** Nestes termos, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — João António Valente Torrão (relator) — Dulce Manuel da Conceição Neto — Joaquim Casimiro Gonçalves — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — José da Ascensão Nunes Lopes — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maças — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro.



## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos Legais. Coeficiente de Localização. Fundamentação.*

### Sumário:

- I — *O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação instaurado em 13/05/2009 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*
- II — *Verifica-se o 1.º requisito se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.*
- III — *Verifica-se o 2.º requisito se a orientação perfilhada no acórdão impugnado, embora perfilhe a corrente jurisprudencial actualmente dominante no STA, não pode ainda considerar-se como consolidada.*
- IV — *No acto de avaliação para fixação do valor patrimonial tributário de prédio urbano não há qualquer hipótese de escolha ou de eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar pelos peritos, já que esses elementos resultam da aplicação do CIMI e das Portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU, constituindo estas Portarias actos ministeriais de natureza regulamentar que os avaliadores são obrigados a aplicar.*
- V — *A fundamentação do acto de avaliação que a lei exige no artigo 77.º da LGT reporta-se à explicitação dos critérios e factores adoptados pelos peritos avaliadores e às operações de apuramento do valor patrimonial tributário que levaram a cabo, e nunca à explicitação das razões que terão conduzido à emissão de um regulamento ministerial com um determinado conteúdo.*
- VI — *Deve considera-se suficientemente fundamentado o acto de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização do prédio avaliado, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.*
- VII — *Localizando-se o vício de falta de fundamentação na Portaria aplicada, há que recordar que os actos normativos não têm de facultar aos cidadãos os elementos necessários à percepção da motivação que determinou o conteúdo concreto da norma, nem proporcionar-lhes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade emissora, bastando-lhe a explicitação expressa da lei que visa regulamentar ou da lei que defina a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão (art.º 112.º, n.º 7, da CRP), por forma a que os interessados possam controlar a conformação regulamentar com a lei habilitante.*
- VIII — *Os actos regulamentares, praticados no exercício da actividade administrativa genericamente regulada pelos artigos 114.º a 119.º do CPA, e, no caso concreto, em execução do dever imposto à Administração pelo n.º 1 do artigo 13.º do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12.11, e dos n.ºs 1 e 3 do artigo 62.º do CIMI, não estão, pois, sujeitos ao dever de fundamentação nos termos definidos pelo artigo 77.º da LGT e pelo artigo 124.º do CPA.*

Processo n.º 307/11-50.

Recorrente: Gpri – Gestão de Patrimónios Imobiliários, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

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

1. - GPRI – GESTÃO DE PATRIMÓNIOS IMOBILIÁRIOS, S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 6 de Julho de 2011 (processo n.º 307/11), a fls. 105 a 115, invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 10 de Março de 2011 (processo n.º 862/10).

O **acórdão recorrido** confirmou a sentença que julgara *improcedente* a impugnação judicial deduzida contra acto de fixação do valor patrimonial de prédio urbano atribuído em 2ª avaliação, mantendo o respectivo acto tributário por inverificação do invocada vício de falta de fundamentação do coeficiente de localização aplicado, e o **acórdão fundamento** confirmou a sentença que julgara *procedente* impugnação judicial deduzida contra acto de fixação do valor patrimonial de outro prédio urbano atribuído em 2ª avaliação, anulando esse acto tributário por verificação do invocado vício de falta de fundamentação do coeficiente de localização aplicado.

A ora Recorrente apresentou alegações, que rematou com as seguintes conclusões:

A- O douto acórdão recorrido entendeu que a identificação geográfica/física do prédio no concelho e freguesia e a invocação da legislação aplicável constitui fundamentação suficiente e adequada para a aplicação do coeficiente de localização de 0,90.

B- Entendimento este do qual a recorrente discorda pelos seguintes motivos:

C- Em primeiro lugar, porque segundo resulta da alínea b) do n.º 1 do artigo 62º do CIMI a proposta de fixação do zonamento e do respectivo coeficiente de localização é, em primeira instância, da competência legal dos peritos locais e regionais, proposta que posteriormente é objecto de nova proposta por parte da CNAPU, cabendo ao Ministro das Finanças a respectiva aprovação que por sua vez manda publicar, no sítio Internet, na página das Finanças.

D- Do método de aprovação do zonamento resulta que este constitui o resultado do trabalho preponderante dos peritos locais e regionais, os quais, por força da lei, intervêm também quer na primeira quer na segunda avaliações, dupla qualidade que lhes permite conhecer os critérios e regras de fixação dos zonamentos.

E- Por sua vez, nem o contribuinte nem o seu perito têm qualquer acesso à forma de determinação e de fixação dos zonamentos pelo que se justifica e fundamenta por uma questão de princípio de igualdade entre Administração e administrado que seja dado conhecimento dos critérios e conteúdo da proposta de zonamento.

F- Em segundo lugar, a circunstância do zonamento ser objecto de aprovação por parte do Ministro das Finanças que manda proceder à sua publicação, no sítio da Internet, não confere ao zonamento a natureza de acto objectivo e absoluto e nessa medida inimpugnável.

G- Em terceiro lugar, subdividindo-se o concelho em freguesias e estas em diversos zonamentos e caracterizando-se estes como áreas homogéneas definidas, nomeadamente, em função das acessibilidades, proximidade ou não de equipamentos sociais, do serviço de transporte público e da localização ou não em zona de elevado mercado imobiliário e sendo os coeficientes de localização diferentes em função dos próprios zonamentos, significa que um prédio ou fracção autónoma com a mesma área, afectação, qualidade e vestustez, terá um valor patrimonial tributário diferente consoante o zonamento.

H- Tendo o valor patrimonial tributário reflexos na esfera patrimonial do contribuinte em sede de IMI, IRS, IRC e IMT, a diferenciação dos valores patrimoniais resultante do zonamento pressupõe e implica a necessidade da fundamentação da avaliação na parte relativa ao coeficiente de localização, permitindo-se assim ao contribuinte conhecer as razões e critérios pelos quais ao zonamento onde está situado o seu prédio foi atribuído um coeficiente de localização e não outro qualquer.

I- Não tendo sido dado a conhecer à recorrente as razões e motivos pelos quais foi aplicada à avaliação do seu prédio o coeficiente de localização de 0,90, significa que a avaliação enferma de vício de forma por insuficiente fundamentação.

J- A douda decisão recorrida incorreu em errónea interpretação e aplicação do artigo 42º do CIMI e violou o artigo 77º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogado o doudo acórdão recorrido, anulando-se a segunda avaliação efectuada ao prédio urbano inscrito na matriz da freguesia do Lourical sob o artigo P 6904, do concelho de Pombal.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não contra-alegou.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de que se devia julgar verificada a invocada oposição de acórdãos e de que se devia decidir o recurso no seguinte sentido: *«o acto de avaliação de prédio urbano não pode ser considerado como devidamente fundamentado, nos termos previstos no art.º 77.º n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária, quando não resultam expressos os termos em que foram ponderados os factores previstos no art.º 42.º n.º 3 do CIMI, o que acarreta vício de forma e a anulação do referido acto – art.º 135.º do CPA»*.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm's Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

**2. No acórdão recorrido consta como provada a seguinte matéria de facto:**

A *Na sequência da apresentação da declaração Modelo I pela impugnante, em 26/01/2007, com vista à inscrição do prédio urbano, sito em Casal Mouro, freguesia do Louriçal, concelho de Pombal, foi efectuada a avaliação do referido prédio em 26/02/2007 (vide fls. 4 e segs. do processo administrativo apenso);*

B *Notificada a impugnante do resultado dessa avaliação, requereu a mesma uma 2ª avaliação, indicando como seu representante, a intervir na 2ª avaliação, o Sr. Manuel Grácio Dias Cordeiro (cfr. fls. 9 e segs. do processo administrativo apenso);*

C *O perito indicado pela impugnante foi notificado para comparecer no dia 12/02/2009, às 14 horas, no respectivo Serviço de Finanças, para constituição da comissão de avaliação, a fim de se proceder à 2ª avaliação do prédio (cfr. fls. 12 e 13 do processo administrativo apenso);*

D *Foi tomado compromisso de honra ao perito indicado pela impugnante (fls. 14 processo administrativo apenso);*

E *Em 19/09/2006, depois da comissão de avaliação ter visto e examinado o prédio descrito, procederam à avaliação do prédio descrito na ficha de avaliação n.º 2576133, do prédio urbano, com o artigo matricial n.º P 6904, Pombal, tendo-lhe sido atribuído o valor tributável de € 325.600,00 (fls. 15 a 17 do processo administrativo apenso que aqui se dão por integralmente reproduzidas);*

F *O termo de avaliação teve o voto de vencido do representante da impugnante por não concordar com o valor da avaliação (termo de avaliação de fls. 15);*

G *O coeficiente de localização para o prédio avaliado e identificado na alínea a) é de 0,90, de acordo com o SIGIMI - Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal Sobre Imóveis, publicado no sítio [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt) (cfr. print junto ao PA apenso);*

H *Do resultado da 2ª avaliação, foi a impugnante notificada pelo ofício n.º 5451156, datado de 17/02/2009 (fls. 10 dos presentes autos);*

I *Na avaliação referida na alínea anterior foi atribuído o coeficiente de afectação de 0,60, o coeficiente de localização de 0,90, o coeficiente de qualidade e conforto de 0,950 e o valor base do prédio edificado de 615,00 (fls. 16 vº do apenso);*

J *Em 23/02/2009 a impugnante requereu, ao abrigo do disposto no artigo 37.º, n.º 1 do CPPT, a passagem de certidão dos fundamentos de facto e de direito pelos quais foi fixado o Vc em € 615,00, o Cl em 0950 e fotocópia do auto de avaliação (fls. 18 do PA apenso);*

K *Pelo ofício datado de 29/04/2009, recebido em 30/04/2009, a impugnante foi notificada, na pessoa da sua mandatária, da fundamentação do Cl e Vc e da fotocópia solicitada, nos termos constantes de fls. 22 e 23 do processo administrativo apenso, com o seguinte teor «(...) O Cl constante da notificação efectuada em função da 2ª avaliação efectuada ao artigo urbano n.º 6904 da freguesia de Louriçal foi fixado pela portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, sob proposta da CNAPU, conforme art.º do CIMI, sendo o coeficiente de localização constante daquela notificação o indicado no local; - O Vc - valor base dos prédios edificados -, constante da mesma notificação é o indicado para aquele ano (2007), de acordo com a portaria n.º 1433-C/2006 de 29 de Dezembro»;*

L *Em 13/05/2009 a impugnante deduziu a presente impugnação (carimbo aposto na petição inicial de fls. 2).*

**3.** O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 6 de Julho de 2011, no processo n.º 307/11 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 10 de Março de 2011, no processo n.º 862/10 (**acórdão fundamento**).

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão (cfr. artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil).

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação judicial instaurado em 13/05/2009, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (<sup>1</sup>), pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**;
- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em **sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA**.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno da Secção, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** 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 essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que 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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

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

- que a oposição decorra de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta <sup>(2)</sup>.

Vejam, então, se no caso ocorrem os enunciados requisitos legais, começando pela verificação da existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**.

O presente recurso tem por base a oposição entre dois acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferidos, respectivamente, no processo n.º 307/11 e no processo n.º 862/10, nos quais a questão controvertida dizia respeito à fundamentação do coeficiente de localização aplicado no acto de 2ª avaliação de prédios urbanos efectuada ao abrigo das normas contidas no Código do IMI e das Portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU, face ao dever de fundamentação dos actos tributários contido no artigo 77.º da LGT.

Enquanto no acórdão recorrido se julgou que *“tendo, no caso, sido aplicado o CI (coeficiente de localização) de 0,90, e sendo esse o coeficiente que, efectivamente resulta dos ditos parâmetros acima mencionados, os elementos constantes dos termos da impugnada avaliação são bastantes para o acto se considerar fundamentado, nos termos exigidos pela lei para o caso art. 77.º da LGT”*, já no acórdão fundamento julgou-se que *“mesmo que se entenda que a fundamentação pode, por força do disposto no n.º 7 da Portaria n.º 982/2004 e no n.º 4 da Portaria n.º 1022/06, ser efectuada por remissão para o site da Internet [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt), em que se publicam as propostas de coeficientes de localização aprovadas, nos termos a que se refere o n.º 3 do art. 62.º do CIMI, para que os actos se considerassem fundamentados seria necessário que do conjunto formado pelo próprio acto e pela informação contida na proposta resultassem explicitadas as razões pelas quais foi fixado o coeficiente de localização de 1,80 e não qualquer outro. Na verdade, a fixação deste coeficiente deve resultar da ponderação de vários factores, indicados no n.º 3 do art. 42º, sendo imprescindível para os interessados poderem aperceber-se das razões da fixação de um determinado coeficiente, saber como e que cada um deles foi ponderado, pois só assim, poderão exercer eficazmente o seu direito de impugnação”*.

Como assim, afigura-se manifesta a oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, por ambos assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa o mesmo fundamento de direito (interpretação e aplicação do n.º 3 do artigo 42º do CIMI e do artigo 77º da LGT) e, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente, foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos, por decisões expressas e antagónicas.

E também se nos afigura preenchido o segundo requisito, pois a orientação perfilhada no acórdão impugnado, embora perfilhe a corrente jurisprudencial actualmente dominante no STA, não pode ainda considerar-se como *consolidada*.

Com efeito, julgamos que a exigência legal de que não exista, no sentido da decisão recorrida, jurisprudência recentemente consolidada do STA para que o recurso seja admitido, não se basta com a existência de vários acórdãos da Secção nesse sentido, pois, se assim fosse, o legislador teria estabelecido que obstava à admissão do recurso a circunstância de a orientação perfilhada no acórdão recorrido estar de acordo com as mais recentes decisões proferidas pelo STA.

A nosso ver, os diversos acórdãos que sobre a matéria têm vindo a ser emitidos pela Secção de Contencioso Tributário do STA traduzem, sem dúvida, o início de uma corrente ou orientação jurisprudencial, mas não revelam ainda estabilidade de julgamento demonstrativa de uma constância decisória, isto é, não traduzem uma *jurisprudência consolidada*, a qual deve transparecer ou do facto de a pronúncia respectiva constar de acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art. 17º, n.º 2, do actual ETAF) ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, obtidas por unanimidade em todas as formações da Secção.

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CAROS ALBERTO FERNANDES CADILHA <sup>(3)</sup>, *“a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente”*, mas não se podendo inequivocamente afirmar, no caso, que as decisões mais recentes do STA sobre esta questão fundamental de direito traduzam jurisprudência uniforme, pacífica e constante, e visto que a questão está a ser pela primeira vez colocada no Pleno da Secção, o recurso não deve deixar de ser admitido.

Sendo patente a contradição entre os julgados, pois que os arestos em confronto, perante situações de facto idênticas e fazendo uso das mesmas normas e critérios jurídicos, emitiram sobre a questão da fundamentação do coeficiente de localização pronúncias opostas, impõe-se agora decidir qual a solução que se deve considerar de harmonia com a ordem jurídica (se a do acórdão fundamento, reclamada pela recorrente; se a do acórdão recorrido).

Vejamos

É inquestionável que os actos de fixação do valor patrimonial, como *actos tributários lesivos* que são, proferidos no âmbito de procedimentos tributários de avaliação, têm de estar fundamentados por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que os motivaram, tudo em conformidade com o disposto no artigo 77.º n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Segundo o n.º 2 desse artigo 77.º, a fundamentação, embora possa ser efectuada de forma sumária, deve sempre conter “*as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”; e segundo o n.º 3 do artigo 84.º desse diploma legal “*A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado.*”

Deste modo, o acto de fixação do valor patrimonial tributário do prédio urbano da Impugnante, ora Recorrente, que constitui a forma de determinar a matéria tributável de tributos a que está sujeita, primacialmente em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, deve conter todos os elementos que conduziram a essa fixação, com a indicação dos critérios utilizados e das operações de apuramento da matéria tributável, de modo a que seja possível, tanto a ela como ao Tribunal, extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.

Daí que, embora o grau de fundamentação tenha de ser o adequado ao tipo concreto do acto e às circunstâncias em que foi praticado, é essencial que proporcione a reconstrução do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pelo(s) autor(es) da avaliação para a fixação do valor patrimonial tributário do prédio avaliado, de forma a poderem conhecer-se claramente as razões por que se avaliou dessa forma e não de forma diferente, por que se chegou àquele valor patrimonial e não a valor diverso, de modo a que os interessados possam aceitá-lo ou rebatê-lo, bem como possibilitar ao tribunal um efectivo controlo sobre a sua legalidade, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

E porque, como é consabido, a falta ou insuficiência da notificação ou publicitação de um acto tributário não afecta a *validade* do acto em si, mas tão só a sua *eficácia*, o que interessa averiguar é se o acto tributário impugnado padece ou não do vício de falta de fundamentação, independentemente de a sua *notificação* conter ou não toda a fundamentação no que concerne ao critério de localização eleito.

Como se verifica do teor do termo de segunda avaliação, o valor patrimonial tributário fixado às fracções da Impugnante foi determinado de acordo com a fórmula contida no artigo 38.º do CIMI, que tem a seguinte expressão:

$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ , e em que:

$V_t$  = valor patrimonial tributário;

$V_c$  = valor base dos prédios edificados;

$A$  = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

$C_a$  = coeficiente de afectação;

$C_l$  = coeficiente de localização

$C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto;

$C_v$  = coeficiente de vetustez.

e dele consta que o  $C_l$  utilizado foi o de 0,90.

Aliás, a Impugnante demonstra estar ciente dessa fórmula e de que o  $C_l$  utilizado encontra previsão no artigo 42.º do CIMI, que tem o seguinte teor:

#### Artigo 42.º

##### **Coeficiente de localização**

1. O coeficiente de localização ( $C_l$ ) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3.

2. Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3. Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;

b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;

- c) Serviços de transportes públicos;
- d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4. O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.

Assim como demonstra conhecer teor da Portaria n.º 982/2004, de 4.08, que no seu n.º1 aprovou os limites mínimos e máximos dos coeficientes de localização a aplicar em cada município e no seu n.º2 aprovou o zonamento e os coeficientes de localização correspondentes a cada zona de valor homogéneo para os tipos de afectação à habitação, comércio, indústria e serviços, que lhe foram propostos pela CNAPU, nos termos e para os efeitos desse artigo 42.º, nem invoca desconhecer o teor das Portarias subsequentes, n.º 1426/2004, de 25.11 (que aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município) e n.º 1022/2006, de 20.09 (que aprovou novas alterações ao zonamento).

Isto é, a Impugnante sabe, e não questiona, que o CI pode variar entre os limites mínimo e máximo definidos no n.º 1 do artigo 42.º do CIMI e aprovados pelas referidas Portarias, e reconhece todo o enquadramento jurídico que leva à fixação de um certo e determinado CI, sabendo que não é aos peritos que compete fixá-lo no procedimento de avaliação ou no acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário dos imóveis.

Com efeito, o coeficiente de localização é aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU após ponderação de determinadas circunstâncias e características dos prédios, designadamente, as acessibilidades, a proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. E o mesmo se passa com os zonamentos, que são aprovados por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU, sendo a determinação do seu valor efectuado em cada município em assembleia camarária e cuja materialização corresponde aos mapas informáticos de valor por zona.

O que significa que no acto de fixação do valor patrimonial tributário não há qualquer hipótese de escolha ou eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar. Eles resultam da aplicação do CIMI e da referida Portaria, constituindo esta um *acto ministerial de natureza regulamentar* que os avaliadores são obrigados a aplicar, não sendo obrigados a saber nem tendo de descrever no termo de avaliação quais foram as características do imóvel que conduziram a CNAPU a propor ao Ministro a aprovação do coeficiente de localização em cada zonamento, nem de saber e descrever quais foram as razões que levaram o Ministro a tal aprovação.

Ora, a fundamentação do *actos tributários* em questão (acto de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário do prédio) que a lei exige nos artigos acima citados reporta-se à explicitação dos critérios e factores adoptados pelos próprios avaliadores e às operações de apuramento desse valor patrimonial que estes levam a cabo, e nunca à explicitação das razões que terão conduzido à emissão de um *regulamento ministerial* com um determinado conteúdo ou, mais, concretamente, das razões que terão levado à aprovação regulamentar pelo Ministro das Finanças de um critério que são obrigados a aplicar.

E porque, tanto a fórmula utilizada como o CI aplicado, resultam da aplicação directa de normas legais e regulamentares, traduzindo elementos objectivos que não dão qualquer espaço à subjectividade ou discricionariedade dos avaliadores, é óbvio que o *acto tributário* em questão permite a total reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pelos peritos avaliadores para chegarem àqueles concretos valores patrimoniais tributários.

Pode, pois, considera-se suficientemente fundamentado o acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização dos prédios avaliados, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.

Razão por que não pode haver, quanto a estes aspectos, qualquer falta ou insuficiência de fundamentação.

Aliás, a Impugnante nunca afirmou que a fundamentação constante do acto de avaliação não lhe permitia compreender a *fórmula e critérios* aplicados ou conhecer os *coeficientes de localização* previstos no CIMI e aprovados nas citadas Portarias. O que ela verdadeiramente defende é que não sabe quais os factores ou fundamentos, de entre os elencados nas alíneas a) a d) do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, que terão conduzido à aprovação do zonamento e do coeficiente de localização aplicado, por as Portarias se terem limitado a aprová-los sem explicitarem a forma como os mesmos foram determinados.

Porém, essa circunstância não gera a violação do dever de fundamentação previsto no artigo 77.º da LGT e no artigo 124.º do CPA, por se tratarem de preceitos aplicáveis aos actos administrativos e tributários e não aos regulamentos ou actos normativos.

Como se sabe, o *regulamento* é uma decisão de um órgão da administração pública que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos em situações gerais e abstractas, pelo que se diferencia do *acto administrativo*, desde logo, por ser geral e abstracto, enquanto que o acto administrativo produz efeitos jurídicos num caso concreto (\*).

Ora, as disposições da Portaria n.º 982/2004 e das que se lhe seguiram para aprovação do zonamento e coeficientes de localização correspondentes a cada zona de valor homogéneo para os tipos de afectação à habitação, comércio, indústria e serviços, nos termos e para os efeitos do artigo 42.º do CIMI, têm as características de generalidade e abstracção que caracterizam os *actos normativos*, já que se dirigem a um número indeterminado e indeterminável de pessoas, estabelecendo coeficientes para cidadãos/municípios não individualizadas *a priori*, aplicáveis a todo o território nacional e a todos os que vejam o seu património imobiliário urbano avaliado para efeitos tributários, não se dividindo nelas qualquer *acto administrativo* que, como tal, esteja sujeito ao dever de fundamentação consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da CRP e plasmado na LGT e no CPA.

É certo que a delimitação geográfica que aí é feita, por municípios e zonamentos, parece aproximar-se da natureza individual, por interferir mais directamente com a esfera patrimonial dos proprietários, como a Recorrente, que vêem os seus prédios urbanos nela incluídos, mas esse será um aspecto meramente instrumental da ordem normativa que o diploma introduz, a ela adstrito e dela indissociável, sem possibilidade de ser autonomizado como acto administrativo encarado “*a se*” (5).

As citadas Portaria constituem, pois, *regulamentos*, sujeitos, enquanto forma de actividade administrativa, ao princípio da legalidade, quer na sua dimensão de preferência de lei, quer na sua dimensão de reserva de lei. Da sua sujeição à preferência de lei decorre que, tal como sucede com todas as condutas administrativas que contrariem o bloco de legalidade a que estão sujeitos, possam ser ilegais e, como tal, susceptíveis de impugnação contenciosa nos tribunais administrativos, os quais podem declarar a sua ilegalidade com força obrigatória geral (art.º 204.º da CRP, e arts. 72.º e 76.º do CPTA). E da sujeição à reserva de lei decorre que os regulamentos têm necessariamente de ser habilitados por lei, mas o grau de densidade normativa da lei habilitante pode variar entre a vinculação total do conteúdo regulamentar e o pólo oposto de atribuição de uma quase total liberdade de conformação regulamentar, limitando-se, neste último caso, a identificar a competência, em sentido subjectivo e em sentido objectivo, para a sua emissão (6).

**Não estão, porém, sujeitos ao dever de fundamentação ou de explicitação das razões por que se regulamentou dessa forma e não de forma diferente.** Ao contrário dos *actos administrativos*, os *actos normativos* não têm de facultar aos cidadãos os elementos necessários à percepção da motivação que determinou o conteúdo concreto da norma, nem proporcionar-lhes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade emissora, bastando-lhe a explicitação expressa da lei que visa regulamentar ou da lei que defina a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão (art.º 112.º, n.º 7, da CRP), por forma a que os interessados possam controlar a conformação regulamentar com a lei habilitante.

Os actos regulamentares, praticados no exercício da actividade administrativa genericamente regulada pelos artigos 114.º a 119.º do CPA, e, no caso concreto, em execução do dever imposto à Administração pelo n.º 1 do artigo 13.º do Dec.Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e dos n.ºs 1 e 3 do artigo 62.º do CIMI, não estão, pois, sujeitos ao dever de fundamentação nos termos definidos pelo artigo 77.º da LGT e pelo artigo 124.º do CPA, não lhes sendo igualmente aplicável o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT, de passagem de certidão donde constem esses fundamentos, sem prejuízo do direito de os interessados acederem aos documentos administrativos preparatórios que suportam o acto regulamentar, mais concretamente, do direito de acesso ao teor das propostas formuladas pela CNAPU que foram objecto de aprovação por acto ministerial, em conformidade com a Lei n.º 46/2007, de 24 de Agosto, que regula o Acesso aos Documentos Administrativos.

Em conclusão, o vício de falta de fundamentação arguido pela Impugnante, a existir, localiza-se no *regulamento* e não no *acto tributário* de avaliação que fixou o valor patrimonial do seu prédio, e não podendo um regulamento padecer deste tipo de vício improcede fatalmente o pedido de que, por via dessa ilegalidade, se anule aquele acto tributário.

Termos em que não pode deixar de manter-se o acórdão recorrido, não merecendo, assim, provimento o recurso.

**4.** Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. – *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) – *João António Valente Torrão* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* (com declaração de voto anexa) – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* (aderindo à declaração do Sr. Conselheiro Lino Ribeiro)

#### **Declaração de voto**

Voto a Decisão, embora discorde da parte do acórdão em que se qualifica o acto de aprovação do zonamento e dos coeficientes de localização como um acto de natureza regulamentar. Do ponto de vista material, o objecto desses actos são os prédios em concreto, incluídos na zona em que é dividido o território. Define-se, de forma directa e imediatamente vinculativa, a situação jurídica de uma coisa concreta, isto é, de um conjunto determinado de prédios. O zonamento e os coeficientes de localização

são factores concretos a considerar na avaliação dos prédios incluídos nas diferentes zonas, e por isso, falta-lhe o carácter de abstracção próprio das normas jurídicas. Daqui resulta a consideração daqueles actos como actos administrativos gerais.

2 de maio de 2012. — *Lino Ribeiro.*

<sup>(1)</sup> (Cfr., sobre o tema, o acórdão do Pleno desta Secção, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07.)

<sup>(2)</sup> (Cfr., entre tantos outros, os acórdãos de 6/05/2009, no recurso n.º 0617/08, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07, de 28/01/2009, no recurso n.º 0981/07 e de 22/10/2008, no recurso n.º 0224/08.)

<sup>(3)</sup> (*in* "Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos", 2005, pág. 765.)

<sup>(4)</sup> (Sobre a matéria, vide FREITAS DO AMARAL, in "Direito Administrativo", III, 1989, pág. 36 e seg., ESTEVES DE OLIVEIRA, in "Direito Administrativo" (Lições), 1979, pág. 144 e seg., MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, in "Direito Administrativo Geral", Tomo III, 2ª Edição, pág. 248.)

<sup>(5)</sup> (Para se saber qual o coeficiente de localização que se aplica numa determinada rua ou local onde se situa o prédio construído ou a construir, e para calcular o respectivo valor patrimonial tributário, basta consultar o SIGIMI - Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal Sobre Imóveis, que constitui uma aplicação informática online que contém a base de dados dos coeficientes aplicáveis a todos os locais do país, bem como o simulador de avaliação de imóveis da DGCI.)

<sup>(6)</sup> (Sobre a matéria, vide, MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, ob. citada, pág. 251.)

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Falta de apresentação de alegações nos termos dos art's 284.º, n.º 5 e 282.º, n.º 3, ambos do CPPT, sendo recorrente o MºPº. Consequências.*

### Sumário:

- I — No recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no art.º 284.º do C.P.P.T., prevê-se a produção de alegações pelo Recorrente em dois momentos distintos:*
- na sequência do despacho que admite o recurso, deverá ser apresentada «*uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida*» (n.º 3 daquele art. 284.º);
  - depois do despacho do relator que entenda haver oposição deverá ser apresentada pelo recorrente uma outra alegação, nos termos do n.º 3 do art.º 282.º (n.º 5 do mesmo art.º 284.º).
- II — Não indicando o C.P.P.T. qual o regime desta segunda alegação, é-lhe aplicável o regime do processo civil, por força do disposto no seu art.º 281.º, o que significa que, de acordo com o disposto no art.º 685º-A (equivalente ao anterior art.º 690º), o recorrente tem de apresentar alegação exprimindo as razões da sua discordância para com o julgado, isto é, os fundamentos por que entende que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie.*
- III — Se o recorrente, omite tal alegação, o que significa que não indicou as razões por que discorda da decisão recorrida, o recurso tem de improceder, aplicando-se este regime ainda que o recorrente seja o MºPº, não só porque não estamos perante qualquer recurso de natureza obrigatória, como não existe nenhuma norma a conceder ao MºPº a dispensa de tal alegação.*

Processo n.º 314/11-50.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Vantagem-Sociedade de Investimento Imobiliário, S.A. e outra.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. O MºPº veio recorrer do Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, em 13.07.2011 (v. fls. 99/104), com fundamento em oposição com o acórdão desta mesma Secção de 10.02.2010, proferido no Processo n.º 993/09.



2. Nas suas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos, veio o recorrente concluir:

1<sup>a</sup>). Existe oposição de acórdãos quanto à melhor interpretação do prazo para recorrer, o qual se encontra previsto no art.º 80º, n.º 1 do R.G.I.T., no caso de na notificação efectuada pela administração tributária constar que o mesmo só se inicia após o termo do prazo de 15 dias para se proceder ao pagamento voluntário da coima, o que não foi admitido;

2<sup>a</sup>). Com efeito, o proferido nos autos encontra-se em contradição com o decidido no acórdão do S.T.A., proferido a 10/2/2010, proferido no recurso n.º 993/09, da 2ª secção, o qual transitou em julgado, decidindo-se semelhantemente que tal prazo é de 20 dias, mas só se inicia após o termo do referido prazo de 15 dias;

3<sup>a</sup>). Com efeito, os factos em apreciação são idênticos em ambos os acórdãos, consubstanciando os mesmos decisões de direito contraditórias, sendo certo ainda que não se mostra definida qual seja a jurisprudência consolidada sobre essa matéria de direito, a qual se relaciona com o direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva, conforme previsto ainda no art.º 32º, n.º 10 da C.R.P.

Nestes termos, deve o presente recurso ser admitido, mandando-se notificar, após, para que se produzam alegações, e remeter o processo ao Pleno da Secção Tributária para que sobre o mesmo seja proferida acórdão, nos termos dos art.ºs 284.º e 286.º do C.P.P.T. e 27.º, n.º 1 alínea b) do E.T.A.F..

3. Por despacho do Relator foi proferido despacho julgando verificada a oposição (v. fls. 122).

4. Em alegações proferidas ao abrigo do disposto no art.º 284º, n.º 5 do CPPT, a recorrida veio defender a procedência do recurso, concluindo:

1<sup>a</sup>) A iniciativa do presente recurso jurisdicional fundamenta-se na contradição entre o acórdão recorrido, proferido nos autos que correram termos sob o n.º 313/11, e o acórdão proferido pela 2ª Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em 10 de Fevereiro de 2010, no âmbito do processo n.º 993/09.

2<sup>a</sup>) Em ambas as decisões judiciais, a situação de facto é idêntica, estando em causa a apreciação da tempestividade de recurso de decisão de aplicação de coima em processo de contra-ordenação tributária quando o contribuinte apresenta o recurso no prazo indicado na notificação da Administração Tributária de 20 dias subsequentes ao prazo de 15 dias para pagamento voluntário com redução de coima.

3<sup>a</sup>) Os actos administrativos de notificação efectuados pela Administração Fiscal em ambos os processos de contra-ordenação prevêem a correlação entre dois prazos, o de 15 dias para pagamento voluntário com redução (78.º/2 R.G.I.T.), a que se segue o prazo de 20 dias para interposição de recurso da decisão (80.71 R.G.I.T.) - à semelhança da correlação estabelecida entre os prazos previstos nos art.ºs 78.º, n.º 2 e 79º, n.º 2, ambos do R.G.I.T..

4<sup>a</sup>) Ora, em ambas as notificações resulta inequívoco que assiste ao Arguido o direito de interpor recurso da decisão de aplicação de coima no prazo de 35 dias, que compreende o prazo de 15 dias para pagamento voluntário da coima com redução seguido do prazo de 20 dias previsto no art.º 80º do R.G.I.T..

5<sup>a</sup>) Também nas duas situações, o Arguido apresentou recurso da decisão de aplicação de coima dentro do prazo de 35 dias a contar da aludida notificação efectuada pela Administração Tributária.

6<sup>a</sup>) Sem prejuízo da identidade das situações de facto em apreço, apenas no Acórdão proferido no processo n.º 993/09, foi decidido que, no caso da notificação feita ao Arguido conter um prazo mais dilatado do que aquele que se encontre previsto no artigo 80º, n.º 1 do RGIT, o prazo aplicável ao Arguido para lançar mão dos meios de defesa será o que consta da aludida notificação, sob pena da violação da garantia jurídico-constitucional do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

7<sup>a</sup>) A aqui Recorrente subscreve o entendimento supra perfilhado no Acórdão proferido no processo n.º 993/09.

8<sup>a</sup>) Em tal senda, é de notar que a Constituição da República Portuguesa consagra, no n.º 4 do art.º 268º, a garantia aos administrados de uma tutela judicial efectiva dos seus direitos, sendo tal garantia por si mesma um direito fundamental instrumental.

9<sup>a</sup>) Por outro lado, o art.º 32º, n.º 10, da C.R.P. dispõe, especificamente, que, nos processos de contra-ordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa.

10<sup>a</sup>) Ora, o Acórdão proferido nos autos do processo n.º 314/11 parece, por um lado, fazer tábua rasa do teor da notificação da Administração Tributária, a qual constitui per si um acto administrativo e, por outro, parece desconsiderar a confiança do contribuinte na qualidade de destinatário de tal acto de notificação, praticado pela Administração tributária.

11<sup>a</sup>) Neste sentido, jamais pode ser desconsiderado o princípio da segurança jurídica relativamente a actos da administração que lesem interesses e/ou direitos dos administrados.

12<sup>a</sup>) O contribuinte que é notificado de um decisão de aplicação de coima, cuja comunicação das Finanças prescreve um determinado prazo para pagamento voluntário e apenas findo este prevê um prazo para recurso, não pode ver os seus direitos constitucionais coarctados por constituir mandatário para apresentação de recurso.

13ª) O contribuinte, à data em que é notificado e constituído arguido, não está representado por advogado e, como tal, não tem nenhuma obrigação especial de conhecimento técnico-jurídico que o obrigue a presumir que o teor das comunicações do Serviço de Finanças pode conter eventuais erros na indicação do prazo para defesa.

14ª) Na situação factual analisada em ambos os processos judiciais - n.º 314/11 e n.º 993/09 - as notificações das decisões de aplicação de coima incluem os requisitos previstos no art.º 37º do C.P.P.T., pelo que jamais pode ser imputado ao contribuinte qualquer ónus de pedido de esclarecimentos.

15ª) Sem prejuízo, ainda que o teor da notificação de decisão de aplicação de coima indicasse qualquer dúvida, jamais haveria o ónus de pedido de esclarecimentos sobre a aplicação de normas jurídicas, uma vez que se trata de uma notificação dirigida ao contribuinte e não ao advogado do contribuinte.

16ª) De acordo com o disposto no art.º 36º, n.º 1, do C.P.P.T. ex vi art.º 70º, n.º 2 do R.G.I.T., quaisquer actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes, quando lhes sejam validamente notificados.

17ª) Considerando que a notificação da decisão de aplicação de coima proferida nos presentes autos preenche os requisitos legais do art.º 36º, n.º 2 do C.P.P.T., os direitos da ora Recorrente são definitivos, ao abrigo do Princípio da Definitividade dos Actos Tributários, previsto no art.º 60º do C.P.P.T.

18ª) Deste modo, ainda que, por mero raciocínio académico, se pudesse considerar que o termo inicial para contagem do prazo de interposição de 20 dias não corresponde ao expresso na notificação efectuada pelo Serviço de Finanças de Valongo-1, tal acto tributário de notificação seria definitivo no que respeita ao prazo para o exercício dos meios de defesa do contribuinte, aqui Recorrente, pelo que o recurso interposto pela Recorrente, nos termos do art.º 80º do R.G.I.T., deve ser sempre considerado tempestivo.

19ª) Supletivamente, caso os Mm.ºs. Juizes Conselheiros venham a considerar que o termo inicial do prazo de recurso da aqui Recorrente é a data da notificação da decisão de aplicação de coima, a notificação efectuada deve ser considerada nula, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 63º do R.G.I.T., por erro na indicação do prazo de defesa e conseqüente falta dos requisitos legais, com a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam.

20ª) Pelo exposto e salvo o devido respeito, entende a aqui Recorrente que deverá prevalecer a solução perfilhada pelo aresto proferido no processo n.º., com fundamento no disposto nos artigos 80º, n.º 1 do R.G.I.T., nos artigos 20º, 32º, n.º 10, e 268º da Constituição da República Portuguesa, nos artigos 36º, n.º 1 e n.º 2, e 60º do C.P.P.T. e no artigo 12º do C.P.A..

Pelo que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a Sentença recorrida, proferida nos autos que correm termos sob o n.º 314/11, sendo, conseqüentemente, admitido, por tempestivo, o recurso judicial interposto pela aqui Recorrente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, sob o n.º 403/10.2BEPNF, com o que contribuirão V. Exas., preclaros Conselheiros, para a realização do Direito.

5. O recorrente M<sup>º</sup>P<sup>º</sup>, por sua vez, não apresentou alegações tendentes a demonstrar as razões para a procedência do recurso, tal como exige o n.º 5 do art.º 284º citado, limitando-se a referir, em requerimento que constitui fls. 138, que, apesar da opção de não apresentação daquelas alegações, o recurso deve ser conhecido, atentas as alegações produzidas pela recorrida e o interesse público em ver resolvida a divergência entre os citados acórdãos.

6. Antes de mais, importa saber quais as conseqüências da falta de apresentação de alegações sobre o mérito do recurso, exigidas pelo art.º 284º, n.º 5 do CPPT.

Conforme ficou escrito no Acórdão do Pleno desta Secção, de 23.02.2005, proferido no Processo n.º 0365/04 *“No recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no art.º 284.º do C.P.P.T., prevê-se a produção de alegações pelo Recorrente em dois momentos:*

– *na seqüência do despacho que admite o recurso, deverá ser apresentada «uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida» (n.º 3 daquele art.º 284.º);*

– *depois do despacho do relator que entenda haver oposição deverá ser apresentada pelo recorrente uma outra alegação, nos termos do n.º 3 do art.º 282.º (n.º 5 do mesmo art.º 284.º).*

*Não referindo o C.P.P.T. qualquer finalidade a que se destina e o conteúdo que deve ter esta segunda alegação, tem de se fazer apelo ao regime dos recursos de agravo em processo civil, por força do disposto no art.º 281.º do daquele Código.*

*Assim, a alegação a que se reportam aqueles n.º 5 do art.º 284.º e n.º 3 do art.º 282.º do C.P.P.T. tem em vista a «indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão», como se conclui do n.º 1 do art.º 690.º do C.P.C.. Na verdade, «se o artigo exige que a alegação conclua pela indicação resumida dos fundamentos, pressupõe necessariamente que antes da conclusão se expuseram mais desenvolvidamente esses fundamentos» (ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume V, página 357).*

*O n.º 1 do art.º 690.º «teve em vista obrigar o recorrente a submeter expressamente à consideração do tribunal superior as razões da sua discordância para com o julgado, ou melhor, os fundamentos por*

que o recorrente acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie». (*Obra e local citados*).

«Entendeu-se que, exercendo os recursos a função de impugnação as decisões judiciais (art.º 677.º), não fazia sentido que o recorrente não expusesse ao tribunal superior as razões da sua impugnação, a fim de que o tribunal aprecie se tais razões procedem ou não». (*Obra citada, página 359*).

*Assim, o Recorrente no presente recurso jurisdicional, para impugnar adequadamente a decisão recorrida tinha de apresentar uma alegação em que a atacasse quanto aos seus fundamentos de facto ou de direito ou arguir alguma nulidade.*

*No caso em apreço, na alegação que apresentou para efeitos do disposto no referido n.º 5 do art.º 284.º do C.P.P.T., o Recorrente não indica qualquer razão que justifique a alteração ou anulação do acórdão do Tribunal Central Administrativo de que recorre, limitando-se a afirmar que ele está em contradição com outro acórdão do mesmo Tribunal.*

*Mas, esta razão, só por si, não justifica a alteração ou anulação da decisão recorrida, pois pode suceder que a posição correcta seja a assumida no acórdão recorrido.*

*Assim, tem de concluir-se que, embora o Recorrente tenha formalmente cumprido o ónus de apresentar uma alegação (o que impede que se considere ser caso de considerar o recurso jurisdicional deserto, nos termos do art.º 282.º, n.º 4, do C.P.P.T.), não apresentou uma alegação que indique os erros que entende terem sido cometidos na decisão recorrida, o que impede este Supremo Tribunal Administrativo de apreciar a sua correcção.*

*Por isso, o presente recurso jurisdicional tem de improceder”.*

Em sentido idêntico se pronunciou também o Acórdão de 13.04.2005 deste mesmo Pleno - Processo n.º 363/04, cujo sumário reza assim:

*“I. No recurso por oposição de acórdãos, a alegação prevista no artigo 284º, 5, com referência ao artigo 282º, 3, ambos do CPPT tem de corporizar as razões da discordância do recorrente em relação ao julgado.*

*II. Limitando-se o recorrente, nesta segunda alegação, a reproduzir o teor da primeira (tendente, ela sim, a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida - n.º 3 daquele artigo 284º), não indicando as razões por que discorda da decisão recorrida, o recurso improcede necessariamente”.*

Ora, se assim é quando o recorrente apresenta alegação, mas não justifica as razões da sua discordância com o decidido no acórdão recorrido, como sucedeu nos acórdãos supra citados, por maioria de razão há-de ser quando o recorrente omite de todo a produção de alegação nos termos acima referidos, situação que ocorre no caso dos autos.

Deste modo, por aplicação do disposto nos art.ºs 281º, 284º, n.º 5 e 282º, n.º 3, todos do CPPT e 685º-A do CPC (na redacção dada pelo art.º 1º do DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto), equivalente ao anterior art.º 690º, a falta de alegações a que se refere o n.º 5 do art.º 284º do CPPT conduz à improcedência do recurso por oposição de acórdãos.

E, com o devido respeito, é irrelevante que o recorrente seja o MºPº, já que nem sequer estamos perante recurso de natureza obrigatória, nem a lei dispensa expressamente o MºPº de alegar. O MºPº recorreu porque assim o entendeu, mas, interposto o recurso, estava sujeito às normas processuais acima referidas e que não foram cumpridas.

7. Nestes termos e pelo exposto julga-se o recurso improcedente.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

Processo n.º 460/11-50.

Recorrente: Fimafra – Automóveis e Equipamentos, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. Notificada do acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em 16.10.2011, que deu por findo o recurso ao abrigo do disposto no art.º 152º, n.º 3 do CPTA, veio a recorrente “Fimafra – Automóveis e Equipamentos, Lda”, “*com respeito*

ao necessário 2º grau de jurisdição, recorrer nos termos do artº 142º, n.º 3, alínea d) do CPTA para o Presidente do STA, do não conhecimento do recurso interposto para o Pleno da SCT” apresentando as seguintes conclusões:

1ª) Em face de recurso por oposição de acórdãos, “...o STA tem vindo a entender que os recursos por oposição de acórdãos no âmbito contencioso administrativo e fiscal têm por função primacial assegurar a igualdade de tratamento de interessados e não uniformizar jurisprudência”.

2ª) Do entendimento supra bem como da existência de normas especiais, designadamente o artigo 280º do CPPT, assiste-se a uma previsão legal sobre os limites da admissibilidade dos recursos jurisdicionais tributários, tornando impossível, nos termos da lei, realizar a aplicação subsidiária do artº 152º, n.º 3 do CPTA tal como se apresenta no acórdão recorrido.

3ª) Sem conceder, ainda que assim se não entendesse, o texto do artº 152º, n.º 3 do CPTA refere expressamente a existência de jurisprudência consolidada.

4ª) Pensamos também que a existência de 3 acórdãos, não representa consolidação da jurisprudência, e ainda que o fizesse, apenas versaria sobre a não equivalência da reclamação graciosa e revisão oficiosa.

5ª) Ao proceder, o não conhecimento do recurso, corresponderia a uma posição insustentável do direito como ciência estática e imutável quando este, deve precisamente perseguir o contrário numa dinâmica de mudança, se, claro está, assim se ajuizasse a final como mais acertado.

6ª) Todavia, mesmo que se considerasse existir a consolidação da jurisprudência, as questões levadas a juízo em recurso de oposição de acórdãos, admitido, no nosso entendimento, não poderão ser afastadas sem o seu consentimento mas decididas, logo conhecidas, com base nessa mesma jurisprudência consolidada.

7ª) Ainda para mais, quando a questão levada a juízo ultrapassa a questão dos acórdãos em oposição (equivalência ou não de reclamação graciosa à revisão oficiosa).

8ª) Nestes, constitui apenas uma questão de direito de equivalência com efeitos na questão de direito invocada em sede da acção judicial – a suspensão da execução.

9ª) Se o acórdão não conheceu o recurso, então os acórdãos apresentados não servem de fundamento, por remissão, para contrariar as alegações de recurso.

10ª) Considerando a obrigação de pronúncia sobre a motivação do recurso e perante a sua inexistência em sede do Acórdão de que se recorre, como devido respeito, somos compelidos a arguir a sua nulidade nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Termos em que, nos melhores de direito, deve o presente recurso e respectivas alegações ser aceite, por em tempo, concedendo-se provimento ao mesmo, por provado, decidindo a douta decisão pelo conhecimento do recurso interposto para o Pleno da SCT e correspondentes alegações.

2. Por despacho do Relator de fls. 157/159, foi rejeitado o recurso por legalmente inadmissível, mas convolado o requerimento da recorrente para requerimento de invocação de nulidades (v. fls. 157/159).

3. Cabe então decidir.

Se bem compreendemos a alegação da recorrente no que se refere à nulidade do acórdão acima referido, esta entende ter sido violado o disposto no artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC, uma vez que este Supremo Tribunal não conheceu da motivação do seu recurso.

Vejamos então.

O artº 668º, n.º 1, alínea d) citado, diz o seguinte:

“1 — É nula a sentença quando:

d) O juiz deixe de pronunciar -se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento;”.

Significa isto então que requisito essencial desta nulidade é a obrigatoriedade de o juiz conhecer das questões suscitadas pelas partes.

No caso dos autos, o recurso por oposição de acórdãos depende da verificação de determinados requisitos legais que não foram reconhecidos.

Por isso mesmo, o recurso não foi admitido. E se o recurso não foi admitido, não se vê como poderia este Supremo Tribunal ir conhecer da motivação da recorrente, pois tudo se passa como se não existisse recurso, em face do seu não recebimento.

Temos então que não foi cometida a invocada nulidade, pois que este Supremo Tribunal não estava obrigado - e nem sequer podia - conhecer da motivação do recurso.

4. Nestes termos e pelo exposto, indefere-se a arguição de nulidade do acórdão proferido em 16 de Outubro de 2011 (fls. 125/133).

Custas pela recorrente.

Lisboa, 02 de Maio de 2012. — João António Valente Torrão (relator) — Dulce Manuel da Conceição Neto — Joaquim Casimiro Gonçalves — José da Ascensão Nunes Lopes — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — Maria Fernanda dos Santos Maçãs.

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

### Assunto:

*Imposto de selo. Usucapião. Justificação notarial. Princípio do Estado de Direito.*

### Sumário:

- I — *Quando o legislador veio, no artigo 1.º, n.º 3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a aquisição por usucapião, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza, visando apenas alargar a base de incidência, equiparando a usucapião às transmissões gratuitas, o que equivale a uma ficção legal para efeitos fiscais.*
- II — *É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois esta se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial [alínea r) do artigo 5.º do CIS], incluindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.*
- III — *O artigo 6.º, alínea e), do CIS, ao isentar de imposto de selo o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, remetendo para as transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários, significa que por mera interpretação declarativa se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da referida isenção.*
- IV — *Deve considerar-se contrário ao princípio da confiança e da certeza e segurança jurídica, enquanto sub-princípios do princípio do Estado de Direito, que o legislador possa utilizar, sobretudo ao nível de normas de isenção fiscal e no âmbito do mesmo imposto, os mesmos conceitos com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente.*

Processo n.º: 746/11-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Albertina Brito da Silva.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Fernanda Maçãs (por lembrança, vencimento e sorteio)

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

1. A Fazenda Pública veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Norte em 27.01.2011 (v. fls. 100/109), com fundamento em oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 14.07.2010, proferido no processo n.º 01073/09.

2. Admitido o recurso, foi a recorrente notificada para efeitos do n.º 3 do artº 284º do CPPT.

3. Por despacho do Relator do TCAN foi julgada verificada a oposição de acórdãos, tendo sido ordenada a notificação da recorrente para efeitos do disposto no n.º 5 do artº 284º do CPPT (v. fls. 147/148).

4. Em alegações, proferidas ao abrigo do citado n.º 5 do artº 284º citado, veio a recorrente concluir:

1ª). *O acórdão em recurso entendeu que o artº. 6º, e) do CIS é aplicável às aquisições por usucapião quando se verifique que, àquela aquisição, esteve subjacente uma transmissão de direitos entre parentes em linha recta ou entre cônjuges.*

2ª). *Sucedeu que, ao ficcionar a aquisição por usucapião como transmissão gratuita, o legislador não pretendeu mais do que garantir a tributação em sede do dito imposto e pela verba 1.2 da Tabela Geral e, por essa via, obstar à reiterada utilização dessa figura como meio de evasão à tributação do património.*

3ª). *Jamais visou degenerar a sua efectiva natureza de aquisição originária, nem privilegiar o negócio causal da posse que serviu de base à usucapião.*

4ª). *A interpretação das normas do CIS relativas a aquisição por usucapião, através da análise do respectivo elementos literal, racional e histórico - artº. 1.º, 3, a), artº 3.º, 3, a), e da Tabela Geral de Imposto de Selo - verba 1.2 - são, a esse propósito, absolutamente concludentes.*

5ª). *O mesmo sucedendo com a alínea e) do artº. 6.º do CIS, cujo campo de aplicação se restringe, atenta a redacção da norma e a “utilização da expressão” de que são beneficiários”; às aquisições derivadas.*

6ª). Acresce que a tese do aresto em recurso conduziria à isenção de imposto de selo das aquisições por usucapião em que o negócio causal da posse foi oneroso.

7ª). Tal isenção jamais foi pensada ou desejada pelo legislador.

8ª). O aresto em recurso deve, pois, ser revogado.

*Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, com as legais consequências.*

5. A recorrida, em alegações proferidas ao abrigo da mesma norma, veio concluir:

1ª). *Por doação meramente verbal, Augusto Comes da Silva e mulher Maria de Jesus Brito da Silva transmitiram para a sua filha, a aqui Autora, uma casa de rés-do-chão e andar, com a superfície coberta de cento e vinte e sete metros quadrados e logradouro com mil seiscentos e noventa e dois metros quadrados, sito no lugar das Penas, freguesia de Negreiros, Barcelos e inscrito na matriz predial urbana no artigo 480º.*

2ª). *Como a doação fora verbal, a recorrente não disponha de um título para efectuar o registo do indicado prédio na Conservatória e como já mantinha o referido prédio em sua posse há mais de vinte anos, a recorrente, em 23 de Março de 2004, celebrou uma escritura de Justificação Notarial, por usucapião, de modo a assim obter um título que lhe permitisse registar tal prédio a seu favor na Conservatória do Registo Predial.*

3ª). *O direito de propriedade do prédio referido ingressou na esfera jurídica da recorrente pela doação verbal feita pelos seus pais e não pela posse do direito de propriedade ou de outros direitos reais de gozo mantida por certo lapso de tempo, ou seja, pela usucapião. Constituindo a referida escritura de justificação um mero instrumento, com a finalidade de possibilitar o registo predial do direito de propriedade.*

4ª). *Nos termos do n.º 1 e 3, alínea a) do artigo 1º do CIS, o imposto de selo incide sobre as transmissões gratuitas, incluindo a aquisição por usucapião e nos termos da alínea e) do artigo 6º do CIS, estão isentos de imposto de selo, quando este constitua seu encargo o cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de forem beneficiários.*

5ª). *O que significa que, apesar do Imposto de Selo incidir sobre a transmissão gratuita em apreço, ou seja, haver facto tributário em “quase” todos os seus elementos, nos termos do n.º 1 e 3 artigo 1º do CIS (incidência objectiva), a recorrente beneficia do direito à isenção prevista na alínea e) do artigo 6º do CIS (isenção subjectiva), que delimita negativamente os pressupostos legais de incidência do imposto, e pela situação jurídica da Recorrida a devemos qualificar como contribuinte isento.*

6ª). *Isto porque, apesar de ser juridicamente uma aquisição originária e não derivada (...) o artigo 1º n.º 3, alínea a) do CIS equipara a aquisição por usucapião a uma transmissão gratuita para efeitos de incidência, também para efeitos de isenção se deve manter tal equiparação (o sublinhado o nosso), sob pena de se pôr em causa a unidade do sistema jurídico.”*

7ª). *Pelo que, o Acto tributário (Documento de Cobrança n.º 2007 000639124) é ilegal, pois está desconforme com o ordenamento jurídico e viola normas de incidência, pelo se requer a anulação total do mesmo.*

*Termos em que, e sempre com o mui douto suprimento de V: Ex.cias, deve ser negado provimento ao presente recurso e assim, manter-se a douta decisão do TCA Norte, a ora recorrida, fazendo-se assim, a tão desejada justiça que se impõe no caso presente.*

6. Cumpre decidir.

7. Com interesse para decisão foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

1ª) *Em 23 de Março de 2004 a impugnante celebrou escritura notarial de justificação, por usucapião relativa ao prédio casa de rés-do-chão e andar, com a superfície coberta de cento e vinte e sete metros quadrados e logradouro com mil seiscentos e noventa e dois metros quadrados, sito no lugar das Penas, freguesia de Negreiros, Barcelos e inscrito na matriz predial urbana no artigo 480º.*

2ª) *Como tal escritura era de Justificação Notarial a justificante declarou na mesma que tal prédio tinha vindo à sua posse por doação meramente verbal que lhe foi feita por Augusto Gomes da Silva e mulher Maria de Jesus Brito da Silva.*

3ª) *A impugnante foi notificada para efectuar o pagamento do imposto de Selo nos termos do artigo 45º do CIS, conforme Documento de Cobrança n.º 2007 000639124.*

4ª) *Notificada da referida nota de liquidação, a impugnante interpôs reclamação graciosa.*

5ª) *Em 13 de Junho de 2008, após a audição da recorrente, o Chefe do Serviço de Finanças proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa.*

6ª) *Face ao referido despacho, a impugnante interpôs em 21 de Julho de 2008 Recurso Hierárquico para o Ministro das Finanças.*

7ª) *Passados 60 dias contados da interposição do Recurso Hierárquico, a Autora não foi notificada de qualquer decisão por parte da Administração Tributária.*

8ª) *A impugnante é filha de Augusto Gomes da Silva e de Maria de Jesus Brito da Silva.*

9ª) *A liquidação posta em crise tem por base a aquisição por usucapião, por escritura de Justificação Notarial, celebrada em 23.03.2004, relativa ao prédio urbano composto por casa de rés do chão e*

andar, com a superfície coberta de cento e vinte sete metros quadrados e logradouro com mil seiscientos e noventa em dois metros quadrados, situado no lugar de Penas, freguesia de Negreiros, concelho de Barcelos, a confrontar a Norte com caminho público, do Sul com Joaquim Ribeiro Lemos, do Nascente com a Joaquim Alves da Silva e Bernardino Lemos, e do Poente com Augusto Gomes da Silva, não descrito na Conservatória do Registo Predial de Barcelos e inscrito na matriz urbana sob o artº 480, em nome da justificante mulher, com o valor patrimonial de € 8.242,14.

8. No acórdão fundamento, por sua vez, foram dados como provados os seguintes factos:

1º) - Em 07/08/2006 a Impugnante apresentou no Serviço de Finanças do Sabugal uma reclamação graciosa autuada com o n.º 126020060400028.5 e referente ao Imposto do Selo de que tinha sido notificada para pagar, na quantia de 2.552,00 €.

2º) Tal liquidação teve como origem uma escritura de justificação celebrada em 20 de Agosto de 2004, no Cartório Notarial do mesmo Concelho, através da qual os prédios referidos nessa escritura foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos seus pais.

3º) Em despacho de 24/10/2006, o Chefe do Serviço de Finanças do Sabugal entendeu que o pedido não merecia provimento, ordenando a notificação da interessada para, querendo, exercer por escrito o respectivo direito de audiência prévia.

4º) Exercido o direito de audiência prévia, o referido Chefe do Serviço de Finanças indeferiu a reclamação socorrendo-se dum Despacho do Subdirector-Geral dos Impostos de 28/09/2004, segundo o qual “- para efeitos fiscais a aquisição por usucapião é uma aquisição originária que só ocorre no momento em que o documento que a titula se torna definitivo, devendo o usucapiente solicitar a liquidação do Imposto do Selo nos termos dos artºs 23º, 25º e 26º a 28º do CIS, apresentando para o efeito no Serviço de Finanças da área da residência a declaração de modelo oficial”, o que o contribuinte cumpriu.

5º) Em 08 de Novembro de 2006 a A. foi notificada daquele despacho e ainda de que poderia, querendo, interpor recurso hierárquico e deduzir impugnação judicial.

6º) A A. optou por apresentar, em 14 de Novembro de 2006, recurso hierárquico, dirigindo-o ao Senhor Ministro das Finanças, mas havendo sido ordenada a remessa dos autos ao Director de Finanças da Guarda.

7º) Naquela Direcção de Finanças foi elaborada uma informação em 30/11/2006, de que se destaca, com relevância para os autos, o seguinte:

a) Os prédios justificados constam da relação de bens apresentada por óbito do pai da aqui A. (Pº Imposto Sucessório n.º 25389, do Serviço de Finanças do Sabugal);

b) Quando se encontrava em vigor o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, a aquisição por usucapião não era tributada neste Imposto;

c) Todavia, da interpretação conjugada do n.º 1 do artº. 1º com a parte final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do Código do Imposto do Selo (doravante, CIS) que revogou, entre outros, aquele Código, resulta que as aquisições por usucapião são tributadas, pois incluem-se nas regras de incidência objectiva; e, de acordo com a alínea r) do artº. 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de Imposto ocorre, in casu, na data da escritura de justificação.

8º) Seguidamente, os autos foram enviados para a Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais (D.S.I.M.T.), sendo que, até à presente data, não recaiu qualquer decisão sobre o recurso hierárquico em causa.

9. Antes de mais, e não obstante ter sido reconhecida pelo respectivo relator do processo no TCA Norte a oposição de acórdãos, cabe referir que tal decisão não vincula este Supremo Tribunal, pelo que há que apreciar se ocorrem ou não os requisitos de que a lei faz depender o recurso para o Pleno.

Ora, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

9.1. Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o Acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual 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, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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 (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:
  - de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05;
  - de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;
  - de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05;
  - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06.

No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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 subsunção às mesmas normas legais.

Vejamos então se no caso dos autos se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos, sendo certo que desde já se adiantará que não existe ainda jurisprudência consolidada do STA sobre esta questão.

**9.2.** A questão que se discute nos autos é a de saber se está sujeita a imposto de selo a aquisição de imóvel por usucapião, titulada por escritura notarial na qual foi invocada a posse derivada de anterior doação verbal ou de partilha de bens pertencentes aos progenitores dos impugnantes, isto tendo em conta a isenção constante do artº 6º, alínea e), do Código do imposto do Selo.

No Acórdão recorrido decidiu-se que, sendo, nos termos do artº 1º, nºs 1 e 3, alínea a), do CIS, a aquisição por usucapião equiparada a aquisição gratuita sujeita a imposto de selo, sendo o adquirente, sobre quem recai o encargo do imposto, um dos sujeitos mencionados na alínea e) do artº 6º do CIS, está isenta do respectivo imposto. Deste modo, a aquisição do imóvel titulada por escritura de justificação notarial de aquisição por usucapião, não estava sujeita a imposto de selo.

E, conforme referido acima, tinha sido dado como provado que “*a justificante declarou na mesma (justificação notarial) que tal prédio tinha vindo à sua posse por doação meramente verbal que lhe foi feita por Augusto Gomes da Silva e Maria de Jesus Brito da Silva*” (facto 2º do probatório), seus pais (facto 8º do probatório).

No Acórdão fundamento, por sua vez, decidiu-se, tendo por referência o instituto da usucapião “que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida e determinada pela usucapião, aquisição essa sujeita a Imposto de Selo nos termos do n.º 1 e da al a) do n.º 3 do art. 1º do CIS, constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no art. 3º, nºs 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS e que, conseqüentemente, por um lado, não é aplicável a isenção prevista na alínea e) do art. 6º do CIS”.

Temos, assim, que em ambos os casos existiram aquisições de imóveis com fundamento em invocação de usucapião e em que é invocada a isenção prevista no artº 6º, alínea e), do CIS, pelo que nesta parte consideramos verificada a oposição de acórdãos.

**9.3.** Relativamente ao 2º fundamento acima invocado para que se possa conhecer do recurso, como já se referiu, não existe jurisprudência consolidada do STA sobre esta questão.

Com efeito, para além do acórdão fundamento, esta matéria foi abordada no Acórdão de 13.10.2010 – Processo n.º 0431/10, onde, por sinal, se seguiu entendimento diverso, sumariado nos seguintes termos:

*“I. Pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto formal de aquisição por causa de usucapião.*

*II. E, assim, o acto formal de «aquisição por usucapião» de um imóvel é objecto de incidência de tributação em imposto de selo.*

*III. Quando o imposto de selo, porém, constitua encargo do cônjuge, a alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto de Selo consagra a isenção subjectiva do cônjuge”.*

Então, em face do que ficou dito, há que conhecer da invocada oposição de acórdãos, o que, de seguida, se fará.

**10.** Antes de entrarmos na análise da questão que vem posta impõe-se conhecer de perto as normas pertinentes.

**10.1.** A partir da revogação Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (a partir de 1/1/2004 por força dos arts. 31º e 32º do DL n.º 287/2003, de 12/11), as transmissões gratuitas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo (CIS), cujo artº. 1º dispõe, no que aqui interessa, o seguinte:

1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

2 – (...)



3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião; (Redacção introduzida pela Lei n.º 39-A/2005, de 29/7).

(...)

Por sua vez, o artigo 2º (incidência subjectiva) dispõe:

1 - (...)

2 - Nas transmissões gratuitas, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sem prejuízo das seguintes regras:

a) Nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça de casal, e pelos legatários;

b) Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários. (Redacção introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12/11).

E o artigo 3º (Encargo do imposto) dispõe:

1 - O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1º. (Redacção introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12/11).

2 - (...)

3 - Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico:

a) Nas transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens;

Já a alínea r) do art.º 5º (Nascimento da obrigação tributária) dispõe (redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12) que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial.

Por sua vez, o artigo 6º - Isenções subjectivas – dispõe:

«São isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo:

(...)

e) O cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários.»

E de acordo com a verba 1.2. da Tabela Geral o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...).»

**10.2.** Ora, é, precisamente, com base nesta alínea e) do art. 6º do CIS que a recorrente sustenta estar isenta do pagamento de imposto de selo aqui em causa, alegando que nas transmissões gratuitas (ficcionalizadas ou não), e ao invés das aquisições originárias, existe sempre uma relação bilateral, ou seja, um sujeito passivo e um sujeito activo e que o Acórdão recorrido interpreta erradamente aquele normativo, ao entender que nas aquisições por usucapião - qualificadas como transmissões gratuitas para efeitos do CIS - o cônjuge, descendentes e ascendentes, que forem beneficiários, não estão isentos de imposto, sendo que dessa interpretação/aplicação, resultaria inútil (como aliás resultou) a consagração e qualificação, pelo legislador do CIS, de que as aquisições por usucapião constituem transmissões gratuitas, porquanto sempre estariam sujeitas ao pagamento de imposto de selo.

Vejamos.

No Acórdão fundamento invocam-se, entre outros, os seguintes argumentos: “*Apesar de constituir uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do CCivil), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial – cfr. a citada alínea r) do art. 5º do CIS). É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois que esta se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial (al. r) do art. 5º do CIS), incidindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.*

*(...) a usucapião, uma vez que seja invocada, determina a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, pelo que há que concluir que não estamos aqui perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa e correspondente ao adquirido por usucapião. Esta (usucapião) é uma forma de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão. Daí que os direitos que nela tenham a sua origem não sofrem em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa, v.g a falta de título ou a falta de registo (no caso, diz-se na própria escritura de justificação que a compra e venda do prédio urbano indicado como n.º 1 foi uma «compra verbal» e que o prédio indicado como n.º 2 foi adquirido por «partilha verbal»).*

*Trata-se aqui (na aquisição por usucapião) de uma forma de aquisição de direitos que se funda na posse (poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do di-*

reito de propriedade ou de outro direito real – cfr. o art. 1251º do CCivil), quando esta reveste certas características e desde que se mostrem verificados alguns requisitos, relativos, nomeadamente, ao seu tempo de duração (art. 1287º do CCivil), sendo certo que a usucapião tem sempre na sua base uma situação possessória e essa posse pode ter sido constituída ex novo pelo sujeito a quem a usucapião aproveita ou pode derivar da transmissão, a favor desse sujeito, de posse anterior.

A invocação desta posse apta à usucapião, tanto pode ser feita judicial como extrajudicialmente (como no presente caso aconteceu) e, uma vez invocada, a usucapião actua retroactivamente, tendo-se a aquisição como operada desde o início da posse [arts. 1288º e 1317º, alínea c)].

E tratando-se de justificação, só no caso de ser invocada a usucapião como causa de alguma das aquisições é que pode haver lugar ao pagamento de imposto de selo; tal não acontecerá, por exemplo, no caso de o processo de justificação se destinar ao reatamento do trato sucessivo tendo em vista suprir a falta de um título relativo a uma transmissão derivada intermédia. Só que não é esse o caso dos autos.

Ora, tendo sido, como se diz no acórdão recorrido, pela verificação de todos os requisitos da usucapião na esfera da autora que se deu por justificada extrajudicialmente a aquisição originária do direito de propriedade, deve concluir-se que não estamos perante caso de justificação de transmissão de direitos anteriores (independentemente de também terem sido referidos na escritura de justificação) e que, portanto, não é aplicável a isenção referida na alínea e) do art. 6º do CIS (normativo que, de todo o modo, nunca poderia, mesmo na tese da recorrente, aplicar-se ao prédio indicado no n.º 1 da escritura de justificação).

Ou seja, tal como entendeu o acórdão recorrido, a justificação notarial aqui em causa permite somente estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca uma aquisição derivada, assente numa alegada transmissão de bens operada por escritura pública de compra e venda ou de doação (arts. 875º e 947º, do CC) que, no caso, nem sequer existem, (Na escritura de justificação exara-se «... pelo que os adquiriu por usucapião, não tendo todavia, dado o modo de aquisição, documento que lhe permita fazer prova do seu direito de propriedade».) atento o carácter originário das aquisições por usucapião que, por isso, nunca são verdadeiras transmissões, pois o usucapiante não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular do direito de propriedade (bem como de qualquer outro direito real do gozo) sobre o bem adquirido por usucapião.

E, mais adiante, conclui-se que “apesar de a aquisição por usucapião não se consubstanciar em qualquer transmissão gratuita ou onerosa, como decorrência do seu carácter originário e não derivado (dado não lhe subjazer qualquer fonte contratual), o legislador entendeu, a partir da entrada em vigor do CIS, que tal aquisição por usucapião passaria a ser tributada, incluindo-a nas respectivas regras de incidência objectiva (nº 1 do art. 1º conjugado com o segmento final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do CIS).

E com base na alínea r) do artº 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de imposto ocorreu, no caso presente, na data da escritura de justificação ou seja, em 20/8/2004.”

Segundo a doutrina do Acórdão, demonstrando-se que os prédios “foram adquiridos por usucapião – só poderia concluir como concluiu: que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida e determinada pela usucapião, aquisição essa sujeita a Imposto de Selo nos termos do n.º 1 e da al a) do n.º 3 do art. 1º do CIS, constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no art. 3º, n.ºs. 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS e que, consequentemente, por um lado, não é aplicável a isenção prevista na alínea e) do artº. 6º do CIS”.

Em suma, para o acórdão fundamento, a isenção prevista na alínea e) do artº. 6º do CIS” somente pode ser aplicada em casos de transmissão de um direito anteriormente incidente sobre a coisa transmitida.

Esta não se afigura, porém, a interpretação mais adequada dos preceitos em análise, que entendemos não ser de manter, perfilhando antes a que ficou consignada no Acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2010, proc. n.º 431/2010, cuja jurisprudência nos limitaremos a seguir de perto.

Da análise dos preceitos supra elencados no ponto 10.1, resulta que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

E se é verdade que assiste razão ao Acórdão fundamento quando sublinha que a usucapião constitui uma aquisição originária (art. 1287º ss. do Código Civil), ponto é que, para efeitos fiscais, o legislador veio considerá-la uma “transmissão gratuita de bens imóveis”.

Ora, quando o legislador veio, no art. 1º, n.º 3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a “aquisição por usucapião”, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza. O objectivo do legislador, visando alargar a base de incidência objectiva do imposto, foi o de equiparar, para efeitos de imposto de selo, a usucapião às transmissões gratuitas. Trata-se, por conseguinte, de uma ficção legal para efeitos fiscais.

Ficção que é repetida nas normas seguintes, quando o legislador, no art. 2º do CIS, ao regular a incidência subjectiva do imposto, volta a dizer que “Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos beneficiários” (alínea b) do mesmo preceito).

Finalmente, no art. 6º do CIS repete então o legislador que, no que concerne às isenções subjectivas, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2. da tabela geral de que são beneficiários, são isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, o “cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes”.

Porém, para o Acórdão fundamento, aqui a expressão “transmissão gratuita” já não inclui a usucapião.

Ora, fica-se sem se perceber por que é que não há dúvidas quanto ao facto de nos preceitos anteriores (arts. 1º e 2º do CIS) a usucapião considerar-se equiparada ou ficcionada a uma transmissão gratuita, mas já não ser assim quando se chega ao preceito relativo às isenções. É verdade que o legislador nos preceitos anteriores referiu-se sempre à usucapião e no art. 6º do CIS não o faz. Mas o problema que se pode colocar-se, quando muito, é o de saber se era necessário fazê-lo.

Com efeito, repare-se que o legislador no art. 2º do CIS já regula a incidência subjectiva do imposto de selo, referindo expressamente que “nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos beneficiários.” O que significa que quando se chega ao art. 6º já não há necessidade de voltar a repetir-se a expressão. Primeiro porque o objectivo do preceito está centrado na enumeração das pessoas que estão isentas de imposto e não nas operações, o que foi tratado anteriormente. Em segundo lugar, realce-se que o preceito diz expressamente que são isentos “o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários”. Isto é, o preceito ao remeter expressamente para as “transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral” dispensa a necessidade de repetir a expressão usucapião porque o n.º 3 do art. 2º do CIS, para onde a alínea e) do art. 6º do CIS remete, já contém, precisamente, a noção de “transmissões gratuitas” para efeitos daquela tabela onde se inclui a usucapião. O que significa que, por mera interpretação declarativa, se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da isenção da alínea e) do art. 6º do CIS.

Finalmente, a prevalecer a tese do Acórdão fundamento, ficaria também por responder qual a razão de ser de dar tratamento diferente discriminando a usucapião das demais aquisições gratuitas, quando o objectivo da isenção prevista na alínea e) do art. 6º do CIS é o de favorecer precisamente o cônjuge ou equiparado e os descendentes e ascendentes. Não vemos razão para adoptar nesta sede uma noção restrita de “transmissão gratuita”, distinta do sentido amplo adoptado nos demais preceitos. Se o objectivo da lei é proteger as pessoas indicadas na alínea e) do art. 6º do CIS, então o mais natural é que valha a aqui a noção ampla de “transmissão gratuita” adoptado pelo legislador nos demais preceitos.

Acresce ainda que deve considerar-se contrário ao princípio da confiança e da certeza e segurança jurídica, enquanto sub-princípios do princípio do Estado de Direito, que o legislador possa utilizar, sobretudo ao nível de normas de isenção fiscal e no âmbito do mesmo imposto, os mesmos conceitos com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente.

Em face do exposto, não podemos deixar de concluir no sentido do consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13/10/2010, proc n.º 0431/2010, que, “por um lado, a alínea a) do n.º 3 do artigo 1º do Código do Imposto de Selo, considera, desde sempre, transmissões gratuitas os casos de aquisição por usucapião de imóveis (...)”. E, por outro lado, o teor da alínea e) do artigo 6º do Código do Imposto de Selo é muito claro e de sentido unívoco: o cônjuge está isento do imposto de selo, quando o imposto constitua encargo seu – como teria de acontecer no caso, se não houvesse isenção legal a favor do cônjuge. E, assim, poderemos, a propósito, formular o seguinte silogismo: se o cônjuge está isento de imposto de selo nas transmissões gratuitas; e, para efeitos fiscais, a aquisição por usucapião é uma transmissão gratuita; a aquisição por usucapião pelo cônjuge está isenta de imposto de selo.”

**11.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido, e, nesta sequência, revoga-se a sentença de 1ª instância, julgando procedente a impugnação judicial e anulada a liquidação impugnada.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* (relatora por lembrança, vencimento e sorteio) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *João António Valente Torrão* (vencido nos termos da declaração que junto) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (vencido nos termos da declaração que anexo).

#### Voto de vencido

1. No acórdão fundamento (o ac. deste STA. de 14/7/2010, rec. n.º 01073/09), que relatei, estava em causa um recurso interposto, nos termos do art. 150º do CPTA, de um acórdão proferido pelo TCAS

e no qual se julgara improcedente uma acção administrativa especial deduzido contra o acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto para o Ministro de Estado e das Finanças, do acto do indeferimento expresso da reclamação graciosa da liquidação de imposto de selo.

A ali recorrente alegara, além do mais, que no acórdão recorrido se fez constar que a recorrente adquirira os bens através de escritura de justificação efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais, o que constitui uma forma de aquisição gratuita e enquanto tal isenta de imposto de selo nos termos do artigo 6º, alínea e) do CIS.

Porém, acentuando que o acórdão recorrido (do TCAS) não julgara provado que «a recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20/8/04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais», mas, antes, que o que efectivamente se dera como provado sobre tal matéria (no Ponto 2 do respectivo Probatório) foi que a liquidação impugnada «teve como origem uma escritura de justificação (...) através da qual os prédios referidos nessa escritura foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos seus pais», o acórdão veio a concluir que, «tendo sido (...) pela verificação de todos os requisitos da usucapião na esfera da autora que se deu por justificada extrajudicialmente a aquisição originária do direito de propriedade, deve concluir-se que não estamos perante caso de justificação de transmissão de direitos anteriores (independentemente de também terem sido referidos na escritura de justificação) e que, portanto, não é aplicável a isenção referida na alínea e) do art. 6º do CIS (normativo que, de todo o modo, nunca poderia, mesmo na tese da recorrente, aplicar-se ao prédio indicado no n.º 1 da escritura de justificação).»

2. No caso vertente vem provado que na escritura de Justificação Notarial a recorrida declarou que o prédio tinha vindo à sua posse por doação meramente verbal que lhe foi feita por A... e B..., de quem é filha (n.ºs. 2 e 8 do Probatório).

E no acórdão deste STA, de 13/10/2010, no processo nº0431/10, que subscrevi como adjunto, e a cuja fundamentação o presente acórdão adere, a factualidade ali assente (nas alíneas B) e F) do respectivo Probatório) era a seguinte: «B) Na referida escritura pública de “Justificação” mais consta que a impugnante “vem possuindo os mesmos prédios desde que aqueles lhe foram adjudicados, em partilha verbal, feita há mais de 20 anos, em data que não pode precisar, por morte de B..., com quem foi casada na comunhão geral de bens, que faleceu em 1980. Que estes bens vieram à posse do dissolvido casal quanto ao prédio referido na alínea a), por partilha verbal, ocorrida em mil novecentos e cinquenta e três, em data que não pode precisar, por morte do pai da ora justificante, C... (...) e o prédio descrito na alínea d), por partilha verbal por morte de seu sogro, D... (...). Que dada as enunciadas características de tal posse, adquiriu os identificados prédios por usucapião, título este que, por natureza, não é susceptível de ser comprovado pelos meios extrajudiciais normais.” (...) F) Os prédios descritos na alínea A) constavam da base de dados do serviço de finanças de Torres Vedras 2 em nome de D... e C... posteriormente em nome das respectivas heranças, e actualmente em nome da impugnante.»

E perante esta factualidade, veio no acórdão a concluir-se que «dúvidas não há de que, no caso, a impugnante, ora recorrida, é beneficiária, na qualidade de cônjuge, de transmissões gratuitas de bens imóveis, pelas quais teria de pagar imposto de selo - não fora a consagração da isenção subjectiva prevista na alínea e) do artigo 6º do Código de Imposto do Selo.»

3. Ora, reponderando toda a argumentação expressa nos citados arestos que subscrevi e porque se me afigura que o cerne da questão se centra, precisamente, no segmento final da norma constante da alínea e) do art. 6º do CISelo (São isentos (...) «O cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2. da tabela geral de que são beneficiários»), parece-me difícil compreender que [independentemente de a lei considerar transmissão gratuita, para efeitos de incidência objectiva do imposto de selo, a transmissão que tenha por objecto o direito de propriedade adquirido por usucapião - alínea a) do n.º 3 do art. 2º do CISelo] se possa concluir que, por um lado, um determinado sujeito passivo é adquirente por via originária (por usucapião e, portanto, uma aquisição desligada de negócios causais que, porventura, possam ter ocorrido) de determinado bem, mas, por outro lado, o mesmo sujeito passivo é, simultaneamente, adquirente na qualidade de cônjuge, unido de facto, descendente ou ascendente (ou seja, fazendo apelo a determinado negócio jurídico causal), e, por isso, é beneficiário de uma transmissão gratuita para efeitos da isenção prevista na alínea e) do art. 6º do CISelo.

Daí que se me afigure duvidosa a inclusão, nestes casos, no conceito de beneficiários, para efeitos da isenção prevista neste normativo, do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes.

Aliás, bem poderá suceder que um sujeito passivo que tenha efectuado escritura de justificação em que, invocando e adicionando as posses de anteriores antepossuidores venha, por esta forma, a ficar isento do pagamento do imposto, se algum desses antepossuidores — e não necessariamente aquele a quem o sujeito passivo sucedeu na posse — for seu cônjuge ou unido de facto, descendente ou ascendente.

Neste contexto, reponderando, como disse, toda a argumentação expressa nos arestos referidos, daria provimento ao recurso e revogaria a decisão recorrida, com a fundamentação, no essencial, constante do acórdão fundamento.

Lisboa, 2 de Maio de 2012.

*Joaquim Casimiro Gonçalves*

### Voto de vencido

**9.1.** A questão que se discute nos autos é a de saber se está sujeita a imposto de selo a aquisição de imóvel por usucapião, titulada por escritura notarial na qual foi invocada a posse derivada de anterior doação verbal ou de partilha de bens pertencentes aos progenitores dos impugnantes, isto tendo em conta a isenção constante do artº 6º, alínea e) do Código do imposto do Selo.

No acórdão recorrido decidiu-se que, sendo, nos termos do artº 1º, nºs 1 e 3, alínea a) do CIS, a aquisição por usucapião equiparada a aquisição gratuita sujeita a imposto de selo, sendo o adquirente, sobre quem recai o encargo do imposto, um dos sujeitos mencionados na alínea e) do artº 6º do CIS, está isenta do respectivo imposto. Deste modo, a aquisição do imóvel titulada por escritura de justificação notarial de aquisição por usucapião, não estava sujeita a imposto de selo.

E, conforme referido acima, tinha sido dado como provado que “*a justificante declarou na mesma (justificação notarial) que tal prédio tinha vindo à sua posse por doação meramente verbal que lhe foi feita por Augusto Gomes da Silva e Maria de Jesus Brito da Silva*” (facto 2º do probatório), seus pais (facto 8º do probatório).

No acórdão fundamento, por sua vez, decidiu-se que apesar de constituir uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do CCivil), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial — cfr. a citada alínea r) do art. 5º do CIS). É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois que esta se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial (al. r) do art. 5º do CIS), incidindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.

Temos então que em ambos os casos existiram aquisições de imóveis com fundamento em invocação de usucapião e em que é invocada a isenção prevista no artº 6º, alínea e) do CIS, pelo que nesta parte consideramos verificada a oposição de acórdãos.

**9.2.** Relativamente ao 2º fundamento acima invocado para que se possa conhecer do recurso, como já se referiu, não existe jurisprudência consolidada do STA sobre esta questão.

Com efeito, para além do acórdão fundamento, esta matéria foi abordada no Acórdão de 13.10.2010 — Processo n.º 0431/10, onde, por sinal, se seguiu entendimento diverso, sumariado nos seguintes termos:

*“I. Pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto formal de aquisição por causa de usucapião.*

*II. E, assim, o acto formal de «aquisição por usucapião» de um imóvel é objecto de incidência de tributação em imposto de selo.*

*III. Quando o imposto de selo, porém, constitua encargo do cônjuge, a alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto de Selo consagra a isenção subjectiva do cônjuge”.*

Então, em face do que ficou dito, há que conhecer da invocada oposição de acórdãos, o que, de seguida, se fará.

10. No acórdão fundamento foi invocada a seguinte argumentação, em defesa do entendimento nele seguido:

“4.1. Revogado que foi, a partir de 1/1/2004 (cfr. artºs 31º e 32º do DL n.º 287/2003, de 12/11), o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, as transmissões gratuitas de móveis e imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo (CIS), cujo artº. 1º dispõe, no que aqui interessa, o seguinte:

1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

2 - (...)

3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião; (Redacção introduzida pela Lei n.º 39-A/2005, de 29/7).

(...)

Por sua vez, o artigo 2º (incidência subjectiva) dispõe:

1 - (...)

2 - Nas transmissões gratuitas, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sem prejuízo das seguintes regras:

a) Nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça de casal, e pelos legatários;

b) Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários. (Redacção introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12/11).

E o artigo 3º (Encargo do imposto), dispõe:

1 - O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1º. (Redacção introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12/11).

2 - (...)

3 - Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico:

a) Nas transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens;

Já a alínea r) do art.º 5º (Nascimento da obrigação tributária) dispõe (redacção da Lei 60-A/2005, de 30/12) que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial.

Por sua vez, o artigo 6º - Isenções subjectivas - dispõe:

«São isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo:

(...)

e) O cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários.»

E de acordo com a verba 1.2. da Tabela Geral o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)).»

4.2. É, precisamente, com base nesta alínea e) do art. 6º do CIS que a recorrente sustenta estar isenta do pagamento de imposto de selo aqui em causa, alegando que nas transmissões gratuitas (ficcionaladas ou não), e ao invés das aquisições originárias, existe sempre uma relação bilateral, ou seja, um sujeito passivo e um sujeito activo e que o acórdão recorrido interpreta erradamente aquele normativo, ao entender que nas aquisições por usucapião - qualificadas como transmissões gratuitas para efeitos do CIS - o cônjuge, descendentes e ascendentes, que forem beneficiários, não estão isentos de imposto, sendo que dessa interpretação/aplicação, resultaria inútil (como aliás resultou) a consagração e qualificação, pelo legislador do CIS, de que as aquisições por usucapião constituem transmissões gratuitas, porquanto sempre estariam sujeitas ao pagamento de imposto de selo.

Mas, salvo o devido respeito, carece de razão legal.

4.3. Apesar de constituir uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do CCivil), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial - cfr. a citada alínea r) do art. 5º do CIS). É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois que esta se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial (al. r) do art. 5º do CIS), incidindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.

Ora, a este respeito, importa referir que, embora a recorrente também alegue que no acórdão recorrido consta que ela adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20/8/04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais, o que constitui uma forma de aquisição gratuita e enquanto tal isenta de imposto de selo nos termos do citado art. 6º, alínea e) do CIS, não é isso que se colhe do aresto.

Pelo contrário: como bem refere o MP, o acórdão recorrido não julgou provado que «a recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20.08.04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais». Esta referência, feita no acórdão (cfr. fls. 95 dos autos), reporta-se apenas à exposição da tese invocada pela recorrente, mas não constitui matéria de facto fixada pelo TCA. O que efectivamente se deu como provado sobre tal matéria é o que consta do ponto 2 do probatório, acima transcrito: «2 - Tal liquidação teve como origem uma escritura de justificação celebrada em 20 de Agosto de 2004, no Cartório Notarial do mesmo Concelho, através da qual os prédios referidos nessa escritura foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos seus pais.»

E isso é, na verdade, o que resulta claramente da dita escritura de justificação constante do PA junto aos autos.

Mas, assim sendo, não pode acolher-se a tese da recorrente.

É que, como à saciedade discorre o acórdão recorrido, a usucapião, uma vez que seja invocada, determina a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, pelo que há que concluir

que não estamos aqui perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa e correspondente ao adquirido por usucapião. Esta (usucapião) é uma forma de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão. Daí que os direitos que nela tenham a sua origem não sofrem em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa, v.g. a falta de título ou a falta de registo (no caso, diz-se na própria escritura de justificação que a compra e venda do prédio urbano indicado como n.º 1 foi uma «compra verbal» e que o prédio indicado como n.º 2 foi adquirido por «partilha verbal»).

Trata-se aqui (na aquisição por usucapião) de uma forma de aquisição de direitos que se funda na posse (poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real - cfr. o art. 1251º do CCivil), quando esta reveste certas características e desde que se mostrem verificados alguns requisitos, relativos, nomeadamente, ao seu tempo de duração (art. 1287º do CCivil), sendo certo que a usucapião tem sempre na sua base uma situação possessória e essa posse pode ter sido constituída ex novo pelo sujeito a quem a usucapião aproveita ou pode derivar da transmissão, a favor desse sujeito, de posse anterior.

A invocação desta posse apta à usucapião, tanto pode ser feita judicial como extrajudicialmente (como no presente caso aconteceu) e, uma vez invocada, a usucapião actua retroactivamente, tendo-se a aquisição como operada desde o início da posse [arts. 1288º e 1317º, alínea c)].

E tratando-se de justificação, só no caso de ser invocada a usucapião como causa de alguma das aquisições é que pode haver lugar ao pagamento de imposto de selo; tal não acontecerá, por exemplo, no caso de o processo de justificação se destinar ao reatamento do trato sucessivo tendo em vista suprir a falta de um título relativo a uma transmissão derivada intermédia. Só que não é esse o caso dos autos.

Ora, tendo sido, como se diz no acórdão recorrido, pela verificação de todos os requisitos da usucapião na esfera da autora que se deu por justificada extrajudicialmente a aquisição originária do direito de propriedade, deve concluir-se que não estamos perante caso de justificação de transmissão de direitos anteriores (independentemente de também terem sido referidos na escritura de justificação) e que, portanto, não é aplicável a isenção referida na alínea e) do art. 6º do CIS (normativo que, de todo o modo, nunca poderia, mesmo na tese da recorrente, aplicar-se ao prédio indicado no n.º 1 da escritura de justificação).

Ou seja, tal como entendeu o acórdão recorrido, a justificação notarial aqui em causa permite somente estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca uma aquisição derivada, assente numa alegada transmissão de bens operada por escritura pública de compra e venda ou de doação (arts. 875º e 947º, do CC) que, no caso, nem sequer existem, (Na escritura de justificação exara-se «... pelo que os adquiriu por usucapião, não tendo todavia, dado o modo de aquisição, documento que lhe permita fazer prova do seu direito de propriedade») atento o carácter originário das aquisições por usucapião que, por isso, nunca são verdadeiras transmissões, pois o usucapiente não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular do direito de propriedade (bem como de qualquer outro direito real do gozo) sobre o bem adquirido por usucapião.

...Ora, como se disse, apesar de a aquisição por usucapião não se consubstanciar em qualquer transmissão gratuita ou onerosa, como decorrência do seu carácter originário e não derivado (dado não lhe subjazer qualquer fonte contratual), o legislador entendeu, a partir da entrada em vigor do CIS, que tal aquisição por usucapião passaria a ser tributada, incluindo-a nas respectivas regras de incidência objectiva (nº 1 do art. 1º conjugado com o segmento final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do CIS).

E com base na alínea r) do artº 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de imposto ocorreu, no caso presente, na data da escritura de justificação ou seja, em 20/8/2004.

4.5. Em suma, perante tudo o exposto, julgamos que o aresto recorrido decidiu de acordo com a lei aplicável ao caso, sendo que, face ao que fez constar do Probatório - que os prédios foram adquiridos por usucapião - só poderia concluir como concluiu: que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida e determinada pela usucapião, aquisição essa sujeita a Imposto de Selo nos termos do n.º 1 e da al a) do n.º 3 do art. 1º do CIS, constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no art. 3º, n.ºs. 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS e que, conseqüentemente, por um lado, não é aplicável a isenção prevista na alínea e) do artº. 6º do CIS, e, por outro lado, a recorrente deveria apresentar as declarações previstas no artº. 26º do mesmo CIS e no artº. 15º do DL n.º 287/2003, de 12/11, sendo que tal a aquisição só pode reportar-se aos direitos reais constantes da matriz, à data da celebração da escritura de justificação”.

**11.** Pensamos ser de manter a doutrina fixada neste acórdão. Na verdade, outro entendimento - o seguido no acórdão recorrido e no acórdão deste STA, de 13.10.2010 - conduziria a que a aquisição por usucapião referida no n.º 3, alínea e) do artº 1º CIS fosse ou não tributada em função do titular da aquisição.

Ora, a isenção prevista na alínea e) do artº 6º do CIS tem a ver com transmissão gratuita ocorrida no momento próprio. Passado o momento próprio, se a transmissão ocorrer em virtude de usucapião, há lugar a sujeição a imposto de selo nos termos da norma acima citada.

*João António Valente Torrão*

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Imposto de sisa — artigo 2.º, parágrafo 2.º do CIMSISDD. Ajuste de revenda. Jurisprudência consolidada do STA para efeitos do artigo 152.º do CPTA.*

### Sumário:

- I — Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004, são aplicáveis ao recurso por oposição de acórdãos as normas dos artigos 27.º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152.º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).*
- II — Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:*
- a) Existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;*
  - b) A decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*
- III — Para efeitos do citado artigo 152.º do CPTA, não pode considerar-se jurisprudência recentemente consolidada do STA, jurisprudência que, apesar de reiterada e em sentido coincidente com o acórdão recorrido, corresponde apenas a acórdãos da Secção de Contencioso Tributário, subscritos por Conselheiros que já não exercem funções no STA, sendo ainda certo que dos actuais nove Conselheiros apenas três subcreveram alguns dos citados arestos.*
- IV — O que o § 2.º do artigo 2.º do CIMSISDD estabelece é que, nos casos em que ocorra um ajuste de revenda nas promessas de compra de bens imobiliários, se tem de presumir legalmente que existiu uma prévia tradição jurídica do bem para aquele que realizou o ajuste, sendo a partir daí que a lei ficciona a ocorrência da transmissão (económica) do imóvel sujeita a imposto.*
- V — Para afastar essa presunção legal de tradição (presunção juris tantum por força do artigo 73.º da LGT), o sujeito passivo terá de provar que, não obstante a celebração da escritura do promitente vendedor com terceiro, não existiu entre si e este qualquer ajuste de revenda, sendo indiferente, para a referida ilisão, a prova da falta de posse material e efectiva do bem, pois o preceito não abrange estas situações de tradição efectiva, que caem, antes, no âmbito de incidência do § 1.º, n.º 2 do artigo 2.º do CIMSISDD.*

Processo n.º 895/11-50.

Recorrente: Pedro Alexandre Novais Vera Cruz.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. Pedro Alexandre Novais Vera Cruz, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido em 11.03.2008 pelo Tribunal Central Administrativo Sul (v. fls. 124/131), invocando como fundamento a oposição com o acórdão proferido em 22.11.05 pelo mesmo Tribunal no Processo n.º 0698/05.

2. Admitido o recurso (v. fls. 139) foi o recorrente notificado para efeitos do disposto no n.º 3 do artº 284º do CPPT.



3. Nas alegações proferidas ao abrigo daquela norma, o recorrente veio concluir:

1<sup>a</sup>) A matéria de facto constante do Acórdão recorrido e do Acórdão fundamento é igual;

2<sup>a</sup>) Na verdade, quer num, quer no outro aresto, houve a celebração de um contrato-promessa de compra e venda de um imóvel, a posterior cessão da posição contratual a favor de um terceiro por parte de promitente-comprador e a celebração de escritura pública de compra e venda, dos imóveis em causa, entre o promitente vendedor e o cessionário;

3<sup>a</sup>) Quer no caso julgado pelo Acórdão recorrido, quer no caso julgado pelo Acórdão fundamento, a Administração Fiscal considerou haver lugar a Imposto de Sisa, sendo sujeitos passivos de tal imposto os cedentes nos referidos contratos-promessa, invocando, para tanto, como norma de tributação, o § 2º do artº 2º do CIMSISD.

4<sup>a</sup>) Assim, quer no Acórdão fundamento, quer no Acórdão recorrido, a norma jurídica objecto de interpretação foi a mesma - o § 2º do artº 2º do CIMSISD;

5<sup>a</sup>) Em face da mesma situação fáctica e da mesma norma jurídica, as decisões dos dois Acórdãos (recorrido e fundamento) são contraditórias;

6<sup>a</sup>) Assim, no Acórdão recorrido, considerou-se que, nos termos do § 2º do artº 2º do CIMSISD, há “*ajuste de revenda*” e, portanto, incidência de Imposto de Sisa, em face de uma celebração do contrato-promessa de compra e venda do imóvel, seguida de uma cessão da posição contratual por parte do promitente-comprador, se a escritura de compra e venda vier a ser celebrada entre o originário promitente-vendedor e o terceiro a quem foi cedida a posição contratual;

7<sup>a</sup>) Ao invés, no Acórdão fundamento, considerou-se que não basta, para haver tributação, a cedência da posição contratual por um promitente-comprador e a posterior celebração da escritura de compra e venda entre esse cessionário e o promitente-vendedor;

8<sup>a</sup>) De acordo com o Acórdão fundamento, é necessário, para haver tributação, nos termos do § 2º do artº 2º do CIMSISD, que seja feita prova, pela Administração Fiscal, de que entre o cedente e o cessionário houve a celebração de um negócio segundo um determinado figurino jurídico, e que tal negócio trouxe vantagens económicas para o cedente;

9<sup>a</sup>) Há, deste modo, oposição entre os dois Acórdãos.

Termos em que deve ser considerada a existência da alegada oposição de acórdãos, seguindo-se os ulteriores trâmites.

4. Em contra-alegações, a Fazenda Pública veio defender a inexistência de oposição entre os citados acórdãos (v. fls. 199/201), nos seguintes termos:

1) Existem diferenças fundamentais nas situações factuais subjacentes aos dois acórdãos porque:

No Acórdão recorrido

- Em 1999 o impugnante, mediante contrato promessa de compra e venda, prometeu comprar uma fracção autónoma, ele ou quem ele para o efeito viesse a indicar;

- Por contrato de 26/7/2002 o impugnante cedeu a um terceiro a sua posição contratual,

No Acórdão fundamento

- Estava em causa um contrato-promessa, outorgado em 1996, de compra e venda de fracção ainda não construída, em cujo clausulado não se previa a possibilidade de cessão a terceiro;

- No julgamento de facto efectuado pelo TCAS este aspecto foi expressamente considerado relevante quando afirmou que “*porquanto no contrato inicial não se acordou desde logo a cessão a terceiro não podendo, sem mais, ser essa situação enquadrada na incidência prevista no artigo 2º, parágrafo 2º, do CIMSISD por não operar aí a presunção, como acima se demonstrou*”;

- Ora, atendendo aos diferentes contornos da situação factual, o julgamento de direito adoptado pelo TCAS, apesar de proceder à exposição de duas correntes jurisprudenciais, aderindo à corrente que vê na norma aplicável uma presunção juris tantum, também admite, atendendo às finalidades, ínsitas no preceito, de luta contra a fraude que a AT pudesse alegar que entre o impugnante e terceiro foi celebrado, através de um dos figurinos jurídicos que se analisaram a título exemplificativo, um ajuste de revenda cabendo depois ao juiz, dentro do princípio da livre apreciação da prova, aceitar os factos que a experiência ditar como mais razoáveis e depois concluir, se for caso disso, que, para além do contrato — promessa ou, mesmo, da simples cessão de posição contratual, existe um outro que as partes quiseram realizar”;

Em tal situação não era exigível que a AF provasse cabalmente os pressupostos da simulação previstos no artº. 240º do C.Civil (a existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratário, no intuito de enganar terceiros), sendo bastante a prova de elementos indiciários que levassem a concluir nesse sentido, isto é, de indícios sérios e objectivos que traduzam uma probabilidade elevada de que os termos do negócio não correspondem à realidade.

2) Assim, por ser evidente:

- A falta de coincidência entre as situações em confronto, dada a ausência, no segundo caso, de uma cláusula que permitisse a revenda

- Não existir contradição quanto à doutrina adoptada nos dois acórdãos, quanto à possibilidade de existência de indícios;

- E o Acórdão fundamento reconhecer que a apreciação sobre existência de ajuste de revenda cabe ao juiz, dentro do princípio da livre apreciação da prova, aceitar os factos que a experiência ditar como mais razoáveis no caso concreto, deverá considerar-se não existir real oposição de acórdãos, com rejeição do presente recurso por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação.

5. Por despacho do Relator do TCA Sul, foi reconhecida a oposição entre os citados acórdãos, tendo sido posteriormente ordenada a notificação do recorrente para efeitos do n.º 5 do artº 284º do CPPT.

6. Nas alegações proferidas ao abrigo desta norma, veio o recorrente concluir:

1ª) A matéria de facto constante do Acórdão recorrido e do Acórdão fundamento é igual;

2ª) Na verdade, quer num, quer no outro aresto, houve a celebração de um contrato-promessa de compra e venda de um imóvel, a posterior cessão da posição contratual a favor de um terceiro por parte de promitente comprador e a celebração de escritura pública de compra e venda, dos imóveis em causa, entre o promitente vendedor e o cessionário;

3ª) Quer no caso julgado pelo Acórdão recorrido, quer no caso julgado pelo Acórdão fundamento, a Administração Fiscal considerou haver lugar a Imposto de Sisa, sendo sujeitos passivos de tal imposto os cedentes nos referidos contratos-promessa, invocando, para tanto, como norma de tributação, o § 2º do artº 2º do CIMSISD.

4ª) Assim, quer no Acórdão fundamento, quer no Acórdão recorrido, a norma jurídica objecto de interpretação foi a mesma — o § 2º do artº 2º do CIMSISD;

5ª) Em face da mesma situação fáctica e da mesma norma jurídica, as decisões dos dois Acórdãos (recorrido e fundamento) são contraditórias;

6ª) Assim, no Acórdão recorrido, considerou-se que, nos termos do § 2º do artº 2º do CIMSISD, há “ajuste de revenda” e, portanto, incidência de Imposto de Sisa, em face de uma celebração do contrato-promessa de compra e venda do imóvel, seguida de uma cessão da posição contratual por parte do promitente-comprador, se a escritura de compra e venda vier a ser celebrada entre o originário promitente-vendedor e o terceiro a quem foi cedida a posição contratual;

7ª) Ao invés, no Acórdão fundamento, considerou-se que não basta, para haver tributação, a cedência da posição contratual por um promitente-comprador e a posterior celebração da escritura de compra e venda entre esse cessionário e o promitente-vendedor;

8ª) De acordo com o Acórdão fundamento, é necessário, para haver tributação, nos termos do § 2º do artº 2º do CIMSISD, que seja feita prova, pela Administração Fiscal, de que entre o cedente e o cessionário houve a celebração de um negócio segundo um determinado figurino jurídico, e que tal negócio trouxe vantagens económicas para o cedente;

9ª) É, assim, evidente, a oposição entre os dois Acórdãos;

10ª) Sendo que, a figura do ajuste de revenda previsto no § 2º do artº 2º do CIMSD se confunde com a figura da mera cessão da posição contratual;

11ª) Essa diferenciação está, aliás, expressa, de modo inequívoco, no Código do IMT (cf. artº 2º, n.º 3, b) e e);

12ª) A figura da cessão da posição contratual, ao invés do ajuste de revenda, não era facto tributário previsto no Código da Sisa;

13ª) O recorrente não fez qualquer ajuste de revenda, mas apenas, e só, uma mera cessão da posição contratual.

14ª) O Acórdão recorrido interpretou, assim, erroneamente, o artº 2º, § 2º do CIMSISD.

Termos em que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o Acórdão recorrido, considerando-se como correcta a solução constante do Acórdão fundamento e, concomitantemente, julgando-se procedente a impugnação judicial.

7. Nas suas contra-alegações, a recorrida Fazenda Pública veio também concluir:

1) Existem diferenças fundamentais nas situações factuais subjacentes aos dois acórdãos porque:

#### **No Acórdão recorrido**

- Em 1999 o impugnante, mediante contrato promessa de compra e venda, prometeu comprar uma fracção autónoma, ele ou quem ele para o efeito viesse a indicar;

- Por contrato de 26/7/2002 o impugnante cedeu a um terceiro a sua posição contratual,

#### **No Acórdão fundamento**

- Estava em causa um contrato-promessa, outorgado em 1996, de compra e venda de fracção ainda não construída, em cujo clausulado não se previa a possibilidade de cessão a terceiro;

- No julgamento de facto efectuado pelo TCAS este aspecto foi expressamente considerado relevante quando afirmou que “porquanto no contrato inicial não se acordou desde logo a cessão a terceiro não podendo, sem mais, ser essa situação enquadrada na incidência prevista no artigo 2º, parágrafo 2º, do CIMSISD por não operar aí a presunção, como acima se demonstrou”;

• Ora, atendendo aos diferentes contornos da situação factual, o julgamento de direito adoptado pelo TCAS, apesar de proceder à exposição de duas correntes jurisprudenciais, aderindo à corrente que vê na norma aplicável uma presunção *juris tantum*, também admite, atendendo às finalidades, ínsitas no preceito, de luta contra a fraude que a AT pudesse alegar que entre o impugnante e terceiro foi celebrado, através de um dos figurinos jurídicos que se analisaram a título exemplificativo, um ajuste de revenda cabendo depois ao juiz, dentro do princípio da livre apreciação da prova, aceitar os factos que a experiência ditar como mais razoáveis e depois concluir, se for caso disso, que, para além do contrato — promessa ou, mesmo, da simples cessão de posição contratual, existe um outro que as partes quiseram realizar”;

Em tal situação não era exigível que a AF provasse cabalmente os pressupostos da simulação previstos no art. 240º do C.Civil (a existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratário, no intuito de enganar terceiros), sendo bastante a prova de elementos indiciários que levassem a concluir nesse sentido, isto é, de indícios sérios e objectivos que traduzam uma probabilidade elevada de que os termos do negócio não correspondem à realidade.

2) Assim, por ser evidente:

• A falta de coincidência entre as situações em confronto, dada a ausência, no segundo caso, de uma cláusula que permitisse a revenda

• Não existir contradição quanto à doutrina adoptada nos dois acórdãos, quanto à possibilidade de existência de indícios;

• E o Acórdão fundamento reconhecer que a apreciação sobre existência de ajuste de revenda cabe ao juiz, dentro do princípio da livre apreciação da prova, aceitar os factos que a experiência ditar como mais razoáveis no caso concreto, deverá considerar-se não existir real oposição de acórdãos, com rejeição do presente recurso por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação.

3) Sem conceder, ainda se dirá que o douto acórdão recorrido fez um correcto julgamento de facto e de direito, deverá, em qualquer circunstância, manter-se, negando-se provimento ao recurso;

4) Com efeito, no caso sub judice, verifica-se o preenchimento dos pressupostos legais da tradição jurídica dos bens a que se reporta o &2 do artigo 2º do CIMSISD.

5) E também se constata - aderindo o douto acórdão recorrido, sem reservas, à posição da natureza *iures tantum* da presunção - que, apesar de a presunção ser ilidível por prova em contrário, não foram apresentados no processo, elementos que pusessem em causa a razoabilidade da mesma;

6) Sendo certo que era sobre a impugnante, ora recorrente, que recaia o ónus da demonstração de que, não obstante a celebração da escritura do promitente vendedor com terceiro, não existiu entre si e este qualquer ajuste de revenda;

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

8) De qualquer forma, a apreciação da legalidade do Acórdão recorrido pedida neste recurso implicaria um julgamento sobre matéria de facto que não pode ser objecto de apreciação pelo Pleno da Secção de CT do STA (artº. 12º, n.º 3 do actual ETAF e 21º, n.º 3 do ETAF, aprovado pelo DL 129/84, de 27/4).

**8.** O Mº Pº emitiu o parecer que consta de 257/259 no qual defende a inexistência da oposição de acórdãos, louvando-se na seguinte argumentação:

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

-identidade da questão fundamental de direito

-identidade da regulamentação jurídica aplicável

-identidade de situações fácticas (contrariamente ao entendimento da recorrente, nenhum dos processos de execução fiscal onde foram proferidas as decisões reclamadas estavam suspensos cfr. alegações de 2º grau fls.323/324 e probatórios dos acórdãos)

-antagonismo das soluções jurídicas (artº. 284º CPPT; artº. 27º, nº1, alínea b) ETAF vigente: artº. 152º, nº1, alínea a) CPTA)

Ora, as situações fácticas subjacentes às questões jurídicas equacionadas e resolvidas nos arestos em confronto são distintas, determinando a inexistência de questão jurídica fundamental com soluções antagónicas, já que no acórdão recorrido ficou provado o ajuste para revenda entre o promitente comprador e terceiro, com o qual posteriormente foi celebrado com o promitente vendedor o contrato prometido (titulado por escritura de venda); em consequência foi considerada verificada a tradição do imóvel para o promitente-comprador, enquanto pressuposto determinante da ficção de transmissão de propriedade imobiliária sujeita à incidência da Sisa (arts.2º §1º 2º e §2º CIMSISD)

No acórdão fundamento não ficou provado o ajuste para revenda entre o promitente-comprador e terceiro; em consequência não se considerou verificada a tradição do imóvel para o promitente-comprador, enquanto pressuposto determinante da ficção de transmissão de propriedade imobiliária sujeita à incidência da Sisa

O antagonismo das soluções (legalidade da liquidação da Sisa no acórdão recorrido /ilegalidade da liquidação da Sisa no acórdão fundamento) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idêntica norma jurídica (art.º 2.º §2.º CIMSISD), antes de divergentes julgamentos sobre a matéria de facto, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal.

Sendo assim o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de soluções jurídicas.

**9. Cumpre agora decidir.**

**10.** No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

1º) No âmbito do procedimento de inspecção que teve por base a Ordem de Serviço n.º 85411, datada de 29/5/2003, para o exercício de 2002, concluiu-se que o ora impugnante celebrou com a empresa AFER - Engenharia e Construções, Lda., um contrato promessa de compra e venda da fracção autónoma, designada pela letra “FI”, apartamento n.º 150, correspondente ao 1º Andar Esquerdo do Bloco P, do prédio urbano sito na Rua Sam Levy - Vilia Restelo, Caseias, pelo preço de € 262.866,49 (vd. fls. 19 e ss. dos presentes autos).

2ª) Em 26/07/2002, o impugnante celebrou contrato de cessão de posição contratual com Cristina Vaz Almeida, como se pode constatar pela leitura de fls. 46 e ss. dos presentes autos.

3º) Como se comprova por fls. 71 e segs. do processo apenso aos autos, em 01/10/2002 foi efectuada a outorga da escritura entre Cristina Vaz Almeida e o primitivo promitente vendedor (AFER - Engenharia e Construções, Lda.).

4º) O impugnante foi notificado para o pagamento do valor em causa (€28.046,78 = €26.286,65 de Sisa + €1.760,13 de juros compensatórios) em 11/10/2004 (vd. fl. 65 do processo apenso), o qual foi pago em 5/11/2004 (vd. fl. 66 do processo apenso aos autos).

5º) O ora impugnante deduziu a presente impugnação em 02/02/2005.

**11.** No acórdão fundamento foram dados como provados os seguintes factos:

1º)- Em 20/07/2001, o ora impugnante foi notificado do projecto de conclusões do relatório de inspecção, com a ordem de serviço n.º 33178, de 16/9/1999, no qual se conclui que a situação é enquadrável no disposto no §2.º do n.º 2 do art. 2.º do CIMSISD (vd. fls. 8 e ss. dos autos).

2º) O montante ora em causa (1.462.921\$00= Euros 67.297,02, sendo 881.878\$00 de sisa e 581.043\$00 de juros compensatórios: vd. officio n.º 2202 a fls. 83 e ss. dos autos) respeita a liquidação constante do auto de notícia de 24/9/2001 e está relacionado com o contrato promessa de compra e venda efectuada em 02/07/1996 entre o ora impugnante e a firma Imobiliária Fonte Picoas, S.A., que respeitava à aquisição da fracção autónoma “B” do prédio urbano sito na Av. Fontes Pereira de Melo e R. Eng.º Vieira da Silva, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 2087, Freguesia de Arroios, e n.º 2204, S. Sebastião (vd. fls 66 e ss. e 86 dos autos).

3º) Em 08/10/1996, o ora impugnante cedeu a sua posição contratual, no contrato supra referido, a favor de José Manuel de Canêdo Corrêa Leal (vd. fls. 39 e 65 do processo apenso), o qual efectuou o pagamento de sisa através da liquidação n.º 146, de 17/2/1999 (vd. fl. 71 dos presentes autos).

4º) Conforme se verifica através de fls. 66 e segs. dos presentes autos, foi realizada, em 18/02/1999, escritura de compra e venda da fracção ora em causa entre José Manuel de Canêdo Corrêa Leal e o promitente alienante originário (Imobiliária Fonte Picoas, S.A.).

5º) O ora impugnante não apresentou reclamação graciosa (vd. fl. 85 do processo apenso).

6º) O ora impugnante deduziu a presente impugnação em 26/03/2002.

**12.** Antes de mais, e não obstante ter sido reconhecida pelo respectivo relator do processo no TCA Sul a oposição de acórdãos, cabe referir que tal decisão não vincula este Supremo Tribunal, pelo que há que apreciar se ocorrem ou não os requisitos de que a lei faz depender o recurso para o Pleno.

Ora, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos art.ºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, 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, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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 (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05;
- de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;
- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05;
- de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06.

No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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 subsunção às mesmas normas legais.

Vejamos então se no caso dos autos se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos.

**12.1.** Na decisão recorrida entendeu-se que, apesar de o recorrente insistir não ter havido qualquer ajuste de revenda, mas mera cedência da posição contratual de promitente-comprador, por estar em causa um bem futuro, provado que ficou que este cedeu a sua posição contratual a terceiro e o contrato prometido acabou por ser celebrado com este terceiro, ficaram preenchidos os pressupostos previstos no artº 2º, parágrafos 1º e 2º do CIMSISD.

Acrescentou-se ainda que, para efeitos de incidência de sisa ao abrigo da citada norma, não é necessário que o bem prometido vender ingressasse na esfera jurídica do promitente-comprador, pois, verificando-se esse ingresso, a incidência da sisa estaria abrangida no parágrafo 1º.

Por sua vez, no acórdão fundamento entendeu-se que para efeitos do parágrafo 2º citado, não basta presumir um ajuste de venda, sendo necessário que a Administração Tributária prove a existência de um negócio que traga vantagens económicas para o primitivo promitente comprador.

Ora, sendo assim, estamos perante decisões contraditórias, tendo por fundamento a mesma norma jurídica, pelo que ocorre a invocada oposição de acórdãos.

Discorda-se, assim, do entendimento, quer da FP, quer do MºPº, já que nos parece não existir divergência factual em ambos os arestos. Na verdade, tanto num caso como noutro, está provado que existiu cessão da posição contratual do promitente-comprador primitivo para terceiro (v. n.º 2 do probatório do acórdão recorrido e n.º 3 do probatório do acórdão fundamento). Simplesmente, foram retiradas consequências jurídicas distintas desses factos, sendo que o acórdão fundamento não considerou provado o ajuste por entender que este se traduz num negócio jurídico cujo ónus da prova cabia à FP.

Vejamos agora se ocorre o segundo requisito acima enunciado.

**12.2.** Relativamente ao 2º fundamento, há que apreciar se a decisão impugnada está ou não em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre a expressão “*jurisprudência recentemente consolidada*”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “*Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à lateralidade do preceito, a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente*”.

Ora, conforme se escreveu no acórdão do STA (Pleno) de 18 de Setembro de 2008 (Processo n.º 212/08): “*... a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há-de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detectar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juizes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respectiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o artº. 17º, n.º 2, do actual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na formação de nove Juizes, referida no art. 25º, n.º 1, do anterior ETAF)*”.

Ora, sobre a questão objecto do presente recurso foram proferidos os recentes acórdãos de 21.04.2010- Processo n.º 0924/09 e de 03.11.2011- Processo n.º 0499/10, tendo-se pronunciado ainda sobre a mesma questão os acórdãos de 04.03.1998, proferido no Processo n.º 20331 (Apêndice ao DR de 08.11.2001, págs. 687 e segs.) e de 31.10.2000, proferido no Processo n.º 24570 (Apêndice ao DR de 31.01.2003, págs. 3880 e segs).

Todos estes arestos foram proferidos pela Secção de Contencioso Tributário – nenhum deles em Pleno da Secção - e todos eles veiculam o entendimento expresso no acórdão recorrido, pelo que, evidenciando-se aqui aquela *constância decisória de uma sequência ininterrupta de decisões no mesmo sentido* a que se refere o Acórdão do Pleno de 18 de Setembro de 2008 (Processo n.º 212/08), poderíamos ser levados a concluir estarmos perante jurisprudência consolidada.

Acontece, porém, que os acórdãos proferidos em 1998 e 2000 foram subscritos por Senhores Conselheiros que já não fazem hoje parte da Secção de Contencioso Tributário deste STA. E, quanto aos acórdãos mais recentes – de 2010 e 2011 – foram apenas subscritos por três dos nove Conselheiros que actualmente formam a Secção de Contencioso Tributário.

Sendo assim, a bem da justiça e da uniformidade de jurisprudência, entende-se ser de levar à apreciação do Pleno o presente recurso, passando-se, de imediato, a conhecer do mesmo.

**13.** A questão objecto do recurso reconduz-se a saber se perante o contrato promessa, o contrato de cedência de posição contratual e a outorga da escritura de compra e venda entre os cessionários e o promitente-vendedor, a Administração Tributária estava legitimada a considerar a ocorrência de uma transmissão relevante para efeitos de liquidação de sisa ao abrigo do § 2.º do artigo 2.º do CIM-SISSD.

Esta questão foi tratada no acórdão de 21.04.2010, proferido no Processo n.º 924/09, e também subscrito pelo Relator dos presentes autos.

Porque o que ali ficou decidido se mantém actual, passaremos a transcrever o que ali ficou escrito.

“Artigo 2.º

(Incidência real)

A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis.

§ 1.º Consideram-se, para este efeito, transmissões de propriedade imobiliária:

1.º (...)

2.º As promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens;

(...)

§ 2.º Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente-comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda.

Donde decorre que embora o imposto de sisa tenha por finalidade tributar a transmissão onerosa de bens imóveis, a qual se afere, por regra, pela noção civilística da transmissão do direito de propriedade ou de figuras parcelares sobre o mesmo, casos há em que o legislador optou por tributar com este imposto operações jurídicas tal como se se tratassem de transmissões onerosas, quando elas estão, na verdade, dissociadas da prática de venda de imóveis, relacionando-se, antes, com actividades que são susceptíveis de gerar rendimentos.

É o que acontece com a sujeição a imposto dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis sempre que suceda uma operação jurídica que se configure como um ajuste revenda com terceiro com o qual o promitente vendedor venha a celebrar a escritura de venda do imóvel, caso em que a lei presume ter existido uma tradição (ainda que puramente jurídica) do imóvel para o cedente, com a consequente transmissão económica ou fiscal do imóvel.

Na verdade, os contratos promessa de aquisição de imóveis não são, em si mesmos, factos geradores da obrigação de imposto em sede de sisa, porquanto a promessa de aquisição não é susceptível de operar a transmissão civil dos bens; deles resulta apenas um vínculo entre os sujeitos contratantes (que se vinculam ao dever jurídico de celebrarem um segundo contrato – o contrato prometido); e só com a celebração do contrato prometido se opera a transmissão civil do bem do património do vendedor para o do adquirente (artigo 408.º do Código Civil).

Esta tributação explica-se, contudo, com o facto de os contratos promessa de compra e venda de imóveis terem deixado de ser, progressivamente, com o desenvolvimento da actividade económica, meros negócios preparatórios de contratos de compra e venda, passando a ser utilizados como instrumentos de realização de investimentos e de especulação imobiliária, que têm por base uma transmissão puramente económica dos bens, proporcionadora de rendimentos.

Como explica JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, do Centro de Formação da DGCI Em “Texto de apoio à formação profissional de funcionários da DGCI no âmbito do Plano Estratégico de Implementação da Reforma dos Impostos Sobre o Património”, *«Em muitos contratos promessa, o promitente comprador não tem intenção de adquirir a propriedade do imóvel envolvido, como é típico dos contratos de promessa. Cada vez mais os contratos promessa relativos a imóveis são utilizados como instrumentos de especulação imobiliária e de investimentos tendentes à realização de mais valias. É hoje muito frequente que os promotores imobiliários lancem no mercado novos empreendi-*

*mentos imobiliários, ainda antes de se iniciar a sua construção. A negociação desses empreendimentos nessa fase, com base nos projectos de construção, é do interesse dos promotores, que assim realizam liquidez que lhes permite financiar a construção sem terem de recorrer ao crédito bancário. Para os adquirentes também se trata de um bom investimento, porque adquirem os respectivos direitos sobre o imóvel em construção a um custo mais baixo, e através de pagamentos parciais, à medida do ritmo de construção do imóvel.»*

«Nesta fase, a generalidade destes negócios são titulados por contratos de promessa de compra e venda de bens futuros. Ora, em muitos casos, o promitente adquirente não tem intenção de vir a adquirir o direito de propriedade sobre o imóvel ou fracção envolvido no negócio. Trata-se de um mero especulador que dispõe de meios financeiros para investir e aproveita para adquirir um direito sobre o promotor imobiliário e o imóvel. O custo por si suportado é mais baixo que aquele que pagaria no final da construção, beneficiando, simultaneamente, de num prazo dilatado de pagamento, à medida da construção da obra. Logo que a obra esteja concluída, o especulador cede a sua posição no contrato promessa a terceiro, realizando com isso uma mais valia. Entre este adquirente e o promotor imobiliário é depois outorgada a escritura de compra e venda que transmite o direito de propriedade sobre o imóvel.»

Por tal motivo, o Código da Sisa alargou o âmbito de incidência do imposto a situações em que ocorra uma operação jurídica que configure um ajuste de revenda nas promessas de compra e venda, por essa operação pressupor e evidenciar, em princípio, a existência de uma tradição jurídica do bem para aquele que procede a esse tipo de negócio jurídico. Razão por que a lei presume ter existido, nesse caso, a tradição do bem para o cedente, ficcionando a partir daí a existência de transmissão (económica) do bem para efeitos de incidência de imposto de sisa.

E face à inexistência de um conceito de transmissão entre as normas respeitantes à sisa, nada obsta a que o conceito abranja não só a transmissão civil como, também, a transmissão puramente económica e fiscal dos bens imobiliários.

É, pois, neste contexto, que se compreende que o aludido § 2º tenha alargado o conceito de transmissão aos casos em que “*o promitente comprador ajustar a revenda do imóvel com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for outorgada a escritura de compra e venda*”, presumindo uma tradição (puramente jurídica ou fiscal) do imóvel, tornando-se desnecessário que o promitente comprador tenha entrado na posse material do imóvel, isto é, que tenha havido tradição efectiva. Aliás, caso tivesse havido tradição material e efectiva do imóvel, a sisa seria devida nos termos referidos no § 1.º, n.º 2, e não já nos termos do § 2.º, pelo que não faz sequer sentido defender a inaplicabilidade deste § 2.º com o argumento de que não existiu tradição material do bem.

Como escrevem F. PINTO FERNANDES e NUNO PINTO FERNANDES No “Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações Anotado e Comentado”, a págs. 59., no § 2º «*o legislador contentou-se com a tradição jurídica dos bens. A teleologia deste preceito é sujeitar a sisa a revenda ou agenciamento de bens alheios feita pelo promitente comprador ao negociar ou ceder a sua posição contratual, entendendo-se que se dá, nestas circunstâncias, uma tradição fiscal do imóvel, embora aquele não intervenha na escritura, uma vez que a sua intervenção no acto é escamoteada. É também no momento da celebração da escritura que se verifica a transmissão contemplada neste p. 2º. É evidente que havendo tradição efectiva não há que lançar mão deste dispositivo legal, sendo a sisa devida nos termos já ali referidos. O campo de aplicação deste preceito restringe-se, pois, à situação do promitente comprador que não entrou na posse do imóvel, ajusta a revenda com um terceiro, sendo a escritura celebrada entre este último e o promitente vendedor.»*

Aliás, o Código do Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis, que entrou em vigor em 1/01/2004, manteve a sujeição a imposto dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis sempre que ocorra a, considerando existir, nessas situações, uma transmissão onerosa para efeitos de incidência do imposto [art.º 2.º, n.º 3, alínea e)] e alargou, ainda, a incidência do imposto às situações em que seja clausulado, no contrato promessa ou posteriormente, que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro e à cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por esses contratos [art.º 2.º, n.º 3, alíneas a) e b)].

Em conclusão, o que o § 2.º do artigo 2.º estabelece é que, nos casos em que ocorra um ajuste de revenda nas promessas de compra de bens imobiliários, se tem de presumir que existiu uma tradição jurídica do bem para aquele que realizou esse ajuste, pois só com essa tradição se compreende que ele possa ter agenciado a revenda e contratualizado o negócio. E, para afastar essa presunção legal de tradição (presunção *juris tantum* por força do artigo 73.º da LGT) o sujeito passivo terá de provar que, não obstante a celebração da escritura do promitente vendedor com terceiro, não existiu entre si e este qualquer ajuste de revenda, sendo indiferente, para a referida ilisão, a prova da falta de posse material e efectiva do bem, pois o preceito não abrange essas situações de tradição efectiva, que caem, antes, no âmbito de aplicação do § 1.º, n.º 2 do artigo 2.º.”

Também no acórdão de 04.03.1998, proferido no Processo n.º 20331 (Apêndice ao DR de 08.11.2001, págs. 687 e segs.) se consignou que *“Há ajuste de revenda, para efeitos do parágrafo 2º do artº 2º daquele Código (CIMSISD) quando o promitente-comprador para quem havia sido feita a tradição do imóvel a que se refere o contrato promessa cede a sua posição contratual a terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor vem a realizar-se a escritura de compra e venda respectiva”*.

Finalmente, resulta também do acórdão de 31.10.2000, proferido no Processo n.º 24570 (Apêndice ao DR de 31.01.2003, págs. 3880 e segs.) que *“O artº 2º, parágrafo 2º do CIMSISD estabelece como requisitos da presunção jurídica da tradição, para efeitos de sisa, que o promitente-comprador ajuste revenda com terceiro e que entre este e o promitente vendedor seja celebrada escritura de venda, tornando-se desnecessário que o promitente-comprador tenha entrado na posse do imóvel”*.

Portanto, nenhum destes arestos comunga do acórdão fundamento no sentido de que cabe à FP *“provar que entre o promitente-comprador e o terceiro que adquiriu em definitivo ..., foi acordada uma revenda segundo um determinado figurino, isto é, a celebração de um negócio que para aquele traga vantagens económicas”*.

Regressando ainda ao citado acórdão de 21.04.2010, concluiremos nos seguintes termos:

*“Nos termos do artigo 424.º n.º 1 do Código Civil, a cessão da posição contratual traduz-se na possibilidade que as partes têm, num contrato com prestações recíprocas, de transmitir a terceiro a sua posição contratual, desde que o outro contraente consinta na transmissão.*

Fazendo uso desta figura jurídica, é normal as partes celebrarem um contrato promessa de compra e venda sobre um imóvel e, posteriormente, por motivos de mais diversa índole, o promitente comprador ajustar com um terceiro a cessão da sua posição contratual, assumindo este a posição daquele no referido convénio.

Todavia, o facto de alguém ter procedido, sem qualquer motivo perceptível, à cessão da posição contratual de promitente adquirente para um terceiro, sendo este quem outorga no contrato-prometido, permite, natural e logicamente, inferir que ocorreu um ajuste de revenda do bem, pelo que, a menos que se venham a clarificar os elementos justificativos para o acto, pela evidenciação de elementos que apontem, designadamente, para uma impossibilidade de o cedente outorgar o contrato-prometido ou para causas indicativas de uma pura desistência do contrato, justifica-se que a AT conclua pela existência de «ajuste de revenda» para os efeitos previstos no artigo 2º, parágrafo 2º, do CIMSISD.

Trata-se de uma presunção natural, isto é, de uma ilação ou inferência extraída de um facto conhecido para afirmar um facto desconhecido, como dispõe a norma do artigo 349.º do Código Civil. Isto é, a presunção de que o ajuste de revenda se pode inferir da cedência da posição contratual nas promessas de venda não é uma presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), mas uma presunção simples, natural ou judicial, que tem por base os dados da experiência comum e que pode ser abalada pela evidenciação dos motivos que levaram a essa cedência, evidenciação que tem de ser feita pelo cedente, dado que só ele pode dar a conhecer esse motivos.

Deste modo, quando se constata que o promitente-comprador originário cedeu a sua posição a terceiro, que veio a celebrar a escritura de compra e venda com o promitente vendedor, pode e deve considerar-se ter havido ajuste de revenda, sendo irrelevante que não tivesse a posse efectiva do bem prometido vender. Isto sem embargo de ele poder demonstrar, logo no procedimento tributário ou posteriormente, no meio impugnatório dirigido contra o acto de liquidação, que não obstante a celebração da escritura do promitente vendedor com terceiro, não existiu qualquer ajuste de revenda, esclarecendo as razões que o levaram à cessão da posição contratual, afastando, por essa via, a existência da presunção de tradição jurídica e de transmissão para efeitos de liquidação do imposto de sisa.

Aplicando estas considerações ao caso vertente, constata-se que a Impugnante, ora Recorrente, apesar de ter cedido a sua posição contratual no contrato-promessa, nenhuma justificação forneceu para esse acto (seja perante a AT, seja perante o Tribunal), permitindo, assim, que legitimamente se inferisse o mencionado ajuste de revenda do imóvel. Com efeito, não alegou nem a impossibilidade de outorgar o contrato-prometido nem a desistência do contrato-promessa, não provando, sequer a inexistência de lucro ou de finalidade especulativa.

Deste modo, sendo legítima a conclusão retirada pela AT quanto à existência de um ajuste de revenda e não se podendo considerar ilidida presunção legal de tradição jurídica do bem, ocorre o facto gerador da obrigação de imposto, pois que o legislador ficciona, a partir daí, a transmissão do imóvel”.

No caso concreto dos presentes autos ficou provado que em 26/07/2002, o impugnante celebrou contrato de cessão de posição contratual com Cristina Vaz Almeida, e que em 01/10/2002 foi efectuada a outorga da escritura entre Cristina Vaz Almeida e o primitivo promitente vendedor (AFER - Engenharia e Construções, Lda).- factos 2º e 3º do probatório supra.

E, nenhuma prova foi feita no sentido de que não existiu ajuste de revenda, pelo que, não se podendo considerar ilidida presunção legal de tradição jurídica do bem, ocorre o facto gerador da obrigação de imposto, pois que o legislador ficciona, a partir daí, a transmissão do imóvel”.

Pelo que ficou dito, improcede o recurso.



14. Nestes termos e pelo exposto, acordam os juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas a cargo do Recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

### Assunto:

*Requisitos do recurso por oposição de acórdãos. Decisão divergente, em face de diferente apreciação dos factos, mas partilhando a mesma solução jurídica.*

### Sumário:

- I — Constituem requisitos do recurso por oposição de acórdãos, previsto no artigo 284.º do CPPT, os seguintes:*
- *identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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.*
- II — Se em ambos os arestos se entendeu que o vício formal da preterição do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT se podia degradar em formalidade não essencial se fosse de concluir que, mesmo que o contribuinte tivesse sido ouvido, o resultado final — liquidação — seria o mesmo, mas em face do probatório, se concluiu de forma diferente em ambos os arestos (no acórdão recorrido entendeu-se que a audição do contribuinte poderia contribuir para alterar a matéria tributável e a liquidação e no acórdão fundamento entendeu-se que essa matéria não seria já passível de alteração), não se verificam os requisitos para o recurso de oposição de acórdãos.*

Processo n.º 996/11-50.

Recorrente: INFARMED — Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP.

Recorrido: Avon Cosméticos, Lda e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP”, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul no Processo n.º 03318/09, por oposição com o acórdão de 30.03.2011, deste Supremo Tribunal, proferido no Processo n.º 0879/09.

2. Por despacho do Relator de 20.09.2011 foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

3. Em alegações proferidas ao abrigo do disposto no n.º 5 do artº 284º do CPPT, veio a recorrente concluir:

1ª) Encontram-se preenchidos os requisitos da oposição de acórdãos;

2ª) Ambos os acórdãos - recorrido e fundamento - versam sobre a questão fundamental de direito de saber se a preterição de audição prévia se degradou em formalidade não essencial e se deve aplicar-se o princípio do aproveitamento do acto;

3ª) Enquanto no acórdão recorrido a resposta a essa questão foi negativa já no acórdão fundamento foi dada resposta positiva;

4ª) Ambos os acórdãos referidos assentam em situações fácticas idênticas, na medida em que está em causa a impugnação de liquidação de tributos, com base em matéria de facto já concretizada e não susceptível de alteração ou influência pela Impugnante, além de que em ambos os casos essa matéria

está documentalmente provada e só mediante um procedimento específico legalmente previsto poderia ser rectificada;

5ª) A Impugnante não alegou que os volumes de vendas considerados nas liquidações estão errados nem alegou quais os valores correctos;

6ª) A taxa (alíquota) aplicada pelo INFARMED é legalmente prevista para os produtos em causa;

7ª) Tal como aconteceu no acórdão fundamento, não existe qualquer indício de que as liquidações pudessem ter sido diferentes se tivesse sido promovida a audiência prévia;

8ª) O acórdão fundamento transitou em julgado;

9ª) Ambos os acórdãos foram proferidos na vigência do n.º 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, na redacção anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, e da redacção actual do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo;

10ª) Acórdão recorrido e acórdão fundamento foram proferidos em processos distintos;

11ª) A oposição entre os acórdãos diz respeito à solução jurídica dada por cada um deles para a mesma questão fundamental de direito, porquanto no acórdão recorrido, considerou-se que a preterição da audiência prévia não se degradou em formalidade não essencial e não ser de aplicar o princípio do aproveitamento do acto, enquanto no acórdão fundamento, foi considerado que a preterição de audiência prévia se degradou em formalidade não essencial e dever aplicar-se o princípio do aproveitamento do acto;

12ª) A solução jurídica adoptada no duto acórdão fundamento é a que melhor se coaduna com a natureza e os objectivos do direito de participação dos interessados na formação das decisões administrativas consagrado no artigo 267.º, n.º 5, da Constituição;

13ª) Essa solução é também a mais adequada, à luz dos princípios que norteiam a actividade administrativa, tais como os da proporcionalidade, eficiência e racionalidade administrativa, bem como de economia e celeridade procedimentais e, ainda, de utilidade para os direitos prosseguidos pelo interessado ou para as suas garantias de defesa;

14ª) A ordem jurídica admite a existência e eficácia de um acto administrativo praticado com preterição desse direito de participação, porque a sua violação apenas é sancionada com a regra geral da anulabilidade (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo), que é sanável pelo decurso dos prazos de revogação e de impugnação judicial - ou, pelo menos, inimpugnável - pelo que, se não for atempadamente invocada é sanável ou deixa de poder ser anulada, em conjugação com o princípio da presunção de legalidade dos actos administrativos;

15ª) O direito de participação constitui um trâmite procedimental norteado e balizado pelos respectivos fins de utilidade para os direitos prosseguidos pelo interessado ou para as suas garantias de defesa, não sendo configurado pelo legislador como um direito absoluto e que deva ser assegurado em todos os casos, antes se encontrando também subordinado a princípios de proporcionalidade, eficiência e racionalidade administrativa, bem como de economia e celeridade procedimentais;

16ª) Tanto o artigo 103.º do Código do Procedimento Administrativo como os n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária prevêm diversas situações, nomeadamente, de dispensa da participação dos interessados norteadas pelas finalidades substanciais visadas pelo legislador;

17ª) Além disso, os interessados são livres de exercerem ou não esse direito e, nos casos de auto-liquidação de tributos, o direito de participação dos interessados nas decisões administrativas é assegurado através da faculdade que a lei lhes confere de eles próprios moldarem a decisão administrativa tributária, ao declararem a matéria tributável e ao procederem ao apuramento do tributo;

18ª) Por isso, num caso de auto-liquidação obrigatória, se o contribuinte não procedeu atempadamente à auto-liquidação, deverá entender-se que renunciou ao seu direito de participar na formação da decisão administrativa;

19ª) A jurisprudência dos nossos tribunais superiores tem adoptado o princípio do aproveitamento dos actos administrativos, também conhecido por teoria dos vícios inoperantes, segundo o qual não há lugar à anulação de um acto viciado, quando seja seguro que o novo acto a emitir, isento desse vício, não poderá deixar de ter o mesmo conteúdo;

20ª) Além disso, também não há lugar à anulação quando o acto inválido seja um acto vinculado ou quando ocorra a redução a zero da discricionariedade, ou seja, quando o Tribunal conclua que o conteúdo do acto praticado pela Administração encerra a única solução legalmente possível aplicável ao caso concreto;

21ª) O acórdão fundamento está em linha com esta orientação jurisprudencial, que corresponde à solução mais adequada tendo em conta os objectivos visados pelo legislador ao consagrar o direito de participação dos interessados

22ª) No caso vertente, as liquidações impugnadas consistiram em aplicar uma alíquota previamente definida pela lei a um volume de vendas expresso nos balancetes de vendas que integram a contabilidade organizada da Impugnante e que foram fornecidos por esta ao INFARMED, depois de certificados pelo seu Técnico Oficial de Contas, sendo que os elementos recolhidos directamente pelo

INFARMED não conduziram a qualquer alteração desses valores, antes se destinaram a verificar, de forma cruzada, a sua veracidade; além disso, esses valores não podiam sequer ser influenciados por qualquer intervenção do INFARMED;

23ª) A Impugnante não alegou em momento algum que os volumes de vendas considerados pelo INFARMED estão errados e que deveriam ser outros os valores a considerar nem existe qualquer indício mínimo de que a liquidação efectuada pelo INFARMED seria diferente, caso tivesse sido promovida a audiência prévia da Impugnante, pelo que, se as liquidações forem anuladas e promovida a audiência prévia da Impugnante, o volume de vendas a considerar será o mesmo que foi considerado nas liquidações impugnadas e o tributo liquidado será também o mesmo, porque a taxa a aplicar a esse volume de vendas é a mesma;

24ª) Conclui-se, por isso, que a oposição de acórdãos deve ser resolvida no sentido preconizado pelo duto acórdão fundamento.

Pelo que, Ilustres Conselheiros, dando provimento ao presente recurso e julgando procedente a oposição de acórdãos ora invocada, bem como revogando ao acórdão recorrido e substituindo-o por outro que decida em termos consonantes com o acórdão fundamento, V, Exas. farão JUSTIÇA e cumprirão a LEI.

4. Por sua vez, a recorrida, veio concluir:

1ª) - Não se verifica a questão preliminar da existência de oposição de Acórdãos, por não se encontrarem preenchidos todos os respectivos requisitos legais cumulativos, a saber, a identidade substancial das situações fácticas e a adopção de solução jurídica oposta sobre a mesma questão fundamental de Direito, nos acórdãos em confronto.

2ª) - Não se verifica a identidade substancial das situações fácticas desde logo dada a diversidade dos tributos em causa nos acórdãos em confronto - Imposto sobre Sucessões e Doação no acórdão fundamento e taxas sobre comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal no acórdão recorrido.

3ª) - Também não se verifica a identidade das situações fácticas na medida em que no acórdão fundamento todos os factos relevantes para a liquidação de imposto se encontravam já concretizados e provados por escrituras públicas enquanto que no acórdão recorrido, a quantificação do valor sobre o qual incidiu a taxa assentou em elementos recolhidos da contabilidade no âmbito de uma acção de inspecção, sem que a impugnante se tenha pronunciado em qualquer fase do procedimento sobre tal quantificação.

4ª) - Tendo em conta a matéria de facto provada nos autos de cada um dos acórdãos em confronto e as respectivas previsões normativas, no acórdão fundamento podia-se concluir, sem margem para dúvidas, que não havia a mínima possibilidade de a audiência prévia ter influência sobre a decisão final; já no acórdão recorrido não era possível concluir, sem margem para dúvidas, que se tal formalidade tivesse sido cumprida o resultado fosse exactamente igual.

5ª) A solução jurídica para a questão fundamental de direito de saber se a preterição da formalidade de audiência prévia se degradou em formalidade não essencial, sendo de aplicar o princípio do aproveitamento do acto é só uma: a omissão de tal formalidade só se degrada em formalidade não essencial nos casos em que o tribunal, através de um juízo de prognose póstuma, possa concluir sem margem para dúvidas, que a audiência do interessado não tinha a mais ténue possibilidade de influenciar a decisão tomada.

6ª) Quer no acórdão fundamento quer no acórdão recorrido a solução jurídica foi a mesma só que em sentido diverso, na medida em que, perante a diferente situação fáctica subjacente a cada um dos acórdãos, no acórdão fundamento concluiu-se que a omissão de audiência prévia se degradou em formalidade não essencial e no acórdão recorrido concluiu-se que a omissão de audiência prévia não se degradou em não essencial.

7ª) - Não existe assim oposição de julgados na medida em que não se verifica também o requisito da oposição das soluções jurídicas adoptadas para a mesma questão fundamental de direito, pelo que deve ser julgada improcedente a invocada oposição de acórdãos.

8ª) - O artigo 60º da LGT acolhe no procedimento tributário o princípio da participação consagrado no artigo 267º, n.º 5 da CRP, sendo de aplicação subsidiária as normas do CPA sobre audiência dos interessados, como resulta do artigo 2º, alínea c) da LGT.

9ª) - Não obstante essa subsidiariedade, o princípio da participação vigora no procedimento tributário com as particularidades e com o alcance que lhe é dado pelo artigo 60º da LGT e que se traduz no direito de audiência dos contribuintes antes da tomada de decisões que lhes digam respeito, salvo nos casos de dispensa de audiência, previstos no mesmo artigo 60a da LGT.

10ª) - Contrariamente ao que acontece na audiência dos interessados prevista no procedimento administrativo, no procedimento tributário a audiência prévia do contribuinte assume a dupla função de defesa antecipada dos seus interesses e correcto apuramento dos factos tributários, em obediência ao princípio da verdade material.

11ª) - Os casos em que não há lugar a audiência prévia nos termos do nº 1 do artigo 1039 do CPA - decisão urgente, risco de comprometer a execução ou a utilidade da decisão, número de interessados muito elevado - não têm aplicação no procedimento tributário por não se harmonizarem com os valores e interesses que estão em causa no mesmo.

12ª) - Os casos de dispensa de audiência prévia previstos no n.º 2 do artigo 60a da LGT são taxativos, não podendo a administração dispensar a audiência do contribuinte por entender que da mesma não vão resultar quaisquer elementos novos ou relevantes para a decisão.

13ª) - Como resulta do artigo 95º, n.º 2 ali. a) da LGT, os casos de autoliquidação são equiparados aos de liquidação, podendo igualmente ser lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte, pelo que a falta de autoliquidação pelo contribuinte não implica uma renúncia ao direito de participar na formação da decisão.

14ª) - A jurisprudência dominante do STA tem entendido que a omissão da formalidade de audiência prévia só não é invalidante, nos casos em que o Tribunal, através de um juízo de prognose póstuma, possa concluir, sem margem para dúvidas que tal audiência não tinha a mais ténue possibilidade de exercer influência na decisão a proferir.

15ª) - Podendo apenas aplicar-se o princípio do aproveitamento do acto em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância da audiência sobre o conteúdo decisório do acto, tal conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão.

16ª) - Constitui também jurisprudência firmada deste Venerando Tribunal que o facto de o acto inválido ser um acto vinculado não é suficiente para concluir que o conteúdo do acto praticado pela administração encerra a única solução legalmente possível aplicável ao caso concreto, pois pode ainda ser possível, em certos casos de actividade vinculada, admitir a influência da participação do interessado no sentido daquela.

17ª) - O douto Acórdão recorrido adoptou no caso em apreço a solução que melhor se coaduna com os objectivos visados pelo direito de participação dos interessados no âmbito do procedimento tributário, em conformidade com a orientação jurisprudencial sobre matéria.

18ª) - No caso vertente a quantificação dos volumes de vendas mensais sobre o qual incidiu a taxa foi feita pelo Infarmed, exclusivamente com base numa multiplicidade de elementos contabilísticos e fiscais recolhidos no âmbito de uma acção de inspecção interna, sem que tivesse sido dada à impugnante a oportunidade de se pronunciar sobre tal quantificação em qualquer fase do procedimento anterior à liquidação.

19ª) - Como expressamente alegou em sede de Impugnação, a Impugnante solicitou ao Infarmed para que este lhe indicasse, de entre a multiplicidade de elementos recolhidos, quais os que, em concreto, foram tidos em conta na determinação do volume de vendas, tendo aliás invocado a falta de fundamentação do acto de liquidação com este fundamento.

20ª) - É certo que na previsão normativa existiam taxas diferentes para produtos diferentes.

21ª) - É assim manifesto que a base sobre a qual incidiu a taxa, no caso, a quantificação do volume de vendas não se mostrava consolidada, pelo que não se podia concluir, sem margem para dúvidas, que se a formalidade de audiência prévia tivesse sido cumprida, o resultado teria sido exactamente igual.

22ª) - Felo que decidiu bem o Tribunal a quo, não haver degradação da formalidade de audiência prévia em não essencial e não ser de aplicar o princípio do aproveitamento do acto, sendo esta a solução que melhor se coaduna com a situação factual subjacente e com os objectivos visados pelo legislador.

Nestes termos e nos demais de Direito que o Venerando Tribunal suprirá, deve ser julgada improcedente a invocada oposição de acórdãos e mantido o douto acórdão recorrido, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.

**5.** No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

A) A impugnante foi notificada pelo INFARMED do início da acção inspectiva, através do ofício n.º 52971, datado de 10/12/2004, conforme documento n.º 1 de fls. 45 a 47 dos autos;

B) Em 12/01/2005 o INFARMED procedeu nas instalações da impugnante à recolha de documentação, ao abrigo do disposto no art.º 2º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 312/2002 de 20 de Dezembro, conforme consta dos autos de recolha de documentação que constituem o documento n.º 6, junto com a petição inicial, que aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 93 a 97), os quais se encontram assinados por um representante da Impugnante, pelo TOC e pelo INFARMED.

C) Através de ofícios datados de 03/01/2006, foi a impugnante notificada das liquidações oficiais relativas à taxa de comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal e respectivos juros compensatórios, referente aos períodos de Dezembro de 2000, Janeiro a Dezembro de 2003 e Janeiro a Dezembro de 2004 no montante global de € 964.149,89 e respectivos juros compensatórios, no montante de € 73.027,28 (cfr. documento nº7 junto com a petição inicial de fls. 99 a 121, que aqui se dão por integralmente reproduzidos).

D) O termo do prazo de pagamento das liquidações referidas c) era o dia-31 de Janeiro de 2006 (cfr. documento n.º 7 junto com a petição inicial de fls. 99 a 121, que aqui se dão por integralmente reproduzidos).

E) Das referidas notificações consta o seguinte:

*“Face à não apresentação das declarações de vendas de produtos cosméticos e de higiene corporal e à não auto-liquidação e pagamento a este instituto da taxa sobre a comercialização dos mesmos produtos, procedeu o INFARMED à liquidação oficiosa da mesma taxa, nos termos dos artigos 7º e 2º do decreto-lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro.*

*A referida liquidação teve por base as declarações e os elementos contabilísticos obtidos junto de V. Exa. (s), ao abrigo, designadamente, do n.º 1 do artigo 31º e do n.º 1 do art.º 63º da Lei Geral Tributária, estas liquidações evidenciam o volume de vendas realizadas que abaixo se indica.*

*A liquidação a que se procede, nos termos dos artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº3J2/2002, de 20 de Dezembro; dos artigos 35º, 60º, n.º 2 e 77º da Lei Geral Tributária, do n.º 1 do art. 559º do Código Civil e das Portarias nºs 263/99, de 12 de Abril, e 291/2003, de 8 de Abril é a seguinte (...)*”

F) A presente impugnação deu entrada neste tribunal em 02/05/2006 (cf-, fls. 3 dos autos).

6. No acórdão fundamento foram dados como provados os seguintes factos:

A)- C..., casado em separação de bens com D..., contribuinte fiscal n.º ..., residente no lugar de ... São Romão do Coronado, Trofa, era usufrutuário de duas quotas sociais no valor nominal de dois milhões cento e vinte e cinco mil escudos, cada, e três do valor nominal de cento e vinte e cinco mil escudos, cada, no capital social da sociedade comercial por quotas denominada “E..., Limitada”, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Avenida ..., São Martinho de Bougado, Trofa, com o capital social de cinco milhões de escudos (fls. 19 e 20 do apenso).

B)- Por escritura pública exarada em 04/04/1989, no Segundo Cartório Notarial de Santo Tirso, C... havia cedido pelo respectivo valor nominal as duas primeiras quotas a B... e F..., seus filhos, e as restantes três a G..., H... e I..., seus netos, com reserva de usufruto para si (fls. 27 a 30 do apenso).

C)- B... e F... cederam as suas quotas à Impugnante por escritura de 27/12/1993 (fls. 31 do apenso).

D)- Por escritura pública exarada em 01/02/1994, no Segundo Cartório Notarial de Santo Tirso, C... renunciou ao usufruto das aludidas quotas, atribuindo a cada uma delas o mesmo valor (fls. 19 e 20 do apenso).

E)- C... faleceu em 21/07/1998 (fls. 34 do apenso).

F)- O processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações n.º 7680 foi instaurado na sequência do termo de declarações entregue por B... (fls. 31 do apenso).

G)- Em 01/03/2004 o Serviço de Finanças da Trofa procedeu à liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, apurando um imposto devido no valor de 533.464,22 €, correspondente a soma da 1.ª anuidade de 26.673,23 e das restantes dezanove (19 X 26.673,23 €) - (fls. 7 dos autos e 24 do apenso).

H)- Atendendo a que o usufrutuário havia falecido em 21/07/1998, a liquidação apurou que estavam em dívida 4 anuidades, já vencidas, no valor de 106.692,86 € (fls. 7 e 24 do apenso).

I)-A liquidação do imposto sobre as sucessões e doações foi notificada a impugnante em 05/03/2004 (fls. 6 dos autos, 24 e 25 do apenso).

J)-O pagamento do imposto, de pronto, no montante de 106.692,86 €, tinha de ser efectuado durante o mês de Abril de 2004 (fls. 6, 24 e 25 do apenso).

K)-As quotas adquiridas pela Impugnante a B... e F... tinham um valor de 1.101.844,29 (fls. 7).

L)-A impugnante deduziu a impugnação em 03/06/2004 (fls. 2 e 12).

7. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

8. Antes de mais, e não obstante ter sido reconhecida pelo respectivo relator do processo no TCA Sul a oposição de acórdãos, cabe referir que tal decisão não vincula este Supremo Tribunal (artº 687º, n.º 4 do CPC – a que corresponde hoje o artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma), pelo que há que apreciar se ocorrem ou não os requisitos de que a lei faz depender o recurso para o Pleno.

Ora, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

8.1. Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual 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, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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 (Neste sentido podem

ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05;
- de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;
- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05;
- de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06.

No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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 subsunção às mesmas normas legais.

Vejamos então se no caso dos autos se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

**8.2.** Na decisão recorrida entendeu-se ter sido violado o direito de audiência da impugnante e indicando-se depois as razões dessa violação nos seguintes termos:

*“... Ora, na sentença recorrida entendeu-se que, como as “liquidações impugnadas foram efectuadas com base nas declarações e elementos fornecidos pela impugnante e certificados pelo seu técnico oficial de contas” o INFARMED estava dispensado de observar a formalidade de audição prévia, por força do disposto no artigo 60º, n.º 2 da LGT.*

*Mas este entendimento não pode manter-se.*

*O que aconteceu no caso dos autos, em que o montante sobre o qual é aplicada a taxa - o volume de vendas de cada produto – foi recolhido da contabilidade e da demais escrita da ora recorrente, foi que esta não teve até à fase da liquidação a oportunidade legal de se pronunciar sobre tal quantificação, que assim se não mostra consolidada, uma vez que existem taxas de valores diferentes para produtos também diferentes – produtos farmacêuticos e homeopáticos, cosméticos e de higiene corporal - pelo que não se pode concluir que se tal formalidade fosse cumprida, o resultado fosse exactamente igual, não ocorrendo, assim, qualquer degradação de tal formalidade em não essencial, com a manutenção das liquidações impugnadas,*

*E como acompanhamos a generalidade da jurisprudência quando afirma que a degradação de tal formalidade em não essencial, só pode ter lugar para aqueles casos em que se demonstra que, mesmo a ser cumprida tal formalidade, a decisão final do procedimento não poderia deixar de ser a mesma, valendo em tais casos o princípio do aproveitamento do acto, o que, como se viu, não é o caso, não se acompanha nesta parte a decisão recorrida”.*

No acórdão fundamento, entendeu-se ter sido também violado o mesmo direito, mas atentos os factos ali dados como provados, considerou-se que tal violação acabou por não ter influência na liquidação, uma vez que, ainda que o impugnante tivesse sido ouvido, o que quer que ele pudesse vir dizer em nada alteraria a liquidação, entretanto, efectuada.

*E concluiu-se do seguinte modo:” Ora, como se deixou frisado na decisão recorrida, no caso em apreço, os factos relevantes para a liquidação estavam já todos concretizados. A audição da impugnante não alteraria em nada a fixação da matéria de facto relevante para a liquidação, uma vez que ela estava dependente de actos formais já apurados no processo de liquidação do imposto sucessório. Quais sejam: as transmissões das quotas sociais; os seus valores; a reserva do usufruto e a renúncia ao usufruto, tudo factos dependentes de prova documental que a impugnante não poderia alterar ou influenciar.*

*Sendo assim, é de concluir que foi correcta a aplicação do referido princípio do aproveitamento do acto, por se estar perante uma situação de solução legal evidente e em que não se vislumbra qualquer possibilidade de a omitida audição antes do acto de liquidação poder ter influência sobre o conteúdo desta”.*

Do que ficou dito e escrito, resulta então que em ambos os casos se considerou ter sido violado o direito dos contribuintes, previsto no artº 60º da LGT. Mas, em face dos factos provados em cada um dos arestos, concluiu-se em sentido oposto quanto ao princípio do aproveitamento do acto.

Mas isto não significa oposição entre os arestos.

Como bem refere a recorrida nas suas conclusões 5ª) e 6ª), a solução jurídica para a questão fundamental de direito de saber se a preterição da formalidade de audiência prévia se degradou em formalidade não essencial, sendo de aplicar o princípio do aproveitamento do acto é só uma: a omissão

de tal formalidade só se degrada em formalidade não essencial nos casos em que o tribunal, através de um juízo de prognose póstuma, possa concluir sem margem para dúvidas, que a audição do interessado não tinha a mais ténue possibilidade de influenciar a decisão tomada.

Ora, tanto no acórdão fundamento, como no acórdão recorrido, a solução jurídica foi a mesma só que em sentido diverso, na medida em que, perante a diferente situação fáctica subjacente a cada um dos acórdãos, no acórdão fundamento concluiu-se que a omissão de audiência prévia se degradou em formalidade não essencial e no acórdão recorrido concluiu-se que a omissão de audiência prévia não se degradou em não essencial.

Não existe assim oposição de julgados na medida em que não se verifica também o requisito da oposição das soluções jurídicas adoptadas para a mesma questão fundamental de direito.

**Em conclusão:** ambos os arestos partilharam da mesma solução jurídica tendo, no entanto, chegado a decisão divergente em face de entendimento baseado na matéria de facto provada em cada um daqueles arestos, pelo que não ocorrem os requisitos para o recurso por oposição de acórdãos, previsto no artº 284º do CPPT.

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *João António Valente Torrão (relator)* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Francisco António Pedrosa Areal Rothes* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2012.

### Assunto:

*Oposição de julgados. Requisitos.*

### Sumário:

*Não se verifica oposição de julgados no caso de a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.*

Processo n.º 1066/11-50.

Recorrente: Caíres-Móveis e Decorações, S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

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

1. CAIRES – MÓVEIS E DECORAÇÕES, S.A., interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 31/08/2011, no processo n.º 4832/11, invocando oposição com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 26/05/1999, no processo n.º 23524.

O Excelentíssimo Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Sul julgou verificada a oposição de julgados, dizendo que «*Ainda que a matéria de facto não seja exactamente a mesma nos dois acórdãos, a sua fundamentação jurídica é oposta, susceptível, pois, de admitir este tipo de recursos por oposição de acórdãos.*».

A Recorrente apresentou alegações sobre o mérito do recurso, que rematou com as seguintes conclusões:

A- A realização de prova testemunhal é essencial para a prova dos factos alegados pela Recorrente (supra descritos no artigo 8º), relativamente aos quais não era possível provar através de prova documental;

B- Na sua Reclamação a Recorrente indicou testemunhas para prova dos factos supra descritos no artigo 8.º e o Tribunal não procedeu à sua inquirição, nem sequer notificou a Recorrente de nenhum despacho a dispensar a inquirição das testemunhas arroladas, como impunha o art. 3.º do CPC, ex vi do art. 2.º, alínea e) do CPPT;

C- O próprio SF também não inquiriu as testemunhas arroladas pela Recorrente, como decorre do art. 50.º do CPPT;

D- A prova testemunhal requerida pela Recorrente na sua Reclamação teria de ser admitida nos termos dos art. 115.º do CPPT, por aplicação subsidiária dos normativos relativos à impugnação judicial;

E- A realização da prova testemunhal era essencial para a prova da verificação dos pressupostos do pedido de pagamento em prestações apresentado pela Recorrente, nos termos dos artigos 52.º, n.º 4 da LGT e 196.º, n.º 6 do CPPT;

F- Sendo a realização de prova testemunhal essencial para a prova dos factos alegados pela Recorrente, a sua ausência influenciará o exame ou a decisão da causa, o que acarreta a NULIDADE de todo o processado, nos termos do artigo 201.º do CPC, ex vi do art. 2.º do CPPT;

G- Ao contrário do que entendeu o Acórdão recorrido, não decorre do art. 113.º do CPPT que o juiz não deva notificar as partes de todas as decisões relevantes proferidas no processo;

H- Ora, a dispensa de inquirição das testemunhas arroladas pela Recorrente é uma decisão relevante que pode influir na decisão da causa, pelo que a Recorrente deveria ter sido notificada para se pronunciar sobre a mesma, nos termos do art. 3.º do CPPT, ex vi do art. 2.º do CPPT.

I- Nesse sentido vide o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26/05/1999, proferido no processo n.º 023524, que adoptou solução oposta ao Acórdão recorrido, considerando que a ausência de notificação do despacho que dispensou a inquirição das testemunhas arroladas pela parte constituía nulidade, que podia determinar a anulação do processado posterior;

J- Pelo exposto, mal andou o Acórdão recorrido ao julgar improcedente a nulidade invocada pela Recorrente, negando provimento ao recurso interposto da sentença de fls. 161 a 168, proferida em 28/03/2011 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, com o que fez errada interpretação e aplicação dos artigos 115.º do CPPT e dos artigos 3.º e 201.º do CPC, ex vi do art. 2.º, alínea e) do CPPT.

**1.2.** A Fazenda Pública, ora Recorrida, apresentou alegações, a fls. 321 a 330, para defender, em suma, que o acórdão fundamento não se encontra em oposição com o acórdão recorrido, não existindo contradição entre as doutrinas adoptadas por cada uma das decisões; e, para o caso de assim não se entender, para sustentar que a decisão correcta sempre seria a acolhida pelo acórdão recorrido.

**1.3.** O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de se julgar findo o recurso por inexistência de oposição de soluções jurídicas, com a seguinte e argumentação: «(...)

*A questão fundamental de direito enunciada pela recorrente consiste em saber se o despacho de dispensa de produção de prova testemunhal deve ser notificado ao requerente, constituindo a omissão de notificação nulidade processual (alegações de 1.º grau conclusão A) i) fls.291).*

*As situações fácticas subjacentes às questões jurídicas resolvidas nos arestos em confronto são distintas, determinando a inexistência de questão jurídica fundamental com soluções antagónicas, nos seguintes termos:*

**a)** *no processo onde foi proferido o **acórdão recorrido** existe despacho autónomo, dispensando a produção de prova testemunhal por se tratar de uma questão de direito, notificado ao interessado em simultâneo com a notificação da sentença (fls.161 e 170); o recorrente teve conhecimento do seu teor, como inequivocamente resulta do facto de a decisão controvertida constar da mesma folha do processo onde se inicia o relatório da sentença, esta objecto de notificação formal; a prova testemunhal tinha sido requerida para a comprovação de factos não especificados, alegados em reclamação de acto de órgão da execução fiscal de indeferimento de pedido de pagamento em prestações de quantia exequenda.*

**b)** *no processo onde foi proferido o **acórdão fundamento** o despacho de dispensa de produção de prova testemunhal não foi notificado à oponente/requerente, nem sequer em momento posterior, juntamente com a notificação da sentença que apreciou o mérito da causa (sumário doutrinário n.º 2/4, fls.279/280); a prova testemunhal tinha sido requerida para comprovação do inexercício de gerência na executada originária pela oponente, de qualquer controlo sobre o seu património e de ausência de recebimento de quaisquer dividendos (fls. 280).*

*É irrelevante a circunstância de o acórdão recorrido ter resolvido as questões no pressuposto erróneo de que o despacho de dispensa de produção de prova testemunhal não tinha sido notificado a recorrente (4.2 fls. 256/257).*

*3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p. 1151).».*

**1.4.** Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em Pleno da Secção.



2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 31/08/2011, no processo n.º 4832/11 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 26/05/1999, no processo n.º 23524 (**acórdão fundamento**).

Apesar de o Excelentíssimo Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão exaustiva, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de reclamação deduzida contra acto do órgão de execução fiscal instaurado em 5/11/2010, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002<sup>(1)</sup>, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, artigo 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- que não ocorra o caso de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** 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 essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que 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;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- que a oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta<sup>(2)</sup>.

Vejam, então, se no caso se encontram preenchidos os citados requisitos.

O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 31/08/2011, no processo n.º 4832/11 (acórdão recorrido), com o acórdão proferido pelo STA em 26/05/1999, no processo n.º 23524 (acórdão fundamento).

O **acórdão recorrido** decidiu uma questão que a executada colocou no recurso da sentença que julgou improcedente reclamação deduzida contra acto do órgão da execução fiscal de indeferimento de pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, questão que se traduzia na existência de uma *nulidade processual* na reclamação face à falta de notificação do despacho que determinou a dispensa de inquirição das testemunhas, falta que a Recorrente fez reconduzir à violação da norma contida no artigo 3.º do CPC - que impõe o dever de cumprimento do contraditório ao longo da marcha processual - porquanto, na sua perspectiva, não teve oportunidade de se pronunciar sobre a matéria e isso representaria uma nulidade processual nos termos do artigo 201.º do CPC.

Com efeito, nesse processo de reclamação, o Juiz do Tribunal de 1ª instância proferira o seguinte despacho: «*Por se tratar de uma questão de direito dispensa-se a produção de prova testemunhal. Notifique*», passando, de imediato, à prolação de decisão da reclamação, julgando-a improcedente e mantendo o despacho de indeferimento do pedido de pagamento da dívida em prestações face à sua extemporaneidade, razão por que aquele despacho só veio a ser notificado com a decisão final da reclamação. E perante a nulidade processual que a Reclamante suscitou no recurso da sentença, traduzida na falta de oportuna notificação desse despacho e consequente violação do artigo 3.º do CPC, o TCAS acordou em julgar que não ocorria tal nulidade, por sufragar o entendimento de que a norma do art.º 113.º do CPPT – ao permitir ao juiz o ajuizamento sobre a possibilidade de conhecimento imediato do pedido por a questão ser apenas de direito sem a necessidade da produção de outras provas – não exige que esse ajuizamento tenha de ser notificado às partes, não havendo, assim, violação do princípio contido no artigo 3.º do CPC.

«*No cumprimento da marcha processual legalmente fixada, inexistente norma que imponha ao juiz o dever de comunicar às partes as decisões vinculadas que se propõe tomar no processo, nem tal faria sentido, já que as próprias partes não podem deixar de conhecer a tramitação processual legalmente fixada, e logo as possíveis opções que a lei lhe permite, de acordo com o ajuizamento em*

*concreto formulado, sendo que a norma geral do art.º 3.º do CPC impõe a notificação das partes, mas relativamente a decisões que o juiz se propõe tomar fora desse figurino processual legalmente fixado, como seja o conhecimento de excepções, de que as partes não tivessem até então a possibilidade de se pronunciarem, tendo em vista evitar a decisão-surpresa, o que, manifestamente, não ocorre no caso concreto.» - citado acórdão.*

Já no caso apreciado no **acórdão fundamento**, estava em causa uma oposição a execução revertida contra gerente da sociedade devedora, na qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento da dívida, onde este invocara, além do mais, a sua ilegitimidade para a execução por não ter exercido a gerência da sociedade devedora e a ausência de qualquer controlo sobre o seu património, arrolando prova testemunhal com vista à comprovação dessa factualidade. Após a resposta do Representante da Fazenda Pública, o Mmº Juiz proferiu o seguinte despacho: “*Uma vez que o processo contém os elementos necessários para que seja proferida decisão, vão os autos ao Ministério Público*”, despacho que nunca foi notificado à oponente, tendo a sentença sido proferida logo após a emissão do parecer do Ministério Público, julgando parcialmente improcedente a oposição com base apenas na prova documental produzida.

O oponente recorreu da sentença, invocando a existência de uma nulidade processual por falta de decisão quanto ao deferimento ou indeferimento do pedido de produção de prova testemunhal apresentado e falta de notificação da respectiva decisão, por entender que existia obrigação legal de proferir essa decisão, na medida em que ela é susceptível de influir na apreciação e descoberta da verdade material. E o STA, no acórdão fundamento, julgou que essa decisão constituía uma decisão relevante, na medida em que pode influir na decisão da causa, e que deve ser notificada às partes, podendo a sua ausência determinar a anulação do processado posterior desde que arguida pela parte prejudicada no prazo de 10 dias. «*É indiscutível que a decisão de dispensar a inquirição das testemunhas arroladas pelo oponente é uma decisão de fundamental importância, visto poder influir enormemente na decisão da causa e por essa razão, determinar a nulidade do que posteriormente for processado. Por isso, em circunstância nenhuma tal decisão podia deixar de ser notificada à oponente, para que este tomasse conhecimento directo da mesma.*» - citado acórdão.

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, apreciando questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes:

- no processo do acórdão recorrido existe despacho expresso a dispensar a produção da prova testemunhal com fundamento na sua desnecessidade e com a justificação de que a questão a dirimir é apenas de direito, tendo-se determinado a sua notificação, a qual veio a ocorrer com a notificação da sentença que logo após fora proferida; e a questão que veio a ser colocada e decidida no acórdão reconduziu-se à violação do princípio do contraditório contido no artigo 3.º do CPC, a qual foi recusada face à possibilidade legal de conhecimento imediato do pedido na aludida situação.

- Já no processo do acórdão fundamento não existe despacho expresso sobre o requerimento de produção da prova testemunhal formulado para comprovação da alegada falta de exercício de gerência e de controlo sobre o património da sociedade, mas apenas um despacho a determinar que os autos fossem com vista ao MºPº, com invocação de que o processo continha os elementos necessários para a decisão, despacho que não contemplava qualquer ordem de notificação às partes e que nunca lhes foi efectivamente notificado; e a questão que veio a ser apreciada e decidida nesse acórdão reconduziu-se à questão da obrigação legal de proferir decisão sobre esse requerimento de produção de prova por tal decisão poder influir na apreciação e descoberta da verdade material.

Não há, pois, oposição entre os dois arestos susceptível de ser dirimida mediante o presente recurso fundado em oposição de acórdãos, pelo que este deve ser considerado findo, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

(<sup>1</sup>) (Cfr., sobre o tema, o acórdão do Pleno desta Secção, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07.)

(<sup>2</sup>) (Cfr., entre tantos outros, os acórdãos de 6/05/2009, no recurso n.º 0617/08, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07, de 28/01/2009, no recurso n.º 0981/07 e de 22/10/2008, no recurso n.º 0224/08.)

**Acórdão de 2 de Maio de 2012.****Assunto:**

*Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos. Manifestações de fortuna.*

**Sumário:**

*No recurso por oposição de julgados, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão.*

Processo n.º 1193/11-50.

Recorrente: A..... e B.....

Recorrido: Director de Finanças do Porto.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Casimiro Gonçalves.

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

**RELATÓRIO**

1.1. A..... E B....., com os demais sinais dos autos, recorrem, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento a um recurso que interpuseram da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a qual, por sua vez, julgara improcedente o recurso interposto contra a decisão de fixação do rendimento tributável, em sede de IRS, por métodos indirectos.

1.2. Admitido o recurso, os recorrentes apresentaram, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 405 e 441 e ss). A recorrida, por sua vez, contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de oposição de julgados (fls. 450 e ss).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Norte, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos, apenas quanto a uma das questões, e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 460 e ss).

1.4. Os recorrentes terminam as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

A) Vem o presente recurso interposto do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso jurisdicional que os Recorrentes haviam interposto contra a fixação do rendimento tributável em sede de IRS por métodos indirectos para o ano de 2007.

B) A avaliação indirecta da matéria tributável teve por base a realização pelo Recorrente marido de suprimentos, no valor de € 235.947,42 efectuados no ano de 2007, quando comparados com os rendimentos globais de € 40.989,83 apresentados na respectiva declaração de IRS desse mesmo ano.

C) A questão fulcral objecto do presente recurso consiste em determinar qual é a prova legalmente exigida ao contribuinte no termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, para que não haja lugar à avaliação indirecta da matéria colectável.

D) No Acórdão recorrido foi entendido que a prova efectuada pelos Recorrentes da existência de outras fontes ou meios de rendimento de valor substancialmente superior ao da manifestação de fortuna evidenciada e comprovadamente excluídos de tributação não era suficiente para dar cumprimento à inversão do ónus da prova estabelecida no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT.

E) Efectivamente, de acordo com o entendimento preconizado naquele aresto, os Recorrentes encontravam-se ainda obrigados a provar a concreta afectação desses meios à manifestação de fortuna evidenciada.

F) Os Recorrentes discordam em absoluto desta solução jurídica que não tem a menor cobertura na letra da Lei, extravasando largamente a inversão do ónus da prova prevista no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, que contemplando uma excepção do princípio da veracidade das declarações e dos elementos dos contribuintes (proclamado no artigo 75º, n.º 1 da LGT), somente refere que verificadas as situações previstas no n.º 1 daquela norma, cabe, ou melhor, passa a caber, ao sujeito passivo a prova 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.

G) No entendimento dos Recorrentes a interpretação acolhida no Acórdão recorrido é manifestamente ilegal para além de desvirtuar por completo o espírito e a intenção visada pelo legislador que restringiu a possibilidade do recurso à avaliação da matéria colectável por métodos indirectos a título excepcional e, bem assim, como uma medida de combate à fraude e evasão fiscal sustentada na exis-

tência de fortes indícios de a matéria tributável real não corresponder à declarada. - Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (LGT).

H) O legislador não pretendeu de modo algum onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que no fundo passasse a transformar em regra a excepção da tributação normal. - Neste sentido, entre muitos outros, pronunciou-se o Acórdão do TCAN de 23.04.2009.

I) Acerca desta temática, também vem sendo consensualmente afirmado não ser de exigir a evidenciação de uma causa/efeito a qual acabaria por constituir uma prova diabólica, que, conforme se disse não tem qualquer acolhimento na Lei.

J) Por outro lado, a tese jurídica sufragada no Acórdão recorrido viola os princípios jurídico-constitucionais plasmados nos artigos 13º, 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa.

K) Conforme decorre da matéria alegada e na perspectiva dos Recorrentes provada nos autos a desproporção existente entre os valores dos suprimentos realizados pelo Recorrente marido e o valor da declaração do IRS, está plenamente justificada pelo recebimento de um vastíssimo património que faziam parte de um acervo de uma herança deixada ao Recorrente marido, pelo recebimento no ano de 2006 de € 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil euros) a título de sinal pela permuta de um dos prédios que fazia parte dessa herança, e, ainda, por ter sido documentalmente provado que no ano de 2007 o valor que já haviam recebido em resultado da referida permuta ascendia à quantia de € 2.091.000,00 (dois milhões e noventa e um mil euros).

L) Os Recorrentes alegaram, pois, *ab initio* a existência de recursos financeiros (fortuna pessoal) que dispunham desde há longa data, o recebimento no ano de 2006 da quantia de € 1.200.000,00 e, ainda, o recebimento do remanescente do preço acordado pela prometida permuta, sendo que no ano de 2007 o valor por eles recebido ascendia já a € 2.091.000,00.

M) Sendo, ainda de se realçar a este propósito, que com excepção do valor por eles recebido em 2007, todas as outras fontes ou meios de rendimento são anteriores ao da manifestação de fortuna evidenciada.

N) É, pois, inquestionável terem os Recorrentes dado cabal cumprimento ao estabelecido no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, na medida em que fizeram a prova da veracidade da sua declaração de rendimentos e de que era outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, no caso concreto a existência de um vastíssimo património/conjunto de bens transmitidos por herança e o recebimento de rendimentos que por estarem excluídos de tributação não se encontravam obrigados a declarar fiscalmente.

O) Assim, é intolerável que num Estado de Direito Democrático se possa tributar “à força” um contribuinte, em manifesto desrespeito dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais, sob a falsa questão de que o recorrente marido não provou a concreta afectação dos meios ou rendimentos de que dispunha e que comprovadamente se encontravam excluídos se tributação à manifestação de fortuna em causa.

P) As circunstâncias concretas do caso *sub judice* revelam sem margem para quaisquer dúvidas de que é outra a fonte da manifestação da fortuna evidenciada, tendo os Recorrentes dado cabal cumprimento à prova que lhes era exigível de acordo com o prescrito no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT.

Q) Acresce ainda que tese propugnada no Acórdão recorrido constitui como que uma *segunda presunção*, na medida em que apesar do contribuinte ter demonstrado inequivocamente a existência de outras fontes de rendimentos excluídas de tributação e de montante muitíssimo superior ao da manifestação de fortuna evidenciada, ficaria ainda com o encargo de ter de provar que foi com esses meios financeiros e não com outros (obtidos numa situação de fraude ou de evasão fiscal) que fez face à manifestação de fortuna evidenciada.

R) É também de salientar que são várias as decisões tomadas no sentido de que a prova exigida ao contribuinte é apenas quanto às fontes das manifestações de fortunas evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de tributação em IRS, sem que tenha sido proclamada e necessidade do contribuinte ter ainda de demonstrar a concreta afectação dos meios financeiros à manifestação da fortuna evidenciada. - Neste sentido, entre muitos outros, se pronunciaram os Acórdãos do TCAS de 23.09.2008 e de 14.07.2010.

S) Resulta, assim, de todo o exposto que deverá ser dado total provimento em relação à primeira questão fundamental de direito invocada como fundamento do presente recurso, considerando-se que os Recorrentes no caso *sub judice* fizeram a prova que lhes era legalmente exigível, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, para afastarem a avaliação da matéria colectável por métodos indirectos.

Terminam pedindo o total provimento do recurso e que seja revogado o acórdão recorrido com todas as consequências legais.

1.5 A Recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, concluindo do seguinte modo:

A. Os Recorrentes deduziram o presente recurso com fundamento em oposição de acórdãos, invocando erro de julgamento do douto acórdão do TCA do Norte, de 20/01/2011, que manteve a dita sentença proferida em 1ª instância pelo TAF do Porto, a qual julgou improcedente o recurso interposto contra a decisão que determinou a avaliação indirecta da matéria colectável referente a IRS de 2007,

fixando rendimento a tributar no montante de € 117.973,71, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 87º e art. 89º-A da LGT, face ao rendimento global declarado pelos sujeitos passivos, no montante de € 40.989,83, e às entregas efectuadas a título de suprimentos, pelo Recorrente marido, no decurso daquele ano, no montante total de € 235.947,42.

B. O douto acórdão sob recurso, confirmando o probatório assente em 1ª instância pelo TAF do Porto, considerou que a única disponibilidade financeira concretamente comprovada nos autos é a referente ao recebimento em 2006 da quantia de € 1.200.000,00, a qual, embora permitindo, pelo seu montante, efectuar os suprimentos em causa, não se afigura susceptível de alcançar a justificação exigida pelo n.º 3 do art. 89º-A da LGT uma vez que comprovadamente não foi mobilizada para esse efeito.

C. No que respeita à quantia de € 2.019.000,00, alegadamente recebida pela outorga do contrato prometido, não foi apresentado pelos Recorrentes qualquer documento comprovativo do seu efectivo recebimento.

D. Quanto à disponibilidade de outros recursos económicos de que os Recorrentes podiam dispor, produto da gestão ao longo do tempo de vasta herança obtida nos anos 60, entendeu o acórdão sob recurso os mesmos nada atestam quanto às disponibilidades financeiras existentes e concretamente mobilizadas para aqueles suprimentos.

E. A questão fundamental de direito, objecto do presente recurso por oposição de acórdãos, respeita ao alcance do ónus probatório contido no n.º 3 do art. 89º-A da LGT.

F. Na situação *sub iudice*, os Recorrentes pretendem ter feito a prova exigível mediante a demonstração do recebimento em 2006 da referida quantia de € 2.100.000,00, em 2007 da referida quantia de € 2.019.000,00 e do facto de serem detentores de um vasto acervo de bens móveis e imóveis (ex., acções, metais preciosos, prédios rústicos e urbanos,...), considerando que a solução jurídica contida no acórdão fundamento do presente recurso dispensa-os de demonstrar quais os fluxos financeiros subjacentes aos suprimentos efectuados, sob pena de a prova legalmente exigida redundar numa prova diabólica ou mesmo impossível.

G. Afigura-se-nos que o entendimento defendido pelos Recorrentes, quanto ao alcance do ónus probatório contido no n.º 3 do art. 89º-A da LGT, enferma de erro quanto à interpretação do direito e à sua aplicação à matéria de facto assente nos autos.

H. Em face da matéria de facto assente nos autos, fixada no probatório da sentença proferida em 1ª instância pelo TAF do Porto e mantida inalterada pelo acórdão sob recurso, os Recorrentes não comprovaram ou tão-pouco indicaram a existência de outras concretas disponibilidades financeiras susceptíveis de terem sido canalizadas para os aludidos suprimentos.

I. Ora, o alcance do ónus probatório contido no n.º 3 do art. 89º-A da LGT não pode ser demasiado incipiente, sob pena de se tomar inócuo, nem demasiado oneroso ou mesmo impossível, devendo, face às circunstâncias concretas da situação em apreço, ter a medida necessária e razoável para, comprovadamente, demonstrar que não foram omitidos rendimentos à declaração de IRS.

J. Só desse modo é possível acautelar o justo equilíbrio entre o princípio da tributação do rendimento real, ameaçado pela exigência de uma prova difícil ou mesmo impossível, e o combate à evasão e fraude fiscais, em prol dos princípios da igualdade e da justiça tributárias.

K. Sobre o douto acórdão ora recorrido, o qual merece a inteira adesão da entidade Recorrida, cumpre, ainda, dizer que os meios financeiros alegadamente resultantes de actos de gestão e rentabilização do património herdado na década de 60 não consubstanciam necessariamente rendimentos não sujeitos ou isentos de IRS, como sucede, a título meramente exemplificativo, com as rendas recebidas pelo arrendamento de um imóvel herdado, donde resulta que sem a sua concreta identificação não é possível aferir se os mesmos escaparam à devida tributação, para efeitos do disposto no n.º 3 do art. 89º-A da LGT.

L. Mais, não podem os Recorrentes invocar que a prova que lhes é exigida é uma prova diabólica quando não identificam concretamente os rendimentos efectivamente utilizados nas manifestações de fortuna evidenciadas ou tão-pouco referem as circunstâncias que tornariam essa prova difícil ou mesmo impossível.

M. Não constando comprovado nos autos quaisquer concretos meios financeiros susceptíveis de justificar as manifestações de fortuna evidenciadas através daqueles suprimentos, é forçoso concluir que a prova efectuada não é susceptível de afastar os indícios da existência de rendimentos de origem desconhecida que, podendo corresponder a situações de evasão ou fraude fiscais naquele período de imposto, legitimam o recurso a métodos indirectos na determinação da matéria colectável.

N. A situação económica dos Recorrentes, embora sendo afortunada, não os subtrai à presunção de evasão e fraude fiscal, sempre que se verifiquem os pressupostos contidos no n.º 1 e n.º 4 do art. 89º-A da LGT, com o consequente ónus probatório insito no n.º 3 daquele dispositivo legal, sob pena de este mecanismo ser perfeitamente inócuo sempre que os sujeitos passivos sejam, de algum modo, detentores de uma fortuna.

O. O entendimento preconizado pelos Recorrentes quanto à interpretação do disposto no n.º 3 do art. 89º-A da LGT e à subsequente aplicação do ónus probatório à sua situação concreta consubstan-

cia, assim, uma flagrante violação dos princípios mais elementares de legalidade, justiça e igualdade tributárias, levando a uma discriminação positiva dos contribuintes com uma situação económica afortunada.

P. Assim, ainda que este Venerando Tribunal entenda que a solução jurídica contida no acórdão fundamento é diferente da preconizada no acórdão sob recurso, sempre a matéria de facto assente nos autos deverá conduzir à improcedência do presente recurso.

Termina pedindo que seja negado provimento ao recurso.

1.6. O MP pronuncia-se no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes:

«Os recorrentes acima identificados vêm sindicarem o acórdão do TCAN, exarado a fls. 329/350, em 20 de Janeiro de 2011 por alegada oposição com o acórdão do STA proferido no processo n.º 0403/09, na parte em que decidiu que nos termos e para os feitos do estatuído no artigo 89º-A da LGT, no que concerne à verificação e prova dos pressupostos exigidos para que se considere ou não a existência e manifestação de fortuna, cabe ao sujeito passivo, para além da prova da existência de meios demonstrativos dos rendimentos suficientes para comprovar a normal manifestação de fortuna a **prova da concreta afectação desses meios à manifestação de prova evidenciada**.

Os recorrentes apresentaram as alegações de fls. 479/483, tendo concluído nos termos de fls. 478/483 que aqui se dão por reproduzidos.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos de fls. 520/532, tendo concluído nos termos de fls. 528/532 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

São requisitos do prosseguimento do recurso por oposição de julgados:

1. Identidade de situações fácticas;
2. Trânsito em julgado do acórdão fundamento;
3. Quadro legislativo substancialmente idêntico;
4. Acórdãos proferidos em processo diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo.

5. Necessidade de decisões opostas expressas. (1 Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, II volume, página 808/812, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.)

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 determinada solução. (2 Acórdãos do PLENO da SCT-STA, de 1992.06.19 e 2005.05.18, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente.)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma totalidade identidade de factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais. (3 Obra citada, página 809 e acórdão do STJ de 1995.04.26 proferido no recurso n.º 87156.)

A oposição de soluções exige, ainda, pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta. (4 Acórdão do PLENO SCT-STA, de 2009.05.06, proferido no recurso n.º 617/08.)

Em consonância com o decidido pelo Exmo. Relator no TCAN, a fls. 464, cuja fundamentação se subscreeve parece-nos existir, efectivamente, oposição de acórdãos.

De facto, embora seja certo que em ambos acórdãos, foi, no essencial, acolhida a mesma tese quanto à verificação e prova dos pressupostos exigidos para se considerar ou não a existência de manifestações de fortuna, não é menos certo que entre os acórdãos fundamento e recorrido existe um pormenor que, claramente, os diferencia e conduz a soluções opostas.

Efectivamente, enquanto o acórdão fundamento entende que para que não haja lugar à avaliação indirecta da matéria tributável basta a prova da existência de meios demonstrativos de rendimentos suficientes para comprovar normal manifestação de fortuna o acórdão recorrido não se satisfaz, apenas com tal prova, pois sustenta que o contribuinte tem de provar, também, a concreta afectação desses meios à manifestação de fortuna evidenciada.

Quanto ao fundo da questão afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

De facto, em função da factualidade assente, os recorrentes não lograram provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que foi outra a fonte das manifestações de fortuna.

A única disponibilidade financeira concretamente comprovada nos autos tem a ver com o recebimento, em 2006, do montante de € 1.200.000,00. Todavia, tal disponibilidade não é susceptível de sustentar a justificação exigida pelo artigo 89. -A/3 da LGT, pois que, conforme resulta da matéria fáctica assente não foi, concretamente, mobilizada para esse efeito. Ou seja, está provado que esse montante não foi fonte da manifestação de fortuna traduzida na efectivação de suprimentos, no montante de € 235.947,42.

Quanto à quantia de € 2.019.000,00, pretensamente, recebida pela outorga do contrato prometido não foi feita prova do seu efectivo recebimento.

No que concerne à alegada disponibilidade de outros recursos económicos, produto da gestão ao longo do tempo de vasta herança recebida em nos anos 60, como entendeu o acórdão recorrido e bem, a nosso ver, os mesmos nada atestam quanto às disponibilidades financeiras existentes e que pudessem constituir fonte da manifestação de fortuna.

Portanto e em suma, da factualidade apurada e à qual haverá que aplicar o correspondente direito, não resultam provados quaisquer rendimentos que pudessem estar na base da evidenciada manifestação de fortuna.

A nosso ver e ressalvado melhor juízo, os recorrentes não lograram, pois, fazer a prova a que alude o artigo 89.º-A/3 da LGT.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se o acórdão recorrido na ordem jurídica.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes, tendo os especificados nas alíneas r) a s) sido aditados, pelo acórdão recorrido, ao abrigo do disposto no art. 712.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Civil e corrigido o lapso de escrita de forma a que, nas alíneas k) e l), se passará a ler 12.07.2006 em vez de 12.07.2003:

a) A Administração Fiscal procedeu a acção inspectiva interna aos rendimentos dos agora recorrentes A..... e B..... relativamente ao exercício de 2007;

b) Resulto da acção inspectiva efectuada aos agora recorrentes que:

“1.1 Através dos elementos constantes do sistema informático da DGCI, confrontados os extractos de conta 25.5.1.1.1 do ano de 2007 das sociedades C..... (...) e D..... (...) enviados a esta Direcção de Finanças, verifica-se que no mesmo ano de 2007 o contribuinte acima identificado efectuou entregas a título de suprimentos às mesmas sociedades no montante global de € 235.947,42 (movimentos a crédito: € 69 879,71 e € 166 067,11, respectivamente). (...)”

1.3 Relativamente ao mesmo ano de 2007 o contribuinte apresentou declaração modelo 3 de IRS, com o rendimento global de € 40.989,83. (...)

1.4 Verificada assim a divergência referida, foi elaborado nesta Divisão o projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS do ano de 2007 e notificado do contribuinte (...)

2-Direito de audição (...)

3-CONCLUSÃO

Para haver afastamento da avaliação indirecta prevista no artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, tem de existir uma justificação total da manifestação de fortuna evidenciada, o que no caso em apreço não foi justificada a origem do valor global dos suprimentos efectuados.

Nestes termos, o contribuinte não fez prova, de que corresponde à realidade o rendimento declarado e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, como prescreve o número 3 do artigo 89º-A da LGT.

Assim, em virtude de o rendimento declarado no ano de 2007 pelo contribuinte em análise ser inferior a 50% do rendimento padrão e não ficando demonstrada na totalidade a origem da verba contabilizada a título de suprimentos às referidas sociedades, encontram-se reunidas as condições legais para de acordo com a tabela a que se refere o número 4 do referido artigo 89º-A, se proceder à fixação do rendimento no montante € 117 973,71 o qual, de acordo com a alínea d) do número 1 do artigo 9º do código de IRS, vai ser considerado como rendimento da categoria G como foi demonstrado no projecto de decisão enviado ao contribuinte em 17.05.2010, elaborado com base nos extractos de conta 25.5.1.1.1 do ano de 2007 de ambas as sociedades enviadas a esta Divisão pelas mesmas sociedades”;

c) Na sequência da inspecção referida nas alíneas anteriores foi fixado o rendimento tributável quanto ao exercício de 2007, com recurso a métodos indirectos, no montante de €117 973,71;

d) Em 13.07.2010, os aqui recorrentes foram notificados das correcções resultantes da acção de inspecção e do relatório/conclusões que foram anexadas como parte integrante da notificação e ainda de que lhes tinha sido fixado o conjunto de rendimentos líquidos, por métodos indirectos para o ano/exercício de 2007, nos termos constantes do processo administrativo em apenso, cujo teor se dá como reproduzido;

e) Os agora recorrentes declararam para efeitos de IRS, no ano de 2007, um rendimento global de € 40.989,83;

f) Por testamento aberto no dia 05.06.1963, que faz folhas 41 e ss dos autos e, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, E..... instituiu legatárias as suas irmãs e como seu único e universal herdeiro o agora recorrente;

g) Na sequência do decesso do testador, identificado na alínea anterior, e de sua mãe F....., foi instaurado o processo de inventário obrigatório que correu seus termos no 1º Juízo Cível do Porto, 2ª Secção, sob o n.º 10/964;

h) Do mapa de partilha, que faz folhas 118 e ss dos autos e que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos Legais, constante do processo identificado na alínea anterior, resultou terem sido atribuídas ao agora recorrente diversas verbas que faziam parte do acervo da herança;

i) Por contrato promessa de permuta, celebrado em 10.07.2006, o ora recorrente prometeu permutar com a sociedade comercial denominada “G.....” o terreno destinado a construção,

sito no Lugar ..... e ..... freguesia de Canidelo, concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz predial sob o artigo 3075, melhor identificado no documento que faz folhas 134 e ss dos autos, pelo preço global de € 6 352 500,00 euros;

j) De acordo com a cláusula segunda do dito contrato promessa, o agora recorrente recebeu, na data ali referida, a título de sinal e princípio de pagamento a quantia de 1.200.000,00 euros;

k) Em 12.07.2003, tal quantia de 1.200.000,00 euros foi lançada na conta do Banco Espírito Santo, BES n.º 406189880001, de que o ora recorrente era titular, cujo extracto bancário se encontra junto a folhas 145 e 146 dos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais;

l) O saldo da conta bancária, referida na alínea anterior, em 12.07.2003, encontrava-se negativo;

m) Em 05.07.2006, foi feito um débito na conta bancária acima identificada, para subscrição de produtos financeiros, no valor de € 1.200.000,00 euros;

n) Em 28.11.2007 foi outorgada a escritura pública definitiva da prometida permuta, a que se referiu a alínea i), que faz folhas 149 e ss dos autos;

o) Do teor do contrato referido na alínea antecedente consta que: declarou o segundo outorgante que da referida quantia de (...) já recebeu da representada do primeiro outorgante a importância de (...) devendo a parte restante, ou seja a quantia de um milhão novecentos e noventa e seis mil quinhentos e setenta e sete euros ser paga pela representada do primeiro outorgante, logo que seja emitido o alvará de loteamento do prédio dado em permuta pelo segundo outorgante ou logo que decorram três anos sobre esta escritura, no caso da anterior condição não se ter verificado nesse lapso de tempo.”;

p) O recorrente procedeu, durante o ano de 2007, à entrega da quantia global de 235 947,42 euros, a título de suprimentos às sociedades comerciais denominadas “C.....” e “D.....”, nos termos que melhor constam do teor dos extractos de contas referentes àquelas sociedades juntos ao processo administrativo apenso e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais;

q) Em 29.07.2010 foi interposto o presente recurso – cfr. folhas 2 dos autos;

r) Após o movimento bancário dito em k), a conta bancária aí referida apresentava um saldo de € 0,00 (cf. cópia do extracto bancário junto pelos Recorrentes a fls. 145/146);

s) Para notificação aos Contribuintes do projecto de decisão da correcção da matéria tributável e para que pudessem pronunciar-se sobre o mesmo foi remetida ao Contribuinte marido pela Direcção de Finanças do Porto carta registada, recebida em 20 de Maio de 2010, na qual, para além do mais, se dizia:

«[...]

6. Nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, para obstar ao procedimento de fixação daquele rendimento padrão da categoria G, cabe ao contribuinte fazer prova de que corresponde 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, mediante apresentação, nomeadamente, de cópia dos extractos bancários que evidenciem a origem e a mobilização dos recursos financeiros utilizados.

7. Caso pretenda pronunciar-se por escrito sobre o teor do projecto de decisão ora notificado, poderá fazê-lo por escrito, no prazo de 15 dias, contados a partir do 3.º dia útil posterior ao do registo ou, no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, de acordo com o determinado no ponto 1 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de Outubro, Nos termos do n.º 6 do artigo 60º da LGT e do artigo 45º do CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário, os elementos referidos no ponto 4. devem ser apresentados, por escrito, no mesmo prazo.

8. Não fazendo a prova mencionada no ponto 6. desta notificação esta Direcção de Finanças promoverá a correcção dos valores declarados conforme exposto nos números 2. a 5.

[...]

(cf. cópia da carta, do respectivo talão de registo e comprovativo de entrega no processo administrativo em apenso);

t) Os Contribuintes não deram resposta a essa notificação (cf. o processo administrativo em apenso e o teor do relatório de que se apropriou a decisão de correcção da matéria tributável).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAN, em 20/1/2011 (fls. 329/350), invocando os recorrentes que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido no STA, em 27/5/2009, no processo n.º 0403/09, na parte em que decidiu que nos termos e para os feitos do estatuído no art. 89º-A da LGT, no que concerne à verificação e prova dos pressupostos exigidos para que se considere ou não a existência e manifestação de fortuna, cabe ao sujeito passivo, para além da prova da existência de meios demonstrativos dos rendimentos suficientes para comprovar a normal manifestação de fortuna **a prova da concreta afectação desses meios à manifestação de prova evidenciada.**



Nos autos foi proferido despacho (cfr. fls. 460 e ss) no qual o Exmo. relator julgou verificada a oposição relativamente a essa questão.

Mas porque tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso; (¹) - 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), importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, (já que o presente meio processual deu entrada em 30/7/2010 – cfr. carimbo aposto na respectiva petição inicial, a fls. 3), a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como 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 subsunção às mesmas normas legais.

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo os recorrentes, consiste em determinar qual é a prova legalmente exigida ao contribuinte no termos do n.º 3 do art. 89º-A da LGT, para que não haja lugar à avaliação indirecta da matéria colectável (cfr. a Conclusão C das alegações).

A interpretação decorrente do acórdão recorrido é, no entendimento dos recorrentes, manifestamente ilegal e desvirtua por completo o espírito e a intenção visada pelo legislador, que, como consta do Preâmbulo do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprova a LGT), só a título excepcional admitiu a possibilidade do recurso à avaliação da matéria colectável por métodos indirectos e como uma medida de combate à fraude e evasão fiscal sustentada na existência de fortes indícios de a matéria tributável real não corresponder à declarada.

E por outro lado o legislador também não pretendeu de modo algum onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que no fundo passasse a transformar em regra a excepção da tributação normal, além de que, a tese jurídica sufragada no acórdão recorrido viola os princípios jurídico-constitucionais plasmados nos arts. 13º, 103º e 104º da CRP.

Ora, conforme decorre da matéria alegada e provada nos autos a desproporção existente entre os valores dos suprimentos realizados pelo recorrente marido e o valor da declaração do IRS, está plenamente justificada pelo recebimento de uma vastíssimo património que faziam parte o acervo de uma herança deixada ao recorrente marido e ainda pelo recebimento, no ano de 2006, de € 1.200.000,00, a título de sinal pela permuta de um dos prédios que fazia parte dessa herança.

Vejamos, pois.

4.1. No acórdão recorrido entendeu-se que a prova efectuada pelos recorrentes, da existência de outras fontes ou meios de rendimento de valor substancialmente superior ao da manifestação de fortuna evidenciada e comprovadamente excluídos de tributação, não era suficiente para dar cumpri-

mento à inversão do ónus da prova estabelecida no n.º 3 do art. 89º A da LGT, já que estes, igualmente se encontravam obrigados a provar a concreta afectação daqueles meios à manifestação de fortuna evidenciada.

Por sua vez, no acórdão fundamento (o acórdão deste STA, proferido em 27/5/2009, no processo n.º 403/2009) exara-se, no que aqui interessa, o seguinte:

*“O contribuinte efectuou prova de ter utilizado nas aquisições meios pecuniários que não constituíam rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS, provenientes de empréstimos.*

*Por isso, desde logo, o rendimento tributável a fixar pela Administração Tributária, nos termos do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, não poderá ser superior a 20% da parcela do valor de aquisição dos imóveis cuja fonte de rendimento tenha ficado por provar. (()) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17-1-2007, recurso n.º 1225/06.)*

*No caso em apreço, constata-se que, no ano em causa (2006) e no período dos três anos anteriores, referido na alínea a) do n.º 2 do art. 89º-A para apreciação das manifestações de fortuna, o contribuinte despendeu na aquisição de imóveis € 1.147.000,00 (€ 997.000,00 em 2006 e 150.000,00 em 2004).*

*Nesse período, o contribuinte declarou como rendimentos de IRS € 62.474,09 (€ 50.005,98 em 2006 e € 12.468,11 em 2004) e comprovou ter pedido dois empréstimos que lhe proporcionaram € 1.095.000,00 (€ 700.000,00 + € 395.000,00), isto é, no total, € 1.157.474,09.*

*Este valor é superior ao despendido na aquisição dos imóveis pelo que deve entender-se que o contribuinte fez a prova exigida pelo n.º 3 do art. 89º-A da LGT, demonstrando que a manifestação de fortuna que consubstancia a aquisição dos imóveis teve fonte diferente de rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.*

*Assim, não há suporte legal para fixar a matéria tributável de IRS do ano de 2006 com base na tabela que consta do n.º 4 do art. 89º-A da LGT».*

4.2. Ora, como se acentua no acórdão do Pleno deste mesmo STA, de 21/3/2012, no processo n.º 0745/11 (em que se apreciou questão em tudo idêntica à dos presentes autos e em que o acórdão fundamento invocado como estando em oposição com o acórdão então recorrido era, igualmente, o ac. do STA, de 27/5/2009, no processo n.º 403/2009 – e sendo recorrentes, aliás, os aqui também recorrentes) *«neste acórdão, não foi expressamente apreciada a questão de saber se basta a prova de meios de rendimento de valor superior ao da manifestação de fortuna ou se o contribuinte está obrigado a provar a concreta afectação desses meios à manifestação de fortuna evidenciada»*, sendo que, tal como resulta da transcrição supra desse aresto *«no caso em apreciação naquele recurso, se considerou ter o contribuinte provado a origem dos meios que permitiram as manifestações de fortuna, tendo este justificado integralmente as aquisições com bens próprios e com empréstimos bancários.*

*Em parte alguma do acórdão foi chamada à discussão a questão de saber se bastava o contribuinte provar abstractamente a posse de bens de valor idêntico ou superior aos das manifestações de fortuna, ou se era exigida a prova da concreta aplicação dos meios.»*

E assim sendo, não tendo havido apreciação expressa da referida questão, também não pode afirmar-se ter-se ali decidido de forma contrária à do acórdão recorrido, o que tanto basta para se reconhecer a inexistência de oposição.

Pelo que, perante o exposto, não ocorrendo os pressupostos para a oposição de acórdãos, o recurso tem de ser julgado findo.

#### DECISÃO

Termos em que acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso, por inexistência da suscitada oposição.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 2 de Maio de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) () (Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, proc. 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 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.»*)

## Acórdão de 6 de Junho de 2012.

### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Pressupostos. Identidade de situações. Embargos de Terceiro. Cônjuge do executado. Nulidade por falta de citação para a execução. Convolução.*

### Sumário:

- I — Se não se verificam, no recurso por oposição de julgados, quanto a uma das questões invocadas, os pressupostos da oposição entre as decisões em confronto, deve o mesmo ser considerado findo, nessa parte, atento o disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.*
- II — Tendo sido deduzidos embargos de terceiro pelo cônjuge não executado e não podendo este utilizar essa forma processual para reagir contra penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo (artigo 239.º, n.º 1, do CPPT), por ser, nesse caso, legalmente imposta a sua citação e ele poder suscitar a nulidade decorrente da falta dessa citação, deve ordenar-se, se a tal nada mais obstar, que a respectiva petição inicial siga a forma processual de requerimento de arguição de nulidade por falta de citação, a qual pode ser oficiosamente conhecida e arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.*

Processo n.º 104/11-50.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

### RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do acórdão proferido em 12/10/2010 pelo Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a qual, por sua vez, julgara improcedentes os embargos de terceiro por aquela deduzidos.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 180).

A recorrida, por sua vez, contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de oposição de julgados (fls. 191).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 201).

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

1.<sup>a</sup>- A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores das pessoas colectivas por dívidas tributárias destas, respeita às dívidas nascidas ou exigidas no período da sua gerência.

2.<sup>a</sup>- Tais dívidas, no caso do devedor, na responsabilidade subsidiária, ser casado, serão da exclusiva responsabilidade do cônjuge que exerceu a gerência na devedora originária (Art. 1692º, alínea b) e art. 1696º, n.º 1, ambos do CC).

3.<sup>a</sup>- No caso de serem penhorados bens comuns do casal por dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges, então, neste caso, será obrigatório citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens no prazo de 30 dias (Art. 220º do CPPT e art. 825º, n.º 1 do CPC).

4.<sup>a</sup>- No caso destes autos a Recorrente nunca foi citada para requerer a separação judicial de bens.

5.<sup>a</sup>- Daí ter entendido que era “terceiro” para efeitos da dedução de Embargos de Terceiro e consequente defesa da propriedade do seu imóvel, já que a penhora efectuada pelo Fisco incidiu sobre um bem imóvel comum.

6.<sup>a</sup>- Convicção que mantém e agora reitera face à jurisprudência que dimana do Acórdão Fundamento que invocou em defesa da sua pretensão a qual advoga que a Recorrente tem legitimidade, para deduzir Embargos de Terceiro.

7.<sup>a</sup>- Sem prejuízo do referido, a Recorrente ainda entende que a petição dos Embargos de Terceiro (caso não logre o seu objectivo) deve ser convolada oficiosamente em requerimento a suscitar a

nulidade da citação da Recorrente e a remeter ao processo de execução fiscal no qual foi ordenada a penhora do bem comum.

8.<sup>a</sup>- Solução abraçada no Acórdão Fundamento e que, no entender da Recorrente, melhor consagra a referida solução na indagação, interpretação e aplicação das regras do direito sobre que versa a questão jurídica em conflito.

Termina pedindo que o presente recurso seja considerado procedente e provado e por via dele, seja proferido Acórdão Uniformizador que reconheça a qualidade de terceiro à ora Recorrente para poder deduzir “Embargos de Terceiro” na penhora de bens comuns, quando não ocorra a prévia citação da Recorrente, ou, então, no caso de a Recorrente carecer de legitimidade para deduzir Embargos de Terceiro, deve então a petição dos embargos de terceiro ser convolada oficiosamente para requerimento de nulidade de citação a remeter pelo tribunal ao processo de execução fiscal no qual foi ordenada a penhora de bens.

1.5. No seguimento destas alegações não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP não emitiu parecer (fls. 223 v.)

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos já constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

A. B..... e A..... contraíram casamento em 2/12/1997 (cfr. fls. 13).

B. Em 01/10/2002 foi Instaurado no Serviço de Finanças do Barreiro o processo de execução fiscal n.º 2160-98/103803.6 e aps. em nome da sociedade C....., Lda., por dívida de coimas, IVA e IRC de diversos anos no montante total de € 210.494,50 (cfr. informação de fls. 48/50).

C. No âmbito do processo de execução fiscal mencionado no ponto anterior (1. Agora, como doravante, leiam-se as correspondentes alíneas), em 24/03/2006 B..... foi citado por reversão, na qualidade de responsável subsidiário pela dívida da sociedade C....., Lda. (cfr. certidão de citação e fls. 82 do processo executivo em apenso).

D. Em 27/04/2006 foi lavrado o auto de penhora do prédio urbano destinado a habitação sito na Rua do ....., ....., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..... sob o artigo ..... e descrito na Conservatória do Registo Predial do Barreiro sob o n.º ..... da freguesia de ..... (cfr. fls. 88/89 do apenso)

E. O casamento foi dissolvido por divórcio por mútuo consentimento em 03/05/2006 tendo sido acordado que o bem comum – imóvel sito na Rua ....., n.º ....., no concelho do Barreiro, e descrito na Conservatória do Registo Predial do Barreiro, sob o n.º ..... e que constituía a casa de morada de família – até à sua partilha seria utilizada pelo cônjuge mulher A..... (cfr. teor dos documentos de fls. 13/18).

3.1. Como se viu, o presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 12/10/2010 (fls. 139/145).

No requerimento de interposição do recurso a recorrente delimitou duas questões:

- o acórdão recorrido entendeu não convolar a presente petição inicial de embargos de terceiro em requerimento de arguição de nulidade por falta de citação e, neste ponto, está em oposição com o acórdão também proferido pelo TCA Sul em 9/2/2010, no rec. n.º 02738/08 (Secção de Contencioso Tributário);

- o acórdão recorrido também considerou os presentes embargos de terceiro improcedentes e não provados por a embargante/recorrente não deter a qualidade de terceiro e, quanto a esta questão, encontra-se em oposição com o acórdão proferido pelo STA (Secção de Contencioso Tributário) em 21/6/2000, rec. n.º 22.164 (in Apêndice ao DR, II Série, de Julho de 2001, III volume) e com o acórdão proferido pelo Pleno do mesmo STA, em 5/12/2001, rec. n.º 21.438 (in Apêndice ao DR, II Série, de 14/3/2003).

No que respeita a esta segunda questão e face à invocação de dois arestos, foi a recorrente notificada (cfr. despacho de fls. 172) para indicar qual dos dois invocados acórdãos do STA elegia para fundamentar a respectiva oposição e, nada tendo dito, foi proferido, pelo Exmo. Relator do TCAS, o despacho de fls. 201 e 202, no qual se diz, além do mais, o seguinte:

«b - Notificada a recorrente de que, apenas lhe sendo lícito indicar um acórdão fundamento por cada uma das questões que considere decididas em oposição, era convidada a reformular o requerimento de fls. 153/154, nesta matéria, sob cominação de se atender os acórdãos fundamento indicados pela ordem da sua apresentação, a verdade é que nada veio dizer/requerer a este propósito (cfr. fls. 172 a 176, inclusive, dos autos).

c - Cabe, por isso e agora, emitir pronúncia sobre a ocorrência, ou não, das apontadas contradições, nos termos e para os efeitos do art. 284º/5, do CPPT, considerando, para o efeito e tendo em linha de conta o acima exposto, os acórdãos fundamento prolatados em 2009FEV10

- Proc. n.º 02378/08 -, deste tribunal (...), e em 2000JUN21 - Proc. n.º 22.164 -, do STA, respectivamente, quanto às questões da impossibilidade de convolação e de ausência da qualidade de terceiro, por banda da recorrente, para poder embargar:

d - Começando tal apreciação por esta última, crê-se inquestionável que ela se verifica, já que e no essencial, os acórdãos recorrido e fundamento, se pronunciaram sobre questão similar - qualidade de terceiro para poder embargar, do cônjuge do executado por dívidas da exclusiva responsabilidade deste - de forma divergente, tendo, o aqui proferido, respondido negativamente ao inverso do que sucedeu no douto aresto do STA.

e - Quanto à primeira e em face do teor do requerimento de fls. 174/176, propenderíamos a considerar, a invés, não ocorrer a apontada contradição, na medida em que, naquele, parece ter-se pretendido fazê-la radicar na forma de conhecimento da nulidade da falta de citação, nos termos e para os efeitos do art. 239º/1, do CPPT, isto é, que o acórdão recorrido, ao invés do acórdão fundamento, teria decidido que o conhecimento de tal vício processual, não era oficioso (cfr: a “2ª” questão ali elencada, a fls. 175). É que, de facto, o acórdão recorrido não diz tal, antes o que afirma é que a falta de citação em causa, se não for apreciada oficiosamente, - o que, necessariamente, pressupõe ser essa a forma de conhecimento adequada -, pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

f - Simplesmente, compulsando as alegações produzidas ao abrigo do art. 284º/3, do CPPT - cfr: fls. 180/186 -, constata-se que a recorrente considera questão decidida de forma oposta todo o entendimento vertido no acórdão recorrido, no segmento que transcreveu no art. 4º, das alegações de fls. 180 e seguintes, a partir do segmento ali referenciado em *itálico*.

g - E, assim sendo, crê-se que, também aqui, lhe assiste a razão e que, de facto, ocorre contradição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido.

h - É que, apesar da situação factual não ser absolutamente similar, na medida em que, no acórdão recorrido, não está demonstrada a citação da recorrente, nos termos e para os efeitos do art. 239º/1, do CPPT, ao inverso do que sucede no acórdão fundamento [( ) E que, nessa medida se afigura ter constituído a “pedra de toque” na construção ali empreendida e determinante da convolação, uma vez que a nulidade era sanável ao contrário do que sucede nos casos de ausência absoluta de citação] - cfr: alínea L. do respectivo probatório -, o certo é que, neste último não deixou de se entender que, no respectivo articulado inicial, a ali recorrente, apesar de ter limitado «[...] a sua pretensão, pelo pedido formulado, ao levantamento da penhora com as consequências legais [...], a verdade é não deixou de esgrimir com a falta da sua citação para a execução fiscal - ... -, pelo que esse mesmos articulado não pode deixar de ser entendido como requerimento visando a declaração daquele tipo de nulidade, ou, na pior das hipóteses, [...] sugerindo-o [...]»; Ora, no acórdão recorrido, apesar da recorrente ter referido expressamente nunca ter sido citada, no processo executivo para requerer, querendo, a separação judicial de bens, a realidade é que, ao inverso do acórdão fundamento, se veio a concluir pela impossibilidade de convolação em razão do pedido formulado.»

3.2. Face às alegações e Conclusões, concorda-se que o presente recurso por oposição de acórdãos está delimitado às duas apontadas questões.

Mas, no mais (ou seja, quanto à existência da alegada oposição) e sendo certo que a parcialmente transcrita decisão proferida pelo Exmo. Relator no TCAS não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC - podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso; (¹) - 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), importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.3. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, (já que o presente meio processual deu entrada em 19/7/2006 - cfr. carimbo apostado na respectiva petição inicial, a fls. 2), a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como 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 (()) 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 subsunção às mesmas normas legais.

3.4. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita às duas questões em apreciação e que, segundo a recorrente, consistem em determinar:

- se a recorrente detinha, ou não, a qualidade de terceiro para poder embargar, em reacção a penhora de bem comum e visando a cobrança coerciva de dívidas exequendas relativas a Coimas, IVA e IRC, na medida em que o acautelar dos seus direitos, nos termos e na sequência da sua citação nos termos e para os efeitos do estatuído no art. 239º, n.º 1, do CPPT;

- se era possível determinar a convolação da petição inicial de embargos de terceiro em requerimento de arguição de nulidade, por falta da aludida citação, dirigido à execução fiscal, em virtude de o pedido formulado não ser compatível com este meio processual, na medida em que apenas se pedem a restituição do bem à posse da recorrente e o cancelamento dos registos.

Vejamos.

#### 4. Quanto à questão atinente à qualidade de terceiro para poder embargar.

4.1. A recorrente deduziu os presentes embargos de terceiro, por considerar que, tendo sido casada, no regime de comunhão de adquiridos, com o executado B....., desde 2/12/1997 até 3/5/2006 (data em que foi proferida a decisão que decretou o divórcio por mútuo consentimento entre os cônjuges, e que transitou de imediato em julgado), nunca foi citada na qualidade de cônjuge ou ex-cônjuge do executado para os termos da respectiva execução fiscal, ou seja, para requerer, querendo, a separação judicial de bens, no prazo de 30 dias, a contar da citação, como impõe o art. 220º do CPPT, já que estava em causa a penhora de bens comuns fundada em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges (reversão).

E também nunca foi citada nos termos do n.º 1 do art. 239º do CPPT, já que a penhora incide sobre bens imóveis que são bens comuns do casal.

A sentença proferida em 1ª instância veio, porém, a considerar que a recorrente não podia ter lançado mão do presente meio processual (embargos de terceiro), para reagir contra a apontada penhora de bem imóvel, dado que, atenta a natureza das dívidas exequendas e do bem penhorado, por um lado e, por outro, a circunstância de, à data da concretização daquela penhora, a recorrente ainda ser casada com o executado e revertido na execução fiscal, o meio que a lei lhe faculta para a defesa dos seus direitos será o que decorre da sua, necessária, citação nos termos do n.º 1 do art. 239º do CPPT e não o processo de embargos de terceiro.

No recurso para o TCAS, a recorrente, reafirmando, por um lado, que à data da penhora já não era casada com o executado e revertido e, por outro lado, que nunca foi citada para a execução, fosse em que qualidade fosse e, particularmente, para requerer a separação de bens, bem como que não é devedora, nem responsável, a qualquer título, pelo pagamento da dívida exequenda, nem tão pouco figura no título executivo, continuou a sustentar a sua qualidade de terceiro e que a penhora em questão ofende quer a seu posse quer o seu direito de propriedade sobre o bem penhorado.

Apreciando e decidindo o recurso, o TCAS veio, porém, a confirmar a decisão da 1ª instância, com a fundamentação seguinte:

“... apesar de na primeira conclusão de recurso a recorrente afirmar que à data da penhora já não era casada com o executado e revertido, tal não tem aderência à realidade, já que, como o atesta a certidão do registo predial relativa ao penhorado, tal diligência foi concretizada em 2006ABR27 (cfr. fls. 39, dos autos) quando é certo que o divórcio da recorrente com aquele executado apenas foi

decretado em 2006MAI03 (cfr. fls. 16/17, dos autos) do que, necessariamente, decorre que à data da penhora ainda se mantinha a sociedade conjugal.

- Sendo assim, crê-se que, tal como o refere a Mm.<sup>a</sup> Juiz recorrida (...), a recorrente terá de acauzelar a defesa dos seus direitos na sequência da citação que, necessariamente, lhe terá de ser feita, sob pena de nulidade, nos termos do estatuído no art.º 239.º/1 do CPPT, estando-lhe, nessa medida vedado o recurso ao presente meio processual.

- Neste sentido, e para além da restante jurisprudência citada na decisão recorrida, doutrina o Cons. JLSousa (Cfr. CPPT, anotado e comentado, vol. II, 2007, 490/491), tendo em linha de conta a citação do cônjuge do executado nos termos do art. 220º, do CPPT, sempre que «(...) a dívida exequenda respeite a coima fiscal ou tenha por base responsabilidade tributária exclusiva do outro cônjuge.» que, «nos casos previstos no art. 220º deste Código, a citação visa (...) possibilitar ao cônjuge do executado requerer a separação de bens, como deriva do próprio texto destas normas. (...)

Assim, nas situações em que há lugar à citação do cônjuge prevista no n.º 1 do presente art. 239º, deverá entender-se que, também no processo de execução fiscal, a citação tem o alcance aí indicado de colocar o cônjuge na situação de co-executado, com todos os direitos processuais atribuídos a executado originário.

Esta atribuição ao cônjuge da posição de executado e a obrigatoriedade da sua citação nos casos de penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, implica que ele, nestes casos, não tenha a possibilidade de embargar de terceiro, devendo reagir contra actos ilegais que afectem os seus direitos através dos meios processuais concedidos ao executado, se já tiver sido citado, ou arguindo a nulidade insanável da falta de citação indevidamente omitida, nos termos do art. 165º, n.º 1, alínea a), deste Código, usando em seguida as referidas faculdades processuais.» (Cfr. ainda, as anotações ao art. 167º, da obra citada na nota anterior, particularmente a nota 19ª.)”

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento invocado quanto a esta questão (o ac. do STA, de 21/6/2000, rec. n.º 22.164, decidiu-se, no essencial, que tendo sido instaurada execução para cobrança de dívida de carácter extracontratual da exclusiva responsabilidade do cônjuge que lhe dá origem, por ela respondem apenas os bens próprios deste e a sua meação nos bens comuns – arts. 1692º, alínea b) e 1696º, n.º 1, ambos do CCivil – pelo que, tendo sido instaurada execução para cobrança de uma dívida dessa natureza é obrigatória a citação cônjuge não executado para que esse, se o pretender, requeira a separação de bens e se essa citação não foi feita é lícito ao cônjuge não responsável deduzir embargos de terceiro se a penhora tiver incidido sobre um imóvel comum.

E em consonância com esta proposição, escreve-se no citado aresto:

«Com efeito, prescrevia o n.º 1 do art. 1038º do CPC (na redacção à data dos factos e, por isso, aqui aplicável) que “o cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, defender por meio de embargos a sua posse quanto aos bens próprios e quanto aos bens comuns” pelo que, se assim era, não haveria dúvidas de que o aqui embargante, cônjuge da executada e alheio à execução, usara legitimamente deste meio possessório.

Porém, e prosseguindo-se na leitura daquele preceito, fica-se a saber que o uso daquele meio sofre de algumas restrições, pois que o mesmo está proibido quando forem penhorados bens comuns do casal e, não havendo lugar a moratória, tenha sido pedida a citação do cônjuge não devedor para que este possa requerer a separação de bens – vd. a alínea c) do seu n.º 2 - o que, em parte, vem contrariar o estabelecido no seu n.º 1.

Em suma, o que se retira referidas disposições é que a possibilidade de recurso aos embargos de terceiro como meio de defesa do cônjuge não responsável sofre de algumas limitações, porquanto aquele só deles se poderá servir quando não haja lugar à moratória e não houver sido requerida a sua citação.

3. De acordo com o probatório a execução onde foi penhorado o imóvel de que o embargante reclama a posse foi instaurada para cobrança de dívidas à Segurança Social e de coimas fiscais, o que significa que, pelo menos, no tocante a estas últimas, se trata de dívidas resultantes de responsabilidade extracontratual e, por isso, de dívidas da exclusiva responsabilidade do cônjuge que a elas deu origem, pelo que perante elas só respondem os bens próprios deste e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns. - Vd. arts. 1692º, alínea b), e 1696º, n.º 1, do Código Civil.

Daí que, e independentemente do probatório ser omissivo no tocante à descrição da factualidade que nos permitiria saber em que circunstâncias é que foram contraídas dívidas à Segurança Social e, consequentemente, saber a quem caberia a responsabilidade pelo seu pagamento, basta-nos saber que entre a quantia exequenda figuram dívidas resultantes da condenação em coimas por parte da mulher do embargante para resolver a questão aqui equacionada.

Sendo assim, pode concluir-se que, pelo menos no tocante a estas últimas, isto é, no tocante às dívidas por coimas, se está na presença de dívidas de natureza extracontratual, da exclusiva responsabilidade da mulher do Embargante, única executada, pelas quais respondem apenas os seus bens próprios e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns.

Contudo, e apesar disso, a lei fiscal consente que “na execução para cobrança de coima fiscal imposta a um dos cônjuges possam ser imediatamente penhorados bens comuns” exigindo, contudo, que, neste caso, se cite “o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens ...”, art. 302º do CPT.

Ou seja, a lei impõe que, nos casos em que se execute um dos cônjuges para cobrança de dívida de que só ele é responsável, após a penhora dos bens comuns, imediata e oficiosamente, se proceda à citação do cônjuge alheio à execução para que este, se o quiser, possa requerer a separação das meações e, deste modo, proteger os seus direitos.

Tal citação, todavia, não converte, o citado em executado, pelo que o cônjuge não “responsável pelo pagamento da dívida exequenda, mesmo que citado para aquele fim, não deixa de ser terceiro perante a execução e, conseqüentemente, não deixa de poder usar dos meios, processuais ou outros, que a lei pôs ao alcance deste na defesa dos seus direitos.

E entre estes os embargos de terceiro.

3.1. Argumenta-se, por vezes, entendimento que colhe o apoio do lustre Magistrado do Ministério Público, que a proibição decorrente da citada alínea c) do n.º 2 do art. 1038º do CPC - a de embargar de terceiro nos casos em que, não havendo lugar à moratória, haja sido requerida a citação do cônjuge não responsável para requerer a separação de bens - é uma proibição de carácter geral e, portanto, aplicável também nas execuções fiscais.

A possibilidade de deduzir embargos de terceiro só existiria, assim, em alternativa, e subsidiariamente, em relação à possibilidade de requerer a separação, não sendo cumulativa com ela.

Só que desse entendimento - contra o qual não nos manifestamos - não se pode retirar o corolário conclusivo de que, no caso previsto no art. 302º do CPT, “se o cônjuge não tiver sido citado para requerer a separação e constatar que a execução prossegue, o único meio de defesa admissível será a arguição da nulidade por falta de citação, ao abrigo do preceituado no art. 251º, n.º 1 do CPT” (() Vd. douto Acórdão desta Secção de 18/2/98, Rec. n.º 21.438.)

Ou seja, não nos parece que a conjugação daquela disposição da lei processual civil com o que se prescreve no citado art. 302º do CPT, possa fundamentar a conclusão de que a obrigatoriedade e oficiosidade da citação do cônjuge do executado queira significar que o legislador pretendeu restringir a possibilidade de aquele embargar de terceiro e de que o único meio que lhe foi concedido para defesa dos seus direitos tenha sido o da separação das meações.

Na verdade, e em primeiro lugar, importa referir que esse entendimento não se retira da letra da lei e seria natural que se tal fosse a intenção do legislador que este a tivesse expressado em termos claros. Tanto mais quanto é certo que se trataria de uma inovação substancial em relação ao processo civil e uma inovação de que causaria severas limitações ao embargante fiscal.

Por outro lado, parece-nos óbvio que se a lei processual civil, em que a iniciativa da citação depende do exequente, permite ao cônjuge não citado a possibilidade de embargar, por maioria de razão, se terá de entender que esta faculdade também se estende ao âmbito processual fiscal, pois que, neste, a citação é obrigatória e oficiosa.

Ou seja, ao reforço de garantias que aquela obrigatoriedade pressupõe terá de corresponder, necessariamente, um reforço de meios processuais de defesa. (...)

O que fica dito leva-nos a concluir que a melhor leitura da lei seja a que considera que, tratando-se de execução por coimas, o cônjuge do executado possa embargar de terceiro se não tiver sido citado na execução para requerer a separação de bens. (() Vd. Acórdão desta Secção de 17/1/96, Rec. n.º 19.806.)

E, sendo assim, e sendo que a lei consente ao embargante o uso deste meio possessório, é forçoso concluir que o embargante - cônjuge da executada e não responsável pelas dívidas - bem andou ao deduzir estes embargos.»

4.3. Ora, em face das decisões em confronto, crê-se que, na verdade, não se verifica a invocada oposição de acórdãos.

Por um lado, sempre seria duvidosa a conclusão de que não ocorreu alteração substancial na regulamentação jurídica.

Com efeito, como consta do acórdão fundamento, considerou-se ali aplicável ainda o disposto no art. 1038º do CPC (em vigor à data dos factos - e na verdade a penhora do bem embargado e que ali estava em causa, ocorrera em 12/4/1994 - conforme consta do n.º 6 do Probatório fixado no acórdão).

Ora, com a reforma processual de 1995 foram eliminados os Capítulos VII e VIII do CPC que tratavam, respectivamente, dos meios possessórios e dos embargos de terceiro (arts. 1033º a 1043º) tendo o seu actual art. 352º recebido o preceituado nesse anterior art. 1038º, embora eliminando o enunciado de excepções à admissibilidade da defesa por embargos dos bens comuns do casal, «optando por uma norma geral de admissibilidade, mediante a introdução dum requisito (positivo) genericamente formulado: os embargos são admissíveis quanto aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pela diligência ofensiva da posse ou do direito com ela incompatível.»

E se esta «alteração de perspectiva não implica modificação de regime» ficou, porém, «ressalvada a decorrente da supressão da moratória (redacção dada ao art. 1696º CC pelo DL 329-A/95) e



da consequente imposição da citação do cônjuge do executado em todos os casos de penhora de bem comum (art. 825º-1). Assim, no caso da penhora, os bens comuns são indevidamente atingidos: quando o executado tenha bens próprios (ou bens que com eles respondem: art. 1696-2 CC), não estando assim verificado o condicionalismo em que actua a responsabilidade subsidiária (art. 1696º-1 CC); quando não tenha sido requerida a citação do cônjuge; quando, sendo a dívida comum e havendo título executivo contra ambos os cônjuges apenas um tenha sido demandado». (Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, Vol. 1º, 2ª edição, Coimbra Editora, 2008, anotação 2 ao art. 352º, p. 669).

Ou seja, tendo o acórdão fundamento sido proferido no domínio da anterior redacção daquele art. 1038º do CPC, poderia, desde logo, questionar-se se no caso não se verifica alteração substancial na regulamentação jurídica.

4.4. Decisivo para a questão da existência, ou não, de oposição, é, porém, a constatação de que, afinal, os dois arestos assentam em pressupostos diferentes.

Na verdade, atentando no acórdão recorrido, vê-se que, como acima se deixou dito, aí se exarou o seguinte:

«Esta atribuição ao cônjuge da posição de executado e a obrigatoriedade da sua citação nos casos de penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, implica que ele, nestes casos, não tenha a possibilidade de embargar de terceiro, devendo reagir contra actos ilegais que afectem os seus direitos através dos meios processuais concedidos ao executado, se já tiver sido citado, ou arguindo a nulidade insanável da falta de citação indevidamente omitida, nos termos do art. 165º, n.º 1, alínea a), deste Código, usando em seguida as referidas faculdades processuais.» (Cfr. ainda, as anotações ao art. 167º, da obra citada na nota anterior, particularmente a nota 19ª.)”

Ou seja, o acórdão recorrido não afirma que o cônjuge (incluindo-se, portanto, a recorrente, nessa qualidade) não detém a qualidade de terceiro: afirma, apenas, que a atribuição ao cônjuge da posição de executado e a obrigatoriedade da sua citação nos casos de penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, implica que ele, nestes casos, não possa utilizar o meio processual dos embargos de terceiro, devendo, ao invés, reagir contra actos ilegais que afectem os seus direitos através dos meios processuais concedidos ao executado, se já tiver sido citado, ou arguindo a nulidade insanável da falta de citação indevidamente omitida, nos termos do art. 165º, n.º 1, alínea a), deste Código, usando em seguida as referidas faculdades processuais.

Se bem interpretamos, portanto, o acórdão recorrido, o que aí se afirma é que o cônjuge, porque terá que ser obrigatoriamente citado para a execução, ficando, então, após essa citação, na posição de co-executado, não pode utilizar o referido meio processual dos embargos de terceiro, mesmo antes de essa citação ocorrer. Mas não porque não seja, entretanto, ainda terceiro na acção, mas, apenas porque (para além de poder deduzir oposição à execução, se já tiver sido citado – caso em que a questão deixa, então de se colocar) pode desde logo arguir a nulidade decorrente da falta de citação, por o não ter sido e a lei impor tal citação. Isto é, o que se afirma, afinal, é a impossibilidade de o cônjuge utilizar, mesmo que ainda não seja parte na causa (cfr. art. 351º do CPC), o meio processual dos embargos de terceiro, e não que não detenha a posição de terceiro.

No acórdão recorrido a questão reconduz-se, portanto, a uma questão de adequação ou inadequação do meio processual utilizado e não à questão de o cônjuge não citado deter, ou não, a qualidade de terceiro para poder embargar.

Ao passo que, no acórdão fundamento, a solução jurídica assentou no pressuposto da existência dessa qualidade de terceiro.

4.5. E, assim sendo, resulta claro da análise do julgamento feito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento que não existe entre eles divergência e incompatibilidade que, quanto a esta primeira questão apreciada, justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso por oposição de acórdãos.

Pelo que, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, este deve ser considerado findo, nesta parte, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

**5. Quanto à questão de saber se era possível determinar a convalidação da petição inicial de embargos de terceiro em requerimento de arguição de nulidade, por falta da aludida citação, dirigido à execução fiscal, em virtude de o pedido formulado não ser compatível com este meio processual, na medida em que apenas se pedem a restituição do bem à posse da recorrente e o cancelamento dos registos.**

5.1. O acórdão recorrido, considerou, quanto a esta questão, que ainda que a nulidade por falta da citação determinada pelo art. 239/1 do CPPT, não sendo conhecida officiosamente, seja arguível até ao trânsito em julgado da decisão final, não é, aqui, caso, de determinar a convalidação da petição inicial em requerimento de tal arguição, dirigido à execução fiscal enquanto sede própria ao respectivo conhecimento, uma vez que o pedido formulado é, apenas, o da restituição à posse da recorrente, do penhorado com o cancelamento de registos, revelando-se, nessa medida, incompatível com a aludida convalidação.

Por sua vez, no acórdão fundamento (o ac. do TCA Sul, proferido em 9/2/2010, no rec. n.º 02738/08 (Secção de Contencioso Tributário) para além de se ter verificado que a ali embargante foi citada nos termos e para os efeitos do art. 239º do CPPT, entendeu-se que, por o pedido formulado conter, a par do pedido de cancelamento da penhora, também o pedido de declaração de nulidade do processo executivo por falta de citação, tal articulado não podia deixar de ser entendido como requerimento visando aquele tipo de nulidade, configurando-se como sustentável a convalidação do articulado inicial em requerimento de arguição de nulidade por falta de citação no processo executivo e a ser remetido por ser a sede competente para a apreciação desse alegado vício de forma.

Ou seja, no acórdão recorrido considerou-se que o pedido formulado não se mostrava adequado à espécie convolanda, ao passo que no acórdão fundamento se considerou que o processo se adequava a um dos pedidos formulados – o da arguição da nulidade da citação.

Porém, como no despacho de fls. 201 a 203 (em que apreciou a alegada oposição de acórdãos) reconhece o Exmo. Relator do acórdão recorrido, o que é verdade é que a recorrente invocou na petição inicial (arts. 18º e 29º), que a Fazenda Nacional «nunca citou a ora embargante, nos termos do art. 239º, n.º 1 do CPPT, já que a penhora efectuada pela Fazenda Nacional, como esta bem sabe, incide sobre bens imóveis, que são bens comuns do casal» bem como que os embargos de terceiro são o meio processual adequado «para quem for ofendido na sua posse por penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, reagir contra a ofensa dos seus direitos», «especialmente quando os Embargos de Terceiro são deduzidos pelo cônjuge do executado/gerente contra quem reverteu a execução fiscal, à penhora efectuada em bens comuns do casal, não tendo a execução sido instaurada contra a Embargante e não tendo esta sido citada para a mesma».

E, atentando no acórdão fundamento, constata-se que não deixou aí de se entender que apesar de na respectiva petição inicial a ali recorrente ter limitado «... a sua pretensão, pelo pedido formulado, ao levantamento da penhora com as consequências legais [...], a verdade é não deixou de esgrimir com a falta da sua citação para a execução fiscal (...) pelo que esse mesmo articulado não pode deixar de ser entendido como requerimento visando a declaração daquele tipo de nulidade, ou, na pior das hipóteses, (...) sugerindo-o».

Ora, apesar de também no acórdão recorrido a recorrente ter referido expressamente nunca ter sido citada no processo executivo para requerer a separação judicial de bens, a verdade é que, ao invés do entendido no acórdão fundamento, veio a concluir-se pela impossibilidade de convalidação em razão do pedido formulado.

Verifica-se, portanto, quanto a esta questão, a invocada oposição de acórdãos.

O que, implica, portanto, que dela se conheça.

5.2. E fazendo-o dir-se-á que procede nesta parte o recurso.

Com efeito, não sofrendo dúvida que o erro na forma de processo (art. 199º do CPC) consiste em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão e sendo certo que tal erro (na forma de processo utilizado) deve ser aferido pelo pedido formulado na acção (cfr., entre outros, Rodrigues Bastos, in “Notas ao Código de Processo Civil”, 3ª ed., 1999, pág. 262; Antunes Varela, in RLJ 115, pág. 245 e segs; ac. do STJ, de 12/12/2002, rec. n.º 3981/02, in Sumários, 12/2002; e ac. deste STA, de 25/1/2012, rec. n.º 0866/11), sendo de afastar a convalidação no caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos, mas não quanto a outros (ou seja, a correcção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processo passe a seguir a tramitação adequada), no caso vertente, nenhum destes obstáculos se verifica.

Desde logo, porque como acima se referiu, a recorrente invocou na petição inicial (arts. 18º e 29º), que a Fazenda Nacional nunca a citou, nos termos do art. 239º, n.º 1 do CPPT, apesar de a penhora efectuada incidir sobre bens imóveis.

Por outro lado, porque não sendo admissível a utilização da forma processual de embargos de terceiro, todo o processo poderá passar a seguir a forma legalmente adequada para a apreciação da nulidade decorrente da invocada falta de citação (a correcção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processo passe a seguir a tramitação adequada - cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, II vol. 5ª ed., anotação 46 ao art. 204º, pag. 372).

Por último porque, sendo aquela eventual nulidade de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final – n.º 4 do art. 165º do CPPT, sempre então se imporia ordenar a convalidação para a forma de processo adequada à apreciação de tal nulidade (cfr. arts. 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT). Ou seja, até por imposição legal a petição de embargos deveria ter sido convolada em requerimento de arguição de nulidade por falta de citação do cônjuge que invocou essa falta de citação.

Nestes termos, o recurso por oposição de acórdãos procede quanto a esta questão, devendo, em conformidade, revogar-se nesta parte, o acórdão recorrido e a sentença recorrida.

## DECISÃO

Termos em que acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em:

a) Julgar findo, por inexistir oposição, o presente recurso, na parte em que, relativamente à questão atinente à qualidade de terceiro para poder embargar, se invocou oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do STA, proferido em 21/6/2000 no rec. n.º 22.164.

b) Julgar verificada a alegada oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do TCA Sul, proferido em 9/2/2010, no rec. n.º 02738/08 (Secção de Contencioso Tributário), relativamente à questão atinente à convolação da petição inicial de embargos de terceiro em requerimento de arguição de nulidade, por falta de citação do cônjuge que invocou essa falta de citação.

c) Conhecendo desta questão, julgar nessa medida procedente o recurso, ordenar a convolação da petição inicial de embargos de terceiro em requerimento de arguição da dita nulidade e que os autos sejam remetidos ao processo de execução e ali incorporados a fim de a mesma ali ser apreciada, se a tanto nada mais obstar.

Com custas pela recorrente e pela recorrida, em partes iguais, por ambas terem decaído e/ou contra-alegado em relação a uma das questões.

Lisboa, 6 de Junho de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

---

<sup>(1)</sup> Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, proc. 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 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».

## Acórdão de 6 de Junho de 2012.

### Assunto:

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

### 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: 739/11-50.

Recorrente: Cristóvão Catarino Pereira e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

### RELATÓRIO

1.1. Cristóvão Catarino Pereira e Anabela Ribeiro Paulo Silva Pereira, com os demais sinais dos autos, recorrem, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpuseram da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, a qual, por sua vez, julgara improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS referente ao exercício de 2003, no montante de 2.675,86 Euros.

1.2. Admitido o recurso, os recorrentes apresentaram, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 132 a 136).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul (fls. 142 a 144), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, nº 5 e 282, nº 3, ambos do CPPT.

1.4. Os recorrentes terminam as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

36. A 27 de Fevereiro de 2006, foi notificado Cristóvão Catarino Pereira, pelo ofício nº 2377 de 21 de Fevereiro, para remeter à Direcção de Finanças de Santarém, os elementos ou esclarecimentos solicitados no âmbito do dever de colaboração, estabelecido pelo nº 4 do artigo 59º da Lei Gerai Tributária (LGT).

37. Um dos elementos/esclarecimentos solicitados, tem exactamente a ver com uma autorização, cuja declaração devia o notificado devolver assinada, autorizando a administração tributária a aceder a informações e documentos bancários em seu nome.

38. Pelo ofício nº 5705 datado de 18 de Maio de 2006, foi o recorrente, Cristóvão Catarino Pereira notificado, para no prazo de 10 dias, exercer o direito de audição.

39. Pelo ofício nº 7872 de 14 de Julho de 2006, é notificado Cristóvão Catarino Pereira da decisão do Director Geral dos Impostos, de 11 de Julho de 2006, que autoriza a derrogação do dever de sigilo bancário.

40. Pela ordem de serviço nº OI200700830 de 7 de Maio de 2007, foi determinado procedimento inspectivo interno aos aqui recorrentes.

41. A 26 de Julho de 2007, são notificados do relatório definitivo, sendo as correcções levadas a efeito motivadas nos elementos obtidos à custa da derrogação do sigilo bancário e não por via da acção inspectiva.

42. A decisão de derrogação do dever de sigilo bancário proferida fora e à revelia de qualquer procedimento inspectivo, independentemente de se verificarem ou os pressupostos de que a lei substantiva faz depender a derrogação do sigilo bancário, não pode servir de mote à correcção da matéria colectável em sede de IRS aos recorrentes.

43. O que a Inspecção Tributária fez, foi utilizar a derrogação do sigilo bancário como forma de preparar o procedimento de inspecção aos recorrentes.

44. Constituinte o procedimento inspectivo pressuposto da derrogação do sigilo bancário, não integrando a derrogação do sigilo bancário, que ocorre em 2006, qualquer procedimento inspectivo, está impedida a Inspecção Tributária, de, a partir dos elementos obtidos pela derrogação do sigilo bancário corrigir a matéria colectável.

45. A derrogação do sigilo bancário não é um meio ao dispor da Direcção Geral dos Impostos para proceder a correcções da matéria colectável dos contribuintes.

46. A Inspecção Tributária não logrou demonstrar, como obteve os elementos necessários às correcções que leva a efeito, a não ser, por via de terceiros e da derrogação do sigilo bancário.

47. Fica documentalmente demonstrado, que a ordem de serviço que determina o procedimento inspectivo aos contribuintes data de 2007, sensivelmente um ano depois de se ter dado início à derrogação do sigilo bancário.

48. O procedimento está classificado de interno e, não consta dos elementos que compõem o relatório, no período que medeia entre o início e o fim da acção inspectiva, que tivesse a Inspecção Tributária iniciado qualquer contacto, com vista a obter alguma confirmação de valores.

49. O duto Acórdão do TCA Sul, de que se recorre, deixa expresso, folhas 7, que “ao tempo a AT detinha já elementos de prova acerca do recebimento dos valores provenientes da alienação de imóveis (...)”.

50. Ora se já detinha elementos de prova, para mais obtidos de terceiros, só os pode ter recolhido no âmbito de um procedimento inspectivo externo.

51. E esse, como de resto fica demonstrado, nunca existiu.

52. O único procedimento inspectivo que existiu, interno, foi o iniciado no ano de 2007, já na posse dos elementos recolhidos pela Inspecção Tributária de terceiros e no âmbito da derrogação do dever do sigilo bancário.

53. Como diz e bem no duto acórdão do TCA sul, “(...) o procedimento de derrogação do sigilo bancário não é o procedimento adequado para operar as correcções à matéria tributável dos sujeitos passivos”.

54. Prossegue o duto Acórdão, “Todavia, uma vez autorizado pelo Director-Geral dos Impostos o acesso a informação bancária, foi emitida Ordem de Serviço para efeitos de credenciação do técnico da inspecção e início da acção inspectiva, havendo as correcções à matéria colectável do impugnante e que originaram a liquidação impugnada ocorrido no âmbito de um procedimento inspectivo no qual foi analisada a situação tributária do impugnante mediante o confronto entre o teor da declaração de rendimentos do impugnante os depósitos da suas contas bancárias”.

55. Com todo o respeito pelo vertido no duto Acórdão não é verdade. Houve derrogação do sigilo bancário e recolha de elementos de terceiros no ano de 2006.

56. Um ano depois, em 2007, foi então emitida ordem de serviço. Da inspecção não resulta um único dado, que tivesse a Inspecção Tributária recolhido, entre o período que medeia o início e o fim do procedimento inspectivo. No decurso do procedimento não há um único acto de inspecção praticado.

57. Donde, “(...) se na senda do doutrinado naquele douto aresto, é ilegal a liquidação operada à revelia de um procedimento inspectivo que, formal e materialmente, é muito mais garantístico dos direitos dos contribuintes do que tão só o procedimento de derrogação do sigilo bancário, (...)”, como bem refere o douto Acórdão do TCA Sul de que se recorre.

58. Da mesma forma é ilegal a liquidação adicional do IRS do exercício de 2003, justamente porque resulta também ela dos elementos recolhidos no âmbito de um procedimento de derrogação do sigilo bancário e não como subtilmente se pretende, de um procedimento inspectivo que materialmente não existiu.

59. Resulta do Acórdão do TCA Sul n.º 1187/06 de 11 de Julho de 2006, desde logo, que foi acrescentado ao probatório (matéria de facto dada como provada em 1.ª Instância), uma nova alínea, contendo, a seguinte factualidade: No caso vertente toda a actuação da AT foi levada a cabo à revelia de qualquer procedimento inspectivo, nos termos definidos no RCPIT (...).

60. O recorrido entende que AT não lançou mão de qualquer procedimento de inspecção externa, nem tinha de o fazer, como pretende o recorrente, na medida em que a sua actuação se inscreve no âmbito do disposto nos artigos 44.º n.º 1 alínea a) do CPPT e 44.º n.º 1 e 2 do RCPIT, consubstanciando por isso, uma acção preparatória.

61. Entendeu o douto Acórdão do TCA Sul, que a apreciação desta questão, a título prévio, afigurava-se de primordial importância, na medida em que, na eventualidade de se concluir que a razão assiste ao recorrente, i. é, que a derrogação do sigilo bancário e a consequente análise dos documentos e informações bancárias, devem ser levados a cabo no âmbito de um procedimento de inspecção, como tal definido pelo RCPIT.

62. Não pode ser utilizada como instrumento de preparação de um procedimento inspectivo e estar dessa forma sujeito a critérios de discricionariedade e oportunismo por parte da administração fiscal.

63. Mais do que a preterição de qualquer formalidade no âmbito de tal procedimento, encontramos perante uma total ausência desse mesmo procedimento, impondo-se por isso concluir pela eliminação da decisão do Director-Geral dos impostos, independentemente de, no caso, se verificarem ou não, os pressupostos de que a lei substantiva faz depender a derrogação do sigilo bancário.

64. O conflito que aqui opõe o recorrente à Direcção Geral dos Impostos, é justamente ter havido um procedimento de derrogação do sigilo bancário, desapoiado do prévio procedimento inspectivo externo.

65. Não pode, de forma alguma, como veio a ficar decidido, servir a derrogação do sigilo bancário de instrumento de preparação de um procedimento inspectivo.

66. Se a derrogação do sigilo bancário não pode servir de instrumento de preparação de um procedimento inspectivo, não poderá servir a derrogação do sigilo bancário para preparar o procedimento inspectivo, ainda que no desiderato de indagar se foram declarados os efectivos e reais rendimentos.

67. A Inspeção Tributária, não logrou em momento algum provar, que tivesse praticado actos de inspecção, com vista à obtenção de elementos necessários à correcção que leva a efeito, por forma, a contrariar a motivação aduzida na p. i. de impugnação judicial.

68. Designadamente, que a derrogação do sigilo bancário, foi utilizada como acto preparatório de uma acção inspectiva facto desde logo evidenciado na própria fundamentação do pedido de derrogação do sigilo bancário.

69. Não tendo havido essa prova por parte da Inspeção Tributária, como fica demonstrado, serviu a derrogação do sigilo bancário, de instrumento preparatório ao procedimento inspectivo levado a efeito aos recorrentes.

70. A utilização desses elementos obtidos à custa da derrogação do sigilo bancário, está vedada, porque desapoiado esse procedimento de qualquer procedimento inspectivo externo.

71. Ademais, porque qualifica a Inspeção Tributária, in casu, o procedimento que leva a efeito, de interno, constituindo também esta mais uma prova, de que não houve qualquer acto de inspecção praticado, já que todos os elementos de que dispunha a inspecção, necessariamente que haviam de ter sido recolhidos no âmbito de um procedimento externo.

72. É incontornável, que foi a partir desses elementos, ilegalmente obtidos, que corrige a Inspeção Tributária a matéria colectável dos recorrentes e não como se pretende fazer crer, no âmbito de um procedimento inspectivo, que simplesmente, materialmente, não existiu.

Terminam pedindo o provimento do recurso e a revogação do douto acórdão proferido pelo TCA Sul, a substituir por outro que declare nula a liquidação de IRS emitida para o exercício de 2003.

1.5 A Recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, sustentando que inexistente a invocada oposição de acórdãos e que, caso assim não se entenda, o acórdão recorrido é de confirmar, visto ter feito uma correcta aplicação do direito aos factos.

1.6. O MP não emitiu Parecer (cfr. fls. 185 verso).

1.7. Corridos os Vistos dos Exmos. Adjuntos, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

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

1. Mediante ofício n.º 2377, de 21 de Fevereiro de 2006, a administração fiscal notificou o impugnante Cristóvão Pereira, solicitando-lhe esclarecimentos sobre rendimentos sujeitos a IRS e autorização

de acesso a informação bancária, nos termos e fundamentos constantes de fls. 19, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

2. Desse ofício consta, designadamente o seguinte: «1. Consta nos nossos Registos que V. Exa. exerce funções de administrador da sociedade “Guerreiro e Pereira, Lda.”...»; «2. Havendo necessidade da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ser convenientemente esclarecida sobre as relações entre V. Exa. e a citada Sociedade (...) fica V. Exa. notificado para (...) remeter (...) esclarecimentos (...) Se, no período que decorreu entre 1 de Janeiro de 2002 e 31 de Dezembro de 2005, recebeu em seu nome pessoal importâncias referentes à actividade da citada sociedade»...;

3. O ora impugnante não respondeu;

4. Em 21 de Abril de 2006 foi instaurado procedimento de derrogação do sigilo bancário contra Cristóvão Pereira, com os fundamentos que constam de fls. 32, do P.A. em anexo, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

5. Nos fundamentos do pedido, menciona-se a existência de indícios de o visado ter auferido em nome pessoal pelo menos um total de € 260.892,55, respeitantes à transacção de 8 fracções de um imóvel alienado pela sociedade da qual era gerente;

6. Mais ali se refere que foi notificado o SP com o intuito de esclarecer os factos e que este não cumpriu o solicitado;

7. Finalmente, ali se refere que a confirmarem-se tais indícios existem omissões de âmbito tributário e eventualmente criminal na sociedade e no SP (...);

8. Em 30 de Junho de 2006 foi remetida ao SF de Santarém uma declaração da sociedade “Guerreiro & Pereira” de autorização de acesso à informação bancária daquela sociedade - cfr. fls. 62, do P.A., em anexo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

9. Por despacho do Exmo. Sr. Director Geral dos Impostos de 11 de Julho de 2006, foi autorizada a derrogação do dever do sigilo bancário do contribuinte Cristóvão Pereira - cfr. fls 65, do P.A. em anexo, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

10. Mediante ordem de serviço nº 200700830 foi efectuado procedimento interno de inspecção ao SP ora impugnante, Cristóvão Pereira, iniciada em 7 de Maio de 2007 - cfr. fls. 18, do P.A. em anexo cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

11. No âmbito dessa inspecção foi elaborado o relatório da inspecção, junto a fls. 16, do P.A. em anexo, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

12. No relatório mencionam-se duas fases para apuramento do lucro tributável do impugnante. A primeira fase, iniciou-se com a comparação do que se apurou em sede da inspecção efectuada à sociedade na qual foram detectadas situações em que o valor inscrito na escritura de compra e venda celebrada foi diferente do valor real do negócio celebrado; a segunda fase, inclui o procedimento de derrogação do sigilo bancário dos sócios gerentes (cfr. fls. 19, do P.A. em anexo, cujo conteúdo se dá por reproduzido);

13. Do relatório consta ainda que, no âmbito desta referida segunda fase, foi detectado o depósito na conta do impugnante de dois cheques emitidos por dois adquirentes de imóveis à sociedade “Guerreiro e Pereira”, que foram emitidos em nome do impugnante e não da sociedade, bem como cheques emitidos pela própria sociedade ao impugnante - cfr. fls. 19, do P.A. em anexo, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

14. Em consequência, foram efectuadas correcções ao lucro tributável, de que resultou a liquidação adicional, referente ao exercício de 2003.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 12/10/2010 (fls. 110/121), invocando os recorrentes que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido no TCAS, em 11/6/2006, no processo nº 1187/06.

Nos autos foi proferido despacho (cfr. fls. 142 e ss) no qual o Exmo. relator julgou verificada a oposição.

Mas porque tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar - cfr. art. 685º-C, nº 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso; <sup>(1)</sup> - 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), importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, nº 1, e 4º, nº 2, da Lei nº 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei nº 107-D/2003, de 31/12, (já que a presente impugnação deu entrada em 10/10/2007 – cfr. carimbo apostado na respectiva petição inicial, a fls. 2), a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, al. b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo nº 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 (( ) 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 (( ) 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 subsunção às mesmas normas legais.

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição que, segundo os recorrentes, consiste em ter o acórdão recorrido admitido o procedimento de derrogação do sigilo bancário como instrumento de preparação de um procedimento inspectivo, perfilhando o entendimento de que, no caso de a AT ser já detentora informações susceptíveis de ajudar ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos se deve abster de os incomodar, independentemente da forma como os adquiriu, no caso concreto, por via da derrogação do sigilo bancário,

ao passo que no acórdão fundamento se entende que a derrogação do sigilo bancário não pode ser utilizada como instrumento de preparação de um procedimento inspectivo e dessa forma estar sujeito a critérios de discricionariedade e oportunidade por parte da AT, ainda que com o fim de indagar se o sujeito passivo declarou os seus efectivos e reais rendimentos.

E a interpretação decorrente do acórdão recorrido é, no entendimento dos recorrentes, ilegal dado que:

- a decisão de derrogação do sigilo bancário proferida fora e à revelia de qualquer procedimento inspectivo, independentemente de se verificarem ou os pressupostos de que a lei substantiva faz depender tal derrogação, não pode servir para corrigir a matéria colectável em sede de IRS aos recorrentes, já que o que a Inspeção Tributária fez foi utilizar a derrogação do sigilo bancário como forma de preparar o procedimento de inspecção, apesar de este procedimento constituir pressuposto daquela derrogação e não logrando demonstrar como é que obteve os elementos necessários às correcções que levou a efeito, sendo que, no caso, o único procedimento inspectivo que existiu, interno, foi o iniciado no ano de 2007, quando a AT já estava na posse dos elementos recolhidos pela Inspeção Tributária de terceiros e no âmbito da derrogação do dever do sigilo bancário.

- a derrogação do sigilo bancário foi utilizada como acto e instrumento preparatório de uma acção inspectiva levado a efeito relativamente recorrentes, pelo que a utilização dos elementos obtidos à custa da derrogação do sigilo bancário, está vedada, porque desapoiado esse procedimento de qualquer procedimento inspectivo externo.

Vejamos, pois.

4.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se a circunstância de a AT se ter servido de elementos coligidos em sede de procedimento de derrogação do sigilo bancário do impugnante, para proceder à correcção dos rendimentos por este declarados em sede de IRS e, nessa sequência, ter procedido ao acto tributário impugnado, padece de ilegalidade que inquine esse mesmo acto tributário, na medida em que, no entendimento da impugnante, não houve processo inspectivo, o acórdão recorrido veio a confirmar a sentença da 1ª instância que julgara improcedente a impugnação, com a fundamentação que, em síntese, é a seguinte:

— face ao quadro fáctico apurado, resulta que foi levado a efeito um procedimento de derrogação do sigilo bancário ao sujeito passivo Cristóvão Pereira, no âmbito das competências definidas para a inspecção tributária nos art. 54º n.º 1 al. a) e 63º n.º 1 al. d) da LGT e art. 44º do RCPIT, sendo através dele confirmadas situações referentes a pagamentos de valores relacionados com a alienação de imóveis pela sociedade de que o impugnante era gerente, directamente a este;

— sucede que a AT estava já na posse de cópias de cheques emitidos ao impugnante e pagamentos de sisa adicional respeitantes às diferenças entre os valores constantes das escrituras de compra e venda e registados na contabilidade da sociedade e os valores reais das transmissões dos imóveis e foi porque existiam na posse da DGCI elementos acerca de negócios de compra e venda de imóveis cujo pagamento terá sido efectuado por meio de cheque a favor do citado Cristóvão Pereira que foi ordenado o levantamento do sigilo bancário a fim de se aquilatar da indiciada omissão de proveitos, destinando-se o procedimento de derrogação do sigilo bancário tão só a comprovar os indícios do recebimento pelo impugnante de adiantamentos por conta de lucros;

— embora o procedimento de derrogação do sigilo bancário não seja o procedimento adequado para operar as correcções à matéria tributável dos sujeitos passivos, no caso, uma vez autorizado pelo Director-Geral dos Impostos o acesso a informação bancária, foi todavia emitida Ordem de Serviço para efeitos de credenciação do técnico da inspecção e início da acção inspectiva, havendo as correcções à matéria colectável do impugnante e que originaram a liquidação impugnada ocorrido no âmbito de um procedimento inspectivo no qual foi analisada a situação tributária do impugnante mediante o confronto entre o teor da declaração de rendimentos do impugnante e os depósitos nas suas contas bancárias;

— e através dessa exegese, foram detectados depósitos de cheques provenientes de compradores de imóveis à sociedade de que era gerente mas também de cheques emitidos pela própria sociedade, o que vale por dizer que se confirmou naquele procedimento que os cheques emitidos à ordem do impugnante foram efectivamente depositados na sua conta bancária e que os seus valores não foram declarados pelo impugnante na sua declaração de rendimentos;

— apesar de os impugnantes invocarem a favor da sua tese a doutrina que dimana do acórdão do TCAS, de 11/7/2006, proferido no processo n.º 01187/06, fazem-no erradamente, já que nesse aresto o que está em causa é um procedimento de derrogação do sigilo bancário a um sujeito passivo que é o mesmo sobre o qual se produziu a liquidação objecto da impugnação, vendo-se que na situação ali versada a liquidação não teve na sua génese qualquer procedimento inspectivo mas unicamente o procedimento de derrogação do sigilo bancário, sendo por isso que se entendeu que, dadas as consequências que aquele procedimento acarretou para o seu sujeito, no caso a liquidação de imposto, deveria ter sido integrado num procedimento inspectivo, e, não o tendo sido, o Tribunal considerou inquinado o acto anulando-o por força da procedência da impugnação;

— assim e como se refere na sentença recorrida, a factualidade tratada naquele aresto é distinta da questionada nestes autos fundamentalmente porque não foi o procedimento de derrogação do sigilo bancário que, por si só, esteve na base da liquidação de imposto ora em crise. Ou seja, segundo aquele aresto, é ilegal a liquidação operada à revelia de um procedimento inspectivo que, formal e materialmente, é muito mais garantístico dos direitos dos contribuintes do que tão só o procedimento de derrogação do sigilo bancário, quanto mais não seja pela extensão à análise de outros factos e elementos e à notificação para o exercício da audição pelo contribuinte. No entanto, no caso vertente, o procedimento de derrogação teve por sujeito o impugnante Cristóvão Pereira e a liquidação que aqui é impugnada resultou de uma acção de fiscalização realizada ao abrigo de uma Ordem de Serviço e na qual foram cumpridos todos os formalismos legais, sendo certo que no caso de a AT ser já detentora de informações susceptíveis de ajudar ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos se deve abster de os incomodar requerendo-lhe cooperação e elementos de que já é possuidora e informações que já conhece, princípio que está insito no n.º 3 do art. 63.º da LGT e no art. 7.º do RCPIT e cujo sentido e alcance é o de reduzir o incómodo provocado aos sujeitos passivos inspeccionados, sendo o mesmo vector e transversal a toda a actuação da AT;

— o citado acórdão do TCAS teve por objecto a análise de procedimento de derrogação do sigilo bancário, por referência a procedimento inspectivo onde se devia inserir, na consideração daquele que é visado com aquele procedimento de derrogação do sigilo bancário e que, em última análise, se encontra concretizado no despacho da AT que o autoriza, não tendo aqui aplicação;

— em suma: enquanto no acórdão do TCAS invocado pelos impugnantes em favor da sua tese estava em causa a legalidade da decisão de derrogação do sigilo bancário e não de uma decisão acerca da legalidade da liquidação, no caso vertente existiu um procedimento inspectivo que deu lugar à liquidação impugnada nele se utilizando elementos de prova colhidos não apenas no âmbito do procedimento de derrogação do sigilo bancário mas outros elementos, como a declaração de rendimentos do contribuinte e cópias de cheques, já do conhecimento da AT, concluindo-se, por isso, que a actuação da AT foi legal, inexistindo fundamentos de facto e de direito, para anular acto tributário impugnado.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (do TCAS, de 11/7/2006, rec. n.º 01187/06) estava em causa a apreciação do recurso interposto por sujeito passivo de IRS, de sentença proferida em recurso interposto de decisão do Director-Geral dos Impostos autorizando o acesso da IT a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas da titularidade daquele sujeito passivo, ao abrigo do disposto no art. 63.º-B, n.º 2, al. c) da LGT, tendo o dito acórdão dado provimento ao recurso com fundamento em ilegalidade decorrente de tal despacho não ter sido proferido no âmbito de um procedimento inspectivo, nos termos delimitados pelo RCPIT.



Para tanto, julgando provada a factualidade que especificou na al. V [que aditou ao Probatório («V - No caso vertente toda a actuação da AT foi levada a cabo à revelia de qualquer procedimento inspectivo, nos termos definidos no RCPIT»)], o acórdão veio a considerar que, independentemente da verificação, ou não, no caso concreto, dos pressupostos legais plasmados no art. 63º-B da LGT para a derrogação do sigilo bancário do recorrente, se tem de concluir que o despacho ali em questão, porque não proferido no âmbito de um procedimento inspectivo, nos termos delimitados pelo RCPIT, era ilegal pois que a derrogação do sigilo bancário, pelas implicações que é susceptível de acarretar para o inspeccionado, não constitui um procedimento que esteja sujeito a meros critérios de oportunidade da AT (ainda que no desiderato de indagar se aquele declarou os seus efectivos e reais rendimentos), antes supondo a verificação de um quadro legal apertado e exigente (v.g., de indiciação da prática de crime fiscal doloso) que possa, simultaneamente, e ao abrigo de uma norma de natureza meramente adjectiva, ser alcançável à margem do procedimento inspectivo, tal como delimitado pelo RCPIT e, nessa medida, das inerentes garantias que o mesmo confere.

4.3. 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, já que, desde logo, as situações de facto subjacentes às questões jurídicas equacionadas e resolvidas nos acórdãos em confronto são manifestamente distintas (conforme resulta, aliás, dos respectivos Probatórios), determinando, assim, a inexistência de questão jurídica fundamental com soluções antagónicas.

Como decorre do segmento final das alegações de fls. 132 a 136, os recorrentes sustentam que se verifica a invocada oposição de acórdãos, na medida em que o acórdão recorrido admite o procedimento de derrogação do sigilo bancário como instrumento de preparação de um procedimento inspectivo, perfilhando o entendimento de que, no caso de a AT ser já detentora de informações susceptíveis de ajudar ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos se deve abster de os incomodar, independentemente da forma como os adquiriu, in casu, por via da derrogação do sigilo bancário, enquanto que o acórdão fundamento, expressamente entende que a derrogação do sigilo bancário não pode ser utilizada como instrumento de preparação de um procedimento inspectivo e dessa forma estar sujeito a critérios de discricionariedade e oportunismo por parte da administração fiscal, ainda que no desiderato de indagar se aquele declarou os seus efectivos e reais rendimentos.

4.4. Mas, com o devido respeito, não concordamos com esta proposição.

Com efeito, como se disse e resulta do acima exposto, não de vê que o acórdão recorrido afirme, “tout court”, que o procedimento de derrogação do sigilo bancário pode ser utilizado como instrumento de preparação de um procedimento inspectivo. O que ali se considera é que, no caso, não foi o procedimento de derrogação de sigilo bancário que, por si só, esteve na base da liquidação de imposto ora impugnada, antes tendo a mesma resultado de elementos apurados não apenas no âmbito do procedimento de derrogação de sigilo bancário mas também outros elementos (como a declaração de rendimentos do contribuinte e cópias de cheques, já do conhecimento da AT) apurados em acção de fiscalização realizada ao abrigo de uma Ordem de Serviço e na qual foram cumpridos todos os formalismos legais. Vindo a confirmar-se a decisão de improcedência da impugnação, por não se verificar a apontada ilegalidade alegadamente consubstanciada na efectivação dessa liquidação com base nos elementos coligidos apenas em sede de procedimento de derrogação do sigilo bancário, relativamente ao impugnante.

Por sua vez, no acórdão fundamento, estando em causa a legalidade da própria decisão do Director-Geral dos Impostos que autorizou a derrogação do sigilo bancário (e não a legalidade de qualquer liquidação), veio a concluir-se pela ilegalidade desse despacho, por, em síntese, não haver sido proferido no âmbito de um procedimento inspectivo, nos termos delimitados pelo RCPIT.

Disso mesmo dando conta, aliás, o próprio acórdão recorrido, que expressamente refere, (i) por um lado, que apesar de os impugnantes invocarem a favor da sua tese a doutrina que dimana do acórdão do TCAS, de 11/7/2006, proferido no processo nº 01187/06 (é que o acórdão ora invocado como acórdão fundamento já havia sido invocado anteriormente – na PI da impugnação - em apoio da posição sufragada pelos impugnantes), fazem-no erradamente, já que nesse aresto o que está em causa é um procedimento de derrogação do sigilo bancário a um sujeito passivo que é o mesmo sobre o qual se produziu a liquidação objecto da impugnação, vendo-se que na situação ali versada a liquidação não teve na sua génese qualquer procedimento inspectivo mas unicamente o procedimento de derrogação do sigilo bancário, sendo por isso que se entendeu que, dadas as consequências que aquele procedimento acarretou para o seu sujeito, no caso a liquidação de imposto, deveria ter sido integrado num procedimento inspectivo, e, não o tendo sido, o Tribunal considerou inquinado o acto anulando-o por força da procedência do recurso e igualmente refere, (ii) por outro lado, que a factualidade tratada naquele aresto é distinta da questionada nestes autos fundamentalmente porque não

foi o procedimento de derrogação do sigilo bancário que, por si só, esteve na base da liquidação de imposto ora em crise.

Assim, independentemente de quaisquer outras vicissitudes, o que resulta claro da análise do julgamento feito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento é que não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos.

5. Em suma, porque, por um lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta) - cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424, acs. do Plenário deste STA, de 15/11/2006, rec. n.º 387/05, bem como os acs. do Pleno desta Secção do STA, de 15/9/2010, recs. n.ºs. 344/2009 e 881/2009 - e, porque, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, embora esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, concluimos que, no caso presente e no contexto factual e jurídico acima referenciado, 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 nem a alegada identidade substancial das situações fácticas em confronto nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

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

Lisboa, 6 de Junho de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *João António Valente Torrão* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

---

(<sup>1</sup>) Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, proc. 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 art. 284.º n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

### Acórdão de 6 de Junho de 2012.

#### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Requisitos legais.*

#### Sumário:

- I — *Só no caso de o acórdão recorrido conter mais do que uma decisão e o recurso se reportar a todas ou a várias delas, poderá ser indicado um acórdão em oposição para cada uma dessas questões; já se é uma única a questão relativamente à qual se pretende ocorrer oposição, deve o recorrente eleger um e só um acórdão fundamento.*
- II — *A oposição de julgados pressupõe que, no domínio do mesmo quadro normativo e perante idêntica realidade factual, o acórdão recorrido e o acórdão fundamento perfilhem soluções opostas quanto à mesma questão fundamental de direito.*
- III — *Essa oposição deverá decorrer de decisões expressas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão.*

IV — Assim, o acórdão recorrido e o acórdão fundamento não se opõem se resolveram «*questiones juris*» especificamente diferentes.

V — E essa oposição também não ocorre quando o objecto do acórdão recorrido não constitui, sequer, objecto do litígio em curso no acórdão recorrido.

Processo n.º 755/11-50.

Recorrente: Charon — Prestação de Serviços de Vigilância e Segurança, S. A.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P. Secção de Processos de Lisboa II.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. – CHARON PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEGURANÇA VIGILÂNCIA, S.A., com os sinais dos autos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 12/04/2011, no processo n.º 4685/11, invocando oposição com os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo em 03/05/2006 no processo n.º 0335/06, em 06/10/2005, no processo n.º 0653/05 e em 21/01/2009, no processo n.º 0771/08.

1.2. O Excelentíssimo Senhor Juiz Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Sul entendeu existir a invocada oposição de julgados no que concerne à questão dos juros de mora, tendo, nesse contexto, notificado a Recorrente para apresentar alegações nos termos constantes do n.º 3 do artigo 282º do CPPT, aplicável *ex vi* do disposto no n.º 5 artigo 284º, do mesmo diploma legal (cfr. fls. 257).

1.3. Nessa sequência, a Recorrente apresentou as respectivas alegações, que rematou com as seguintes conclusões (cfr. fls. 260 e segs.):

i. A decisão recorrida, ao defender, ainda que tacitamente, que ao caso em apreço não é aplicável o prazo prescricional previsto na legislação da Segurança Social (artigos 63º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto e 60º, n.º 3 da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), mas sim o artigo 44º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, é manifestamente oposta ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) proferido no processo n.º 0335/06, de 3 de Maio de 2006, em que se perfilhou a tese de que o prazo de prescrição dos juros de mora referentes a dívidas a Segurança Social é aferido pelo disposto na Lei Bases da Segurança Social, porquanto se trata de uma lei especial face às normas estabelecidas na Lei Geral Tributária e do Decreto-Lei n.º 73/99, de 13 de Março;

ii. A factualidade subjacente ao processo n.º 0335/06, acórdão fundamento e a do caso sub judice são análogas, na medida em que em ambos os casos estão em causa juros de mora referentes a dívidas da Segurança Social e a dúvida quanto ao prazo prescricional dos mesmos.

iii. A decisão recorrida, ao entender que o pedido de prescrição dos juros de mora formulado pela Recorrente não corresponde ao meio processual adequado para atacar a liquidação de juros (derivada de erro imputável aos serviços informáticos da Segurança Social), sem atender à convalidação do mesmo em pedido de revisão do acto tributário é manifestamente oposta aos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) proferidos nos processos n.ºs 0653/05 e 0771/08, de 6 de Outubro de 2005 e 21 de Janeiro de 2009, respectivamente, em que se perfilhou a tese de que Administração Tributária tem o dever de rever o acto tributário sempre que a ilegalidade da liquidação lhe seja imputável, sendo que o indeferimento (ainda que tácito) do pedido de revisão é passível de ser impugnado contenciosamente;

iv. Verifica-se que quer a conduta da Segurança Social no âmbito do procedimento administrativo (e processo judicial), quer a interpretação legal efectuada no Acórdão recorrido, violam os princípios da justiça, da igualdade, da legalidade e da imparcialidade, consagrados no artigo 266º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e 55º da Lei Geral Tributária, princípios basilares do direito constitucional e tributário, pelo que padecem do vício de inconstitucionalidade.

v. A Recorrente considera, portanto, que a decisão recorrida violou as normas referidas nas anteriores conclusões, devendo, em consequência, ser anulada por Vossas Excelências e substituída por outra que acolha a interpretação vertida nos Acórdãos fundamento invocados para cada uma das questões em discussão.

Nestes Termos, e nos mais de Direito que Vossas Excelências suprirão, deverá o presente Recurso ser dado como procedente, por provado, e em consequência ser revogada a decisão recorrida, por ilegal, e substituída por outra que determine a ilegalidade da decisão perfilhada pela 2ª Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e a sua consequente anulação, dando-se provimento ao peticionado pela ora Recorrente, uniformizando-se a Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no sentido dos Acórdãos-fundamento aqui invocados, tudo com as legais consequências.

1.4. A Recorrida – Secção de Lisboa II do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. - contra-alegou, concluindo da seguinte forma (cfr. fls. 304 e segs.):

A) Vem o presente recurso interposto da decisão tomada em Conferência, na 2.ª Secção do Tribunal Central Administrativo Sul, que concedeu provimento ao recurso apresentado pela Secção de Lisboa II do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (de ora em diante apenas designada por IGFSS), revogando a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que havia julgado parcialmente procedente a Reclamação Judicial apresentada pela aqui Recorrente.

B) A Recorrente fundamenta, e enquadra o seu Recurso, ao abrigo do regime da Oposição de Acórdãos, nos termos em que este vem previsto no artigo 284.º do CPPT, alegando para tanto, que o Acórdão de que se recorre está em oposição com o Acórdão-fundamento 0335/06, de 3 de Maio de 2006 do STA, na medida em que assentou a sua decisão na consideração de que o artigo 44.º, n.º 2 da LGT estabelece não um prazo de prescrição de juros mas antes uma limitação quantitativa à contabilização de juros, sendo que o modo próprio de reacção ao incumprimento deste preceito seria a reclamação ou impugnação da liquidação desses juros.

C) Retirando daqui a Recorrente que tal significa que o tribunal a quo entende que não é aplicável ao caso em apreço o prazo prescricional previsto nos artigos 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto e 60.º, n.º 3 da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

D) Ora, salvo o devido respeito, a Recorrente, para chegar a esta Oposição de Acórdãos, forçou claramente uma interpretação pelo acórdão recorrido que na verdade não existiu. Com efeito o tribunal a quo não disse, em momento algum, que aqueles preceitos não eram aplicáveis, tendo dito, tão só, que o prazo previsto no n.º 2 do artigo 44.º da LGT não é um prazo prescricional mas antes um prazo limite à liquidação de juros.

E) Foi a Recorrente que daí retirou que, para o Tribunal a quo, as normas dos artigos 63.º/3 da Lei 17/2000 e 60.º/3 da Lei 4/2007 não eram aplicáveis. O que não tem qualquer evidência no corpo do Acórdão de que se recorre.

F) O que se verifica, in casu, não é, assim, uma Oposição de Acórdãos, na medida em que sobre a mesma situação não houve uma interpretação e/ou solução jurídica opostas. Verifica-se, antes, a pronúncia sobre duas questões diferentes, ou, quando muito, a análise em perspectivas diferentes da mesma situação. E não pronúncias opostas sobre a mesma questão.

G) Com efeito, o alvo da pronúncia do acórdão recorrido não foi a definição do prazo de prescrição dos juros de mora vincendos após o deferimento do plano prestacional. Foi única e exclusivamente o esclarecimento do sentido do n.º 2 do artigo 44.º e da sua aplicação ou não ao caso em apreço, não existindo nada na sua explanação jurídica em confronto directo com o conteúdo do acórdão-fundamento.

H) Um dos acórdãos limita-se a dizer que o artigo 44.º da LGT não contém um prazo de prescrição. O outro diz tão só que o prazo das de prescrição dos juros devidos à Segurança Social é estabelecido em legislação especial. Razão pela qual, mais rapidamente se consideraria que estes acórdãos estão em sintonia do que em sentidos opostos.

I) Como esclarece Jorge Lopes de Sousa quando esclarece no seu “Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado”, Area Editoras, 2007, pagina 808 e seguintes, “Os fundamentos do recurso por oposição de acórdãos são a existência de um acórdão anterior proferido pelo STA ou por um Tribunal Central Administrativo, (...), em que se tenha adoptado uma solução jurídica oposta à do acórdão recorrido e o entendimento do recorrente de que a solução a adoptar é a do acórdão proferido em primeiro lugar”, lembrando que no artigo 152.º, n.º 1 do CPTA “fala-se apenas em contradição sobre a mesma questão fundamental de direito”.

J) “Para haver contradição de julgados sobre a mesma questão fundamental de direito e não mera divergência do sentido de decisões - diz o Autor - será imprescindível que esteja em causa essencialmente a aplicação do mesmo regime jurídico, pois se em duas decisões de sentidos opostos forem aplicados regimes jurídicos distintos que justifiquem o decidido em ambas, não haverá contradição nem ela versará sobre o mesmo fundamento de direito ou o a mesma questão fundamental de direito.”

K) Acresce que a oposição tem de se verificar no confronto entre as decisões de cada um dos acórdãos e não apenas nos seus fundamentos. Com efeito, e citando o mesmo Autor, “apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de acórdãos a oposição entre soluções expressas, como vem sendo uniformemente exigido pelo STA, exigência esta que é formulada com base na referência a “solução oposta”.... A oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos”.

L) Em face do exposto, resulta notória a falta de Oposição de Acórdãos e, por conseguinte, a falta de fundamentação do presente recurso.

M) Relativamente a Oposição entre o Acórdão recorrido e os acordãos-fundamento do Supremo Tribunal Administrativo de 06.10.2005 no âmbito do Processo 0653/05 (2.ª Secção), e de 21.01.2009 no âmbito do Processo 0771/08 (2ª Secção), sempre se dirá que a invocação da mesma para efeitos do presente recurso é inadmissível, porquanto o objecto da oposição não constitui objecto do litígio em curso.

N) Ainda assim, debruçando-nos sobre a suposta Oposição entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento, verifica-se que não se encontra preenchido o ónus que cabia ao recorrente de demonstrar

a identidade factual das situações sobre que incidiram as decisões. o que é, alias, compreensível na exacta medida em que não há identidade factual entre as situações alvo das duas decisões.

O) Com efeito, a jurisprudência e a doutrina invocadas pela Recorrente reportam-se aos casos em que o erro da liquidação é reconhecido e assumido pela Administração Tributária. Acontece que no caso em apreço não houve qualquer erro de liquidação, mas tão só erro do sistema informático na inserção dos juros vincendos nas várias guias de pagamento correspondentes às várias prestações que iam sendo liquidadas.

P) Não se verificando qualquer prescrição - e porque o prazo máximo de contabilização de juros é elevado para 8 anos em caso de existir pagamento em prestações - o IGFSS, ainda dentro do âmbito desse plano, mais precisamente na 60.<sup>a</sup> prestação, legitimamente apresentou esses juros a pagamento. Assim, porque a sua inclusão no plano, ainda que tardia, mas dentro do prazo de prescrição, não enferma de qualquer erro, nenhuma obrigação existia no caso em apreço para que o IGFSS revisse officiosamente o acto tributário, o qual, como se disse, era válido.

Q) Assim e ainda que o tribunal a quo se tenha referido a esse entendimento e ainda que esse entendimento esteja em oposição com a jurisprudência apresentada pela Recorrente, a verdade é que o mesmo não teria aplicação no caso aqui em análise, na exacta medida em que não há erro ou excesso na liquidação da dívida.

R) Havendo, tão só, um erro informático que originou a inclusão tardia, mas válida, desses valores no âmbito do plano, nenhum sentido existe em discutir a revisão officiosa de um “não erro”, pelo que, também, quanto aos acórdãos-fundamento aqui invocados, não se vislumbra qualquer oposição, em virtude de inexistência de identidade factual.

S) Em face do exposto, conclui-se que deveria, desde logo, o recurso por oposição de acórdãos ter sido julgado findo pelo Tribunal a quo.

T) Relativamente à questão de fundo, a prescrição da obrigação de pagamento dos juros que se venceram após o deferimento do plano de pagamento prestacional, o prazo de prescrição aplicável é o previsto em legislação especial, mais precisamente a Lei 17/2000 e 4/2007. Das quais resulta que o prazo de prescrição das dívidas à Segurança Social é de 5 anos.

U) Ora, não podendo este prazo iniciar-se antes da data em que se verifica a exigibilidade desses juros, deve considerar-se esse inicio na data até à qual os mesmos podem ser apurados, isto é contabilizados. Assim, considerando, para esse efeito, o prazo máximo previsto no n.º 2 do artigo 44.º da LGT, por falta de norma especial, os juros da obrigação tributária mais antiga peticionada no âmbito do processo 1101200301024760, referente a Março de 2002, devida a partir de 16 de Abril de 2002, poderiam ser contabilizados até 16 de Abril de 2007. O que significa que só a partir dessa data se poderia iniciar a contagem do prazo de prescrição destes juros de mora.

V) Sucede que, em virtude do deferimento do plano prestacional em análise, o prazo de prescrição se encontrava suspenso, nos precisos termos do n.º 4 artigo 52.º da LGT - suspensão esta que só foi levantada com o incumprimento e correspondente rescisão do plano em 15/01/2009 - pelo que à data em que os juros foram apresentados a pagamento -16/10/2008 - nenhuma prescrição teria ocorrido.

W) Mas ainda que caso assim não se entendesse - o que, só por dever de patrocínio, se admite - considerando-se, antes, que a contagem do prazo de prescrição há-de coincidir com a contagem do prazo de prescrição das obrigações tributárias que lhes deram origem, nenhuma prescrição se verifica, na medida em que, tendo por referência a data da obrigação tributária mais antiga exigida no processo de execução fiscal n.º 1101200301024760, Março de 2002, exigível a partir de 16 de Abril 2002, o prazo de prescrição terminaria, em respeito pelo prazo de 5 anos estipulado na norma do n.º 3 do artigo 63.º da lei 17/2000 e n.º 3 do artigo 60 da lei 4/2007, em Abril de 2007.

X) Ora, atenta a suspensão de contagem do prazo de prescrição decorrente do deferimento do plano prestacional, nos precisos termos do artigo 52.º da LGT, a contagem desse prazo só seria retomada com a rescisão desse mesmo plano, a qual ocorreu em 15.01.2009. Assim, e dado que entre o nascimento daquela obrigação - 16.04.2002 - e o início do plano de pagamento em prestações - 06.11.2003 - decorreram apenas 19 meses, sendo que, entre o fim do plano em 15.01.2009 e o accionamento da garantia bancária, em 01.09.2010, decorreram outros 20, constata-se que apenas decorreram 39 meses, pelo que nitidamente não se completou o prazo de prescrição legalmente consagrado.

Y) Seguindo-se, portanto, o entendimento de que o prazo de prescrição de juros é prazo de prescrição que se aplica às obrigações de cotizações e contribuições que lhes deram origem, como aliás defende o Acórdão fundamento de que a Recorrente se socorre, quando afirma que “O referido art. 63.º, 2 da Lei n.º 17/2000 (...) abrange igualmente os juros de mora respectivos, apesar de o não referir expressamente” a obrigação de juros não se encontra prescrita.

Z) E não se diga que os mesmos se encontram excluídos da suspensão aplicável às obrigações de contribuições e cotizações pelo facto de não terem sido incluídos no plano. Primeiro, porque tal não corresponde à verdade. Com efeito, e conforme consta da matéria de facto dada por assente, do plano de pagamento em prestações constava expressamente que “sobre o valor de cada prestação acrescem juros de mora vencidos à data do respectivo pagamento”. Depois porque, mesmo que não estivessem

abrangidos no acordo - o que, como se vê, não é verdade - sempre estariam legalmente abrangidos pela contagem do prazo prescricional aplicado às cotizações e contribuições em dívida.

AA) Finalmente, se por cautela, se considere, antes, que estes juros vencidos correspondem a uma obrigação autónoma, ou que o disposto nos artigos 63.º da Lei 17/2000 e 60.º da Lei 4/2007 apenas manda atender ao prazo de prescrição de 5 anos, e não à sujeição deste às contingências - nomeadamente à suspensão - do prazo de prescrição das contribuições e cotizações a que está associado, então, sempre teríamos que atender à data a partir da qual estes se tornaram exigíveis, uma vez que antes dessa data os mesmos não existiam sequer na ordem jurídica.

BB) Assim, admitindo o início da contagem do prazo de prescrição dos juros vencidos logo na data em que estes se vencem, 6/11/2003 (início do plano), sempre se dirá que na data em que foram apresentados a pagamento, 16.10.2008, não haviam decorrido 5 anos sobre o nascimento daquela obrigação de juros, tendo essa notificação de dívida (constante de guia de pagamento apresentada ao contribuinte) constituído facto interruptivo da sua prescrição.

CC) Razão pela qual, não se verificaria, ainda assim, a prescrição da obrigação de pagamento daqueles valores, nem à data em que os mesmos se apresentaram a pagamento, nem à data em que a garantia foi executada.

1.5. Por despacho do Excelentíssimo Juiz Conselheiro Relator, foi a Recorrente convidada a indicar qual dos referidos acórdãos elegia como acórdão fundamento, tendo em conta as questões colocadas, tendo esta vindo apresentar o requerimento de fls. 336/338, onde alega, essencialmente, o seguinte: «(...) à cautela quanto ao ordenado, mas sem conceder quanto à posição assumida no requerimento de interposição do Recurso caso Vossas Excelências julguem válida a alegação de que por cada questão em apreço apenas pode ser invocado um acórdão-fundamento, vem a Recorrente em cumprimento do ordenado, indicar o acórdão que elege como fundamento do Recurso para cada uma das situações jurídicas alegadas. Assim:

– Quanto à questão do prazo de prescrição dos juros de mora à Segurança Social, constante na “conclusão i.” do Recurso apresentado, a Recorrente elege com acórdão-fundamento o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo número 0335/06, datado de 3 de Maio de 2006;

– Quanto à questão da revisão do acto tributário em virtude de erro imputável aos serviços, constante da “conclusão iii.” do Recurso apresentado, a Recorrente elege como acórdão-fundamento o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo número 0653/05, datado de 6 de Outubro de 2005.»

2. No acórdão recorrido, proferido no âmbito de recurso jurisdicional interposto de sentença prolatada pelo Tribunal Tributário de Lisboa em sede de reclamação deduzida contra acto do órgão da execução fiscal, consta, como assente, a seguinte matéria de facto:

A. Por despacho de 5 de Novembro de 2003, foi autorizado o pagamento em 60 prestações da dívida da ora Reclamante ao Instituto de Segurança Social, IP, relativa a contribuições dos meses de Março, Outubro e Novembro de 2002, e Fevereiro, Abril e Maio de 2003, em cobrança nos autos de execução fiscal que contra si correm com o nº 110120030102476, na Secção de Processos se Lisboa II do Instituto de Segurança Social, IP - fls. 27;

B. Por ofício datado de 7 de Novembro de 2003, foi a ora Reclamante notificada da autorização de pagamento em prestações, referida em A, lendo-se em tal ofício:

«**CONDIÇÕES DE PAGAMENTO**

Valor da dívida exequenda 2.437.540,93 Eur

Número de prestações autorizadas 60

Valor da 1ª prestação 40.625,68 Eur

2ª e seguintes 40.625,68 Eur

Sobre o valor de cada prestação acrescem **juros de mora vencidos até à data do respectivo pagamento**. As custas processuais serão pagas aquando do pagamento da última prestação» - fls. 34;

C. Em 16 de Outubro de 2008, foi emitido um documento de cobrança do qual consta como quantia exequenda a de € 40.625,72, como juros de mora € 497.218,62, e € 26.266,81 a título de custas - fls. 34;

D. Esclarecendo a ora Reclamante, a pedido do seu mandatário, quanto aos valores constantes do documento de cobrança referido em C), o órgão de Execução Fiscal informou do seguinte:

«... durante a vigência do plano prestacional autorizada por despacho de 2003.11.05, no âmbito do processo na 1101200301024760, por erro do nosso sistema informático, esteve suspensa a contagem de juros, pelo que apenas foi pago o capital e juros vencidos à data da celebração do referido acordo.

Assim, cada prestação incluía um valor de capital e de juro vencido que à data da celebração do acordo ascendia a € 229.612,59.

A última prestação no valor de € 564.111,15 que se vence no mês de Outubro de 2008 era, portanto, devida, aí se incluindo os juros de mora dos últimos cinco anos» - fls. 39.

E. Em 1 de Setembro de 2010, por recurso à garantia bancária prestada pela ora Reclamante, procedeu o Órgão de Execução Fiscal à cobrança da quantia de € 497.218,62 - fls. 83.

F. Em 12.12.2008, a ora recorrida apresentou requerimento dirigido ao coordenador do IGFSS a solicitar a fundamentação da liquidação mencionada em C.

G. Em 21.1.2009 a ora recorrida apresentou requerimento a substituir o que havia apresentado em 19.1.2009 e a requerer que à quantia de € 248.337,19 seja imputado o valor dos juros dos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida.

H. Em 16.9.2010 a ora recorrida apresentou reclamação do despacho constante do doc. de fls. 23 que lhe foi notificado em 6.9.2010.

3. O presente recurso teve inicialmente por base a oposição do acórdão recorrido - proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 12/04/2011, no processo n.º 4685/11 - com três acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 03/05/2006 no proc. n.º 335/06, em 06/10/05, no proc. n.º 653/05 e em 21/01/09, no proc. n.º 771/08.

Porém, notificada que foi a Recorrente para esclarecer qual desses três acórdãos elegia como acórdão fundamento tendo em conta o número de questões que colocara, esta veio sustentar, em suma, que para o caso de o Tribunal manter essa posição de que por cada questão apenas podia ser invocado um acórdão fundamento, indicava os seguintes acórdãos:

– Quanto à questão do prazo de prescrição dos juros de mora à Segurança Social, elege como acórdão-fundamento o acórdão do STA proferido no processo n.º 335/06 em 3 de Maio de 2006;

– Quanto à questão da revisão do acto tributário em virtude de erro imputável aos serviços, elege como acórdão-fundamento o acórdão do STA proferido no processo n.º 653/05, em 6 de Outubro de 2005

Importa, assim, apreciar, desde logo, se podia ou não a Recorrente invocar três acórdãos fundamento quando indicara duas questões que teriam sido decididas no acórdão recorrido e quanto às quais haveria oposição de julgados.

Como se sabe, a orientação que pacífica e reiteradamente tem vindo a ser perfilhada nesta Secção de Contencioso Tributário do STA é no sentido de que a referência a “acórdãos” (no plural) utilizada nos n.ºs 1 e 2 do artigo 284.º do CPPT deve ser entendida como reportada a casos em que existam duas ou mais questões decididas no acórdão recorrido e relativamente às quais o recorrente entenda que existe oposição com arestos anteriores, sendo que, nos casos de existência de uma única questão, deve o recorrente basear o recurso num único acórdão fundamento. Por outras palavras, só no caso de o acórdão recorrido conter mais que uma decisão e o recurso se reportar a todas ou a várias delas, poderá ser indicado um acórdão em oposição para cada uma dessas questões; já se é uma única a questão relativamente à qual se pretende ocorrer oposição, deve o recorrente eleger um e só um acórdão fundamento.

No mesmo sentido vai a jurisprudência da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal no que toca ao recurso por oposição de julgados previsto nos artigos 763.º a 770.º do CPC ou no que toca ao recurso para uniformização de jurisprudência referido na alínea b) do artigo 27.º do ETAF de 2002 e no artigo 152.º do CPTA, cujos pressupostos são, de algum modo, similares ao recurso previsto no artigo 284.º do CPPT; bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça quanto ao aludido recurso previsto no art.º 763.º do Código de Processo Civil <sup>(1)</sup>, sendo que o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 502/96, de 20/3/1996, considerou compatível com a Constituição esta exigência de indicação de um só acórdão, explicitando que caso «se admitisse a junção de mais de um acórdão para comprovar a oposição, teria o tribunal de examinar todos quantos fossem indicados, complementando assim, por forma oficiosa, o requerimento de interposição do recurso, para poder decidir a questão da alegada oposição de julgados, não sendo exigível impor ao tribunal tal tarefa, que de alguma forma ultrapassaria os limites do princípio do dispositivo, que, no processo em geral e no processo civil justificam tal posição «são de prevenção contra abusos na utilização dos recursos por muito em particular, exprime ainda exigências da autonomia da vontade dos particulares e se coaduna com as notas características da função jurisdicional.»

E, como explica JORGE LOPES DE SOUSA, no “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, em anotação ao artigo 284.º, «as razões que justificam esta posição são de prevenção contra abusos na utilização dos recursos por oposição de julgados, pretendendo-se evitar que os recorrentes obriguem o Supremo a ter de apreciar, caso a caso, a eventualidade de o acórdão recorrido estar em contradição com uma grande quantidade de acórdãos, que podiam mesmo ser centenas ou milhares, se não existisse qualquer limitação quantitativa. Por outro lado, a indicação de um acórdão em oposição bastará para que o Supremo tenha de apreciar a questão, pelo que, se ele existir e o recorrente fizer as suas escolhas com o cuidado exigível, não será prejudicado nos seus direitos de colocar ao Superior a apreciação de todas as questões que tenham sido objecto do acórdão recorrido.»

Termos em que importa verificar se ocorre a invocada oposição de acórdãos, tendo como referência apenas os dois acórdãos fundamento individualizados no requerimento de fls. 336/338, e tendo em atenção que, como tem sido repetidamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar, a decisão proferida pelo Relator no Tribunal recorrido não faz caso julgado e não impede nem desobriga o Supremo Tribunal de reapreciar a questão, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de reclamação judicial prevista no artigo 276.º do CPPT, instaurada em 16/09/2010, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art.º 27.º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, no art.º 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA, e no art.º 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

Quanto ao primeiro requisito, e tal como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção, devem adoptar-se os seguintes critérios para detectar a contradição:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que 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;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- que a oposição decorra de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (?).

Vejamos, então, se no caso ocorrem os enunciados requisitos legais.

No acórdão recorrido estava em causa a liquidação, em 16/10/2008, pela Secção de Processos do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS), no decurso do cumprimento pela devedora de um plano de pagamento de dívida exequenda em 60 prestações mensais, referente a contribuições em dívida à Segurança Social relativas aos meses de Março, Outubro e Novembro/2002, Fevereiro, Abril e Maio/2003, no montante de 2.437.540,93 € acrescido de juros de mora vencidos (constantes do título executivo, no montante de 236.204,23 €) e vincendos até pagamento.

No acordo de regularização da dívida em prestações, celebrado em Novembro de 2003, o plano de prestações foi elaborado com base no valor das contribuições em singelo (€ 2.437.540,93), o que assegurou à executada uma prestação mensal de € 40.625,68, ficando, porém, estipulado que «*Sobre o valor de cada prestação crescem juros de mora vencidos até à data do respectivo pagamento*». Ou seja, a ao montante mensal de capital deveria crescer o montante correspondente aos juros de mora vencidos constantes do título e os juros que se fossem vencendo até ao pagamento de cada prestação.

A devedora foi procedendo ao pagamento das prestações mensais que lhe foram liquidadas pelos Serviços do IGFSS, e na altura do pagamento da 60ª prestação viu-lhe, ainda, liquidada a quantia de € 497.218,62 a título de juros de mora, correspondente ao montante de todos os juros vencidos desde a data do acordo de pagamento em prestações (em Novembro de 2003) até à última prestação (em Novembro 2008), já que por erro do sistema informático a liquidação destes juros, que devia ter sido feita ao longo do plano prestacional, ficara suspensa, tendo apenas sido liquidado (e pago pela devedora) o capital e os juros de mora vencidos até à data da celebração do referido acordo, o que levou a que na altura da última prestação fossem liquidados os juros de mora vencidos nesse período de cinco anos.

E embora a devedora tenha invocado a prescrição desta dívida de juros à luz do regime e prazo prescricional previsto no art.º 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, e no art.º 60.º, n.º 4, da Lei n.º 4/2007, o acórdão recorrido, sem negar ou, sequer, apreciar a aplicabilidade desses normativos legais ao prazo de prescrição dos questionados juros, limitou-se a julgar que na situação em apreço o que verdadeiramente se discutia era a questão da legalidade da liquidação destes juros de mora face à limitação quantitativa imposta pelo art.º 44.º da LGT (que previa, para o caso de pagamento em prestações, um prazo máximo de contagem de juros de mora de 5 anos contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, na redacção anterior à que foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), e não a questão da prescrição desses juros.

E foi nesse único contexto que o acórdão recorrido julgou que não se tratando de um caso de prescrição, mas de limitação quantitativa à liquidação de juros de mora, o meio próprio para apreciar a questão seria a reclamação ou a impugnação da liquidação desses juros de mora, sendo inviável a convalidação nesse meio processual face à intempestividade da respectiva petição inicial. É o que decorre, inequivocamente, da sua motivação, que passamos a transcrever na íntegra:

*«Dissente a recorrente do decidido por entender que os juros de mora em causa não se encontram prescritos.*

*Como resulta do n.º 2 do art. 44 da LGT na redacção dada pela Lei do orçamento do Estado para 2010, o prazo máximo da contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder oito anos, sendo que antes este prazo era de 5 anos.*



Como refere Jorge Lopes de Sousa in “Sobre a prescrição da obrigação tributária”, notas práticas, a pág. 154 e seguintes, o art. 44 n.º 2 da LGT não estabelece prazos de prescrição dos juros de mora o mesmo sucedendo com o art. 40º do DL 73/99, pelo que se impõe a conclusão de que, nesse caso, não se está perante um prazo de prescrição, mas de uma limitação quantitativa à liquidação e cobrança dos juros de mora. Ai se refere que este regime se afasta do da prescrição se ilegalmente forem liquidados e pagos juros relativos a período superior ao máximo permitido, pois que o contribuinte que pagou em excesso tem direito à repetição do indevidamente pago, além de que havendo aquele limite quantitativo à liquidação dos juros de mora está afastada a possibilidade de, através da interpelação do devedor, interromper a prescrição dos créditos vencidos há menos de oito ou três anos e, a partir daí cobrar juros de mora relativos a período posterior, excedendo, assim, aqueles limites máximos.

Ora, na situação em apreço, o que se discute é a liquidação dos juros de mora vencidos à mais de cinco anos. Não se tratando, pois, de caso de prescrição mas de limitação quantitativa à liquidação e cobrança dos juros de mora, o entendimento vertido na decisão da prescrição desses juros não se pode manter, sendo que o meio próprio para apreciar a questão é a reclamação ou a impugnação da liquidação desses juros como resulta do art. 6 do DL 73/99 de 16.3.

Impor-se-ia, pois, a convolação da petição de reclamação da liquidação em impugnação judicial da liquidação dos juros de mora em causa, não fora o facto de a reclamante ter tido conhecimento dessa liquidação, pelo menos em 21.1.2009 e só ter deduzido a reclamação em 16.9.2010, muito para além do prazo de 90 dias para deduzir a impugnação judicial, pelo que a convolação seria um acto inútil face à evidente extemporaneidade da impugnação.

Não se pode, pois, manter o decidido, sendo de se conceder provimento ao recurso, mas com a fundamentação exposta.».

Em suma, o alvo da pronúncia do acórdão recorrido não foi o regime e o prazo de prescrição da obrigação de juros de mora por contribuições à Segurança Social, cuja aplicabilidade nem sequer foi analisada; o seu alvo de pronúncia foi, exclusivamente, a limitação quantitativa contida no artigo 44.º da LGT à liquidação de juros de mora quando vencidos no decurso do pagamento em prestações dessas contribuições.

Donde resulta, desde logo, a inexistência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamentado proferido pelo STA no **processo n.º 335/06**, tal como configurada pela Recorrente, que se limita a advogar que «a decisão recorrida, ao defender, ainda que tacitamente, que ao caso em apreço não é aplicável o prazo prescricional previsto na legislação da Segurança Social (artigos 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto e 60.º, n.º 3 da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), mas sim o artigo 44.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, é manifestamente oposta ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) proferido no processo n.º 0335/06, de 3 de Maio de 2006, em que se perfilhou a tese de que o prazo de prescrição dos juros de mora referentes a dívidas a Segurança Social é aferido pelo disposto na Lei Bases da Segurança Social, porquanto se trata de uma lei especial face às normas estabelecidas na Lei Geral Tributária e do Decreto-Lei n.º 73/99, de 13 de Março».

Ora, como se viu, o acórdão recorrido não analisou nem resolveu essa questão de saber qual o regime e prazo de prescrição aplicável aos juros de mora devidos à Segurança Social – se o previsto na legislação especial, designadamente na Lei n.º 17/2000 e na Lei n.º 4/2007, se o previsto na LGT - limitando-se a julgar que a questão equacionada e em discussão nos autos se reconduzia a uma questão de legalidade do acto liquidação dos juros à luz do limite temporal imposto pelo artigo 44.º da LGT e que essa questão devia ter sido colocada em processo de impugnação a deduzir contra esse acto de liquidação. Já o acórdão fundamentado apreciou questão distinta, que era a de saber se a norma do art.º 44.º da LGT, contendo um limite quantitativo à liquidação dos juros de mora para as dívidas tributárias, era ou não aplicável aos juros de mora devidos à Segurança Social e, não o sendo, se eles ficavam, assim, sujeitos apenas ao prazo de prescrição contido na legislação especial.

Como ficou sumariado nesse acórdão fundamentado, «I - Para determinar se há prescrição dos juros de mora referentes a dívidas à Segurança Social de 1994, 1995 e 1996, há que atender ao art. 14º do DL n.º 103/80, de 9/5, e ao art. 63º, n.º 2, da Lei n. 17/2000, de 8/8, norma que derogou aquela, bem como ao art. 297º do CC. II - O referido art. 63º, 2, da Lei n. 17/2000 (que se reporta à prescrição da obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições), abrange igualmente os juros de mora respectivos, apesar de o não referir expressamente. III – As normas dos artºs 44º da LGT e 5º do Dec. Lei n. 73/99, de 16/3, que são normas gerais, não derogaram o citado art. 14º do DL n. 103/80, que é uma norma especial. IV – O DL n.º 103/80, de 9/5, não contempla qualquer prazo de caducidade».

O acórdão recorrido não disse, pois, em momento algum, que esses preceitos contidos em legislação especial para a Segurança Social não eram aplicáveis à prescrição dos juros de mora devidos por contribuições. Disse, tão só, que o prazo previsto no art.º 44.º da LGT (que, aliás, havia sido invocado pela devedora) não era um prazo prescricional mas um prazo limite à liquidação de juros, julgando, por isso, que a questão colocada não era de prescrição da obrigação desses juros, mas da legalidade da sua liquidação.

Assim, e independentemente da bondade ou correcção do julgado, a Recorrente está a forçar uma interpretação do acórdão recorrido no sentido de retirar dele a conclusão (que resultaria “*tacitamente*”

do julgado - conclusão 1ª) de que para o Tribunal *a quo* as normas do art. 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000, e do art.º 60.º, n.º 4, da Lei n.º 4/2007, não seriam aplicáveis à prescrição desses juros de mora, o que não tem qualquer evidência no corpo do aludido acórdão.

Não se verifica, assim, a indispensável *identidade de questão de direito* sobre que recaíram as decisões expressas dos acórdãos em confronto.

Aliás, nem mesmo a situação factual desenhada nestes dois acórdãos é idêntica, pois que enquanto no acórdão recorrido ocorreu uma autorização e consumação do pagamento da dívida em prestações, que levou o julgador a aplicar a regra contida no n.º 2 do artigo 44º da LGT aos juros de mora vencidos durante a fase de pagamento em prestações, no acórdão fundamento não sucedera qualquer pagamento, estando a dívida em cobrança coerciva com exigência de juros de mora contabilizados com referência aos últimos dez anos.

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o eleito acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, apreciando questões jurídicas diversas, à luz de normas também diferentes. E porque, como se viu, apenas é relevante, para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre *soluções expressas*, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não aos seus fundamentos (3), concluímos que, no caso presente, a diversidade de soluções a que o tribunal chegou nos casos em confronto não determina qualquer oposição de julgados nos termos configurados pela Recorrente.

Finalmente, quanto ao acórdão fundamento proferido no **processo n.º 653/05**, é manifesto que também não ocorre a invocada oposição, já que o objecto desse acórdão não constitui, sequer, objecto do litígio em curso no acórdão recorrido.

Com efeito, nesse acórdão foi decidido, em suma, o seguinte: *«I - Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art. 78.º da L.G.T. II - O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no art. 78.º da L.G.T., os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei. III - A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 (anterior n.º 6) do art. 78.º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer. IV - O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.]».*

Ora, o acórdão recorrido não se pronunciou, expressa ou implicitamente, sobre a questão de erro (informático) imputável aos serviços da Segurança Social na liquidação dos juros de mora ou sobre a eventual convalidação do processo de reclamação em pedido de revisão do acto de liquidação desses juros. Pelo que a questão do dever de rever o acto quando a sua ilegalidade é imputável a erro dos serviços da Administração e a questão de saber se, nesses casos de erro, é ou não viável a convalidação do processo de reclamação previsto no artigo 276.º do CPPT em procedimento de revisão, é questão que extravasa, por completo, do objecto do acórdão recorrido.

Em conclusão se dirá, pois, que a questão suscitada, tal como vem configurada nas conclusões do recurso, não tem suporte na decisão recorrida, não havendo, pois, nenhuma oposição de soluções perfilhadas pelos dois acórdãos quanto à mesma questão de direito, que seja susceptível de ser dirimida mediante recurso fundado em oposição de acórdãos.

Inexistindo oposição de soluções jurídicas, o recurso tem de ser julgado findo, por falta dos necessários pressupostos para a sua aceitação, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

Uma referência final para o facto da Recorrente também invocar neste recurso o erro de julgamento cometido no acórdão recorrido, que por ter representado uma “decisão surpresa” lhe permitiria discutir o seu acerto quanto à interpretação legal efectuada, violadora, na sua óptica, dos princípios da justiça, da igualdade, da legalidade e da imparcialidade, consagrados no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT.

Estando em causa um recurso por oposição de julgados, cujo conhecimento depende da verificação cumulativa dos supra citados requisitos legais, é manifesto que recorrente não pode submeter essas questões a uma tripla instância sem que se verifiquem os pressupostos processuais para tal. O recurso com fundamento em oposição de acórdãos tem por objecto a apreciação da questão ou questões sobre as quais existe contradição de julgados, mas apenas delas, pelo que só podem ser apreciadas questões de conhecimento oficioso e questões prévias suscitadas pelas partes que possam ser obstáculo ao conhecimento do recurso, mas não questões relativas ao mérito do recurso sobre que não exista conflito de jurisprudência.

4. 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.

Lisboa, 6 de Junho de 2012. – *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *João António Valente Torrão* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

(<sup>1</sup>)

(<sup>2</sup>) (Cfr., entre outros, os Acs. de 6/05/2009, no rec. n.º 617/08, de 26/09/2007, no rec. n.º 452/07, de 28/01/2009, no rec. n.º 981/07 e de 22/10/2008, no rec. n.º 224/08.)

(<sup>3</sup>) (Cfr., entre outros, o acórdão do Plenário do STA, de 15/11/2006, no proc. n.º 387/05, bem como os acórdãos do Pleno desta Secção do STA, de 26/09/2007, no proc. n.º 259/07, de 15/9/2010, nos proc. n.ºs. 344/2009 e 881/2009.)

## Acórdão de 6 de Junho de 2012.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos: requisitos. Alcance da expressão constante do artigo 152.º do CPTA "jurisprudência mais recentemente consolidada". Impugnação judicial. Transferência do prazo que termine em férias judiciais para o 1.º dia útil seguinte a essas férias judiciais.*

### Sumário:

- I — *Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis ao recurso por oposição de acórdãos as normas dos artigos 27.º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152.º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).*
- II — *Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:*
- a) *Existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;*
  - b) *A decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*
- III — *Para efeitos do citado artigo 152.º do CPTA, não pode considerar-se jurisprudência recentemente consolidada do STA, jurisprudência que, apesar de reiterada e em sentido coincidente com o acórdão recorrido, corresponde apenas a acórdãos da Secção de Contencioso Tributário, muitos deles subscritos por Conselheiros que já não exercem funções no STA, sendo ainda certo que dos atuais nove Conselheiros menos de metade subscreveram alguns dos citados arestos.*
- IV — *O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade e tem natureza substantiva e conforme se estabelece no artigo 20.º do CPPT, conta-se de acordo com o disposto no artigo 279.º do CCivil e se terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas.*

Processo n.º 1064/11-50.

Recorrente: George Knight, Limited.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. *George Knight, Ldª*, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido em 25.01.11 pelo TCA Sul (v. fls. 248 e segs.) com fundamento em oposição com o acórdão proferido por este STA em 03.05.2000 no Processo n.º 024562 (v. fls. 273).

2. Em alegações proferidas ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, veio a recorrente concluir:

a) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pela Recorrente como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam, de forma expressa, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, e perante a identidade de situações de facto.

b) Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e Acórdão fundamento está a questão da transferência para o dia útil seguinte ao termo das férias judiciais de prazo terminado durante tais férias, atento que a lei pressupõe a prática em juízo e a impugnação, à data, deveria ser apresentada perante as repartições de finanças.

c) Perante esta mesma questão de direito foram proferidas decisões opostas pelos Acórdãos em confronto.

d) Com efeito, no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que a apresentação de impugnação judicial nos presentes autos de recurso é um ato sujeito a prazo, pelo que seria irrelevante o decurso das férias judiciais. Considerou-se, assim, que tendo o prazo de 90 dias para apresentação da referida impugnação judicial terminado em 24/12/1997, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 279.º do Código Civil, por ser um dia de tolerância de ponto em que os serviços de finanças se encontravam encerrados, deve considerar-se que o prazo de 90 dias, se transferiu para o primeiro dia útil seguinte, isto é, dia 26/12/1997. Pelo que, tendo a impugnação judicial sido apresentada em 05/01/1998, a mesma é intempestiva.

e) Já no Acórdão fundamento concluiu-se que os atos apresentados nas repartições de finanças, assim como em outras autoridades administrativas, desde que dirigidos aos tribunais, estão sujeitos às regras de contagem de prazos próprios da sua natureza, independentemente da estância em que a dita apresentação é feita. Assim, considerou-se que a interposição de impugnação judicial no primeiro dia útil após as férias é de considerar em tempo.

f) Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os Acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdão, exigida no artigo 284.º, n.º 3, do Código do Procedimento e Processo Tributário.

NESTES TERMOS, requer-se que, em conformidade com o supra exposto, se julgue verificada a oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento e se determine o prosseguimento do presente recurso, só assim se fazendo a costumada Justiça.

3. Por despacho do Relator do processo no TCA Sul de fls. 292, foi julgada a oposição de julgados.

4. Notificada para produzir alegações ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, veio a recorrente concluir:

a) Subjacente ao presente recurso está a questão da transferência para o dia útil seguinte ao termo das férias judiciais de prazo terminado durante tais férias, atento que a lei pressupõe a prática em juízo e a impugnação, à data, deveria ser apresentada perante as repartições de finanças.

b) O Acórdão fundamento sufraga a tese da Recorrente e concluiu que os atos apresentados nas repartições de finanças, assim como em outras autoridades administrativas, desde que dirigidos aos tribunais, estão sujeitos à contagem de prazos próprios da sua natureza, independentemente da estância em que a dita apresentação é feita. Assim, considera que a interposição de impugnação judicial no primeiro dia útil após as férias é de considerar em tempo.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, deverá o presente recurso ser julgado procedente e anulado o ato de liquidação objeto da presente Impugnação Judicial.

5. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 309-vº no qual se pronuncia pela oposição entre os acórdãos e pela procedência do recurso.

6. No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 25/09/1997 (data de assinatura do aviso de receção), a Impugnante foi notificada de que, na 2ª avaliação efetuada à fração designada pelas letras «DQ», que corresponde à loja n.º 811, no rés do chão e 1.º andar do prédio urbano denominado «Estoril Open», situado no lugar e freguesia de Estoril, concelho de Cascais, descrito na 2ª Secção da Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 1856, nos termos do artigo 96.º do CIMSISA, foi atribuído o valor patrimonial de 52 500 000\$00 - cfr. fls. 55 e 56;

B) Em 05/01/1998, foram apresentados os presentes autos de impugnação do ato de fixação do valor patrimonial de 52.500.000\$00, à fração autónoma inscrita na matriz sob o artigo urbano n.º 6478-”DQ”, da freguesia do Estoril, concelho de Cascais - cfr. carimbo de fls. 2.”

C) Em 27/11/1991, a Impugnante adquiriu por escritura pública, à MERCATOR -SOCIEDADE DE REALIZAÇÕES IMOBILIÁRIAS, LDA, pelo preço de 35.565.000\$00, a fração autónoma designada pelas letras «DQ», que corresponde à loja n.º 811, no rés do chão e 1.º andar do prédio urbano denominado «Estoril Open», situado no lugar e freguesia de Estoril, concelho de Cascais, descrito na

2ª Secção da Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 1856 - cfr. escritura de compra e venda de fls. 12 a 16;

D) Pela transmissão, foi liquidada sisa pelo conhecimento de sisa n.º 1998/20110, de 21/11/91, emitido pela Repartição de Finanças de Cascais, no montante de 3 676 500\$00, tendo a sisa incidido sobre o valor declarado - cfr. fls. 17;

E) Em 01/08/1995, a Impugnante foi notificada para, querendo requerer 2ª avaliação à fração identificada em C, com valor patrimonial fixado em 64 504 365\$00, nos termos do artigo 218º do CCP - cfr. fls. 30 a 33;

F) Em 09/08/1995, a Impugnante requereu 2ª avaliação da fração identificada em C - cfr. fls. 19 e 20;

G) Em 16/05/1997, foi elaborado termo de avaliação com o seguinte teor:

*“Aos dezasseis dias do mês de maio de mil novecentos e noventa e sete, nesta Repartição de finanças do Concelho de Cascais, estando presente o Sr. Jaime Madureira Magalhães, chefe da mesma Repartição, comigo António José da Mota Mendes, TT, compareceram os louvados Joaquim Vieira Silva Torres, Jorge Manuel Moura Ferro e António João Lacerda Andersen Guimarães respetivamente, louvados de desempate da Fazenda Nacional e da parte do contribuinte e declararam que, tendo visto e examinado, por inspeção direta o prédio descrito na relação que lhes foi entregue com o mandado de fls...., o avaliaram, com inteira observância de todas as formalidades legais, pela forma seguinte: Fração autónoma designada pelas letras «DQ» correspondente ao R/C, comércio n.º 811 do prédio sito no Estoril, denominado «Estoril Garden», freguesia do Estoril.*

*A Comissão, após vistoria do local, entendeu atribuir o valor de 52 500 000\$00 (cinquenta e dois milhões e quinhentos mil contos), por maioria, atendendo ao facto de terem decorrido mais de seis anos sobre a realização da transação, aos fatores que se prendem com a localização, área e características do centro em que se encontra inserido; e ainda aos factos de por um lado, terem sido construídos diversos centros como poios de atração mais conseguidos e por outro por se haver constatado uma deficiente capacidade de implementar um espaço comercial dinâmico, o que implicou umas expectativas de valorização que não se vieram a verificar.*

*O louvado da parte, votou desfavoravelmente o resultado da avaliação pelas razões que a seguir se indicam.*

Sem prejuízo de concordar com a apreciação da realidade comercial do local a avaliar referida na fundamentação, entende que o critério que deveria presidir à avaliação era o que resulta da determinação do valor locativo da fração, rendimento coletável deduzido das percentagens dos encargos de conservação e outros encargos fixos e conseqüente apuramento do valor patrimonial.

*Através deste critério imposto pela lei, seguindo o louvado, o valor da fração que esteve na base da liquidação da sisa é o valor que deverá ser mantido.”* - cfr. fls. 51 e 52;

7. Por sua vez, do acórdão fundamento resulta provado que o recorrente deduziu impugnação judicial, cujo prazo de 90 dias terminava em 25.08.98, em 15.09.98, primeiro dia útil seguinte à férias judiciais.

8. Antes de mais, e apesar de o Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido o despacho que constitui fls. 292, em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Ora, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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 (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05;

- de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;
- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05;
- de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06.

No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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 subsunção às mesmas normas legais.

Vejamos então se no caso dos autos se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

**8.1.** A questão expressamente decidida pelo acórdão recorrido foi a de saber se, terminando em férias judiciais o prazo de apresentação da petição de uma impugnação judicial, este prazo se transfere para o primeiro dia útil seguinte ao termo das referidas férias. Concretamente, a petição o prazo de apresentação da impugnação terminava em 24.12.1997 e a mesma foi apresentada em 05.01.1998. E decidiu-se que tal prazo não se transferia, terminando em 26.12.1997, primeiro dia útil seguinte ao termo do prazo.

O acórdão fundamento, por sua vez, entendeu que uma impugnação cujo prazo terminava em 25.08.1998 (período de férias judiciais) foi tempestiva por ter sido apresentada em 15.09.1998, primeiro dia útil posterior às férias judiciais.

Ora, tendo ambas as decisões sido proferidas na vigência da mesma legislação e tratando-se de situações factu idênticas está preenchido o primeiro requisito para a oposição de acórdãos acima enunciado.

**8.2.** Apreciamos agora se ocorre ou não o 2º requisito: “*b) A decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*”.

Sobre o alcance da expressão “*jurisprudência mais recentemente consolidada*”, no acórdão do Pleno desta Secção, de 02.05.2012- Processo n.º 0895/2011, de que fomos também relator, escreveu-se o seguinte:

*“Sobre a expressão “jurisprudência recentemente consolidada”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à lateralidade do preceito, a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente”.*

*Ora, conforme se escreveu no acórdão do STA (Pleno) de 18 de setembro de 2008 (Processo n.º 212/08): “... a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detetar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juizes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respetiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art.º 17º, n.º 2, do atual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na formação de nove Juizes, referida no art. 25º, n.º 1, do anterior ETAF)”.*

*Ora, sobre a questão objeto do presente recurso foram proferidos os recentes acórdãos de 21.04.2010- Processo n.º 0924/09 e de 03.11.2011- Processo n.º 0499/10, tendo-se pronunciado ainda sobre a mesma questão os acórdãos de 04.03.1998, proferido no Processo n.º 20331 (Apêndice ao DR de 08.11.2001, págs. 687 e segs.) e de 31.10.2000, proferido no Processo n.º 24570 (Apêndice ao DR de 31.01.2003, págs. 3880 e segs.).*

*Todos estes arestos foram proferidos pela Secção de Contencioso Tributário – nenhum deles em Pleno da Secção - e todos eles veiculam o entendimento expresso no acórdão recorrido, pelo que, evidenciando-se aqui aquela constância decisória de uma sequência ininterrupta de decisões no mesmo sentido a que se refere o Acórdão do Pleno de 18 de setembro de 2008 (Processo n.º 212/08), poderíamos ser levados a concluir estarmos perante jurisprudência consolidada.*

*Acontece, porém, que os acórdãos proferidos em 1998 e 2000 foram subscritos por Senhores Conselheiros que já não fazem hoje parte da Secção de Contencioso Tributário deste STA. E, quanto aos acórdãos mais recentes – de 2010 e 2011 – foram apenas subscritos por três dos nove Conselheiros que atualmente formam a Secção de Contencioso Tributário.*

*Sendo assim, a bem da justiça e da uniformidade de jurisprudência, entende-se ser de levar à apreciação do Pleno o presente recurso, passando-se, de imediato, a conhecer do mesmo”.*

Na questão a conhecer no presente recurso, verifica-se a situação constante da passagem transcrita – não existe jurisprudência subscrita pela maioria dos juizes que atualmente constituem a Secção de Contencioso Tributário, sendo certo que mais de metade tomaram posse depois de meados do ano passado, e os mais antigos tomaram posse em finais de 2007. Sendo assim, e não obstante a jurisprudência uniforme e reiterada sobre a questão, e que adiante referiremos, entendemos ser de levar à apreciação do Pleno o presente recurso.

Vejamos então se a decisão recorrida deve ser alterada ou se deve manter-se.

9. Sobre a questão a decidir no presente recurso - saber se, terminando o prazo de dedução de impugnação judicial em férias, este se transfere para o 1º dia útil seguinte às férias judiciais - no Acórdão de 07.09.2011 –Processo n.º 0677/2010 deste STA e Secção (no qual também tivemos intervenção na qualidade de adjunto), escreveu-se o seguinte:

“3.1. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 102º do CPPT (sendo que era idêntica a disposição constante do art.º 123º do CPT) a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

E segundo o também disposto no n.º 1 do art.º 20º do CPPT (correspondente ao anterior art.º 49º do CPT), «*Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279º do Código Civil*».

Na questionada alínea e) deste artigo 279º do CCivil dispõe-se:

«e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o ato sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.

3.2. A sentença considera que, tendo o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação terminado em 30/12/1999, é intempestiva a apresentação da impugnação em 4/1/2000 dado que apesar de naquela primeira data correrem as férias judiciais, o impugnante não beneficia de suspensão do prazo durante essas férias, pois a contagem do prazo em matéria de impugnação judicial, designadamente da sua interposição, se opera de modo contínuo, nos termos do citado art.º 279º do CCivil.

Mas, adianta-se desde já, a sentença labora em erro na interpretação e aplicação da norma em causa.

Com efeito, na situação em causa nos autos não há suspensão do prazo, mas apenas e tão só a transferência para o primeiro dia útil seguinte ao do seu termo, de acordo com a referida alínea e) do art. 279º do CCivil, que temos por aplicável e como vem sendo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA: o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e perentório e conta-se nos termos do art. 279º do CCivil (transcrito n.º 1 do art. 20º do CPPT) e se terminar em período de férias, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas (cfr. entre outros, os acs. de 3/5/00, rec. n.º 24.562; de 23/5/01, rec. n.º 25.778; de 30/5/01, rec. n.º 26.138; de 13/3/02, rec. n.º 28/02; e de 14/3/2007, rec. n.º 0831/06).

A questão colocava-se já no âmbito de aplicação do CPT e a respeito da mesma escreviam Alfredo José de Sousa e J. S. Paixão (CPT Comentado e anotado, 2ª ed., 1994, anot. 7 ao art.º 123º pp. 255/256):

«*Donde resulta que o prazo para impugnar judicialmente é de direito substantivo, regulado no referido art. 279º.*

*Assim, o prazo para a apresentação da impugnação judicial é contínuo, correndo seguidamente, mesmo durante os sábados, domingos, dias feriados e férias.*

*Todavia, se o prazo terminar em sábado, domingo, dia feriado ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.*

*A primeira vista, poderíamos ser tentados a considerar que, se o último dia do prazo caísse nas férias judiciais, não haveria lugar a essa transferência.*

*Entendimento que pareceria decorrer da parte final da alínea e) do citado art. 279º, conjugado com a circunstância de, nas repartições de finanças, não haver férias judiciais (art. 6º do DL n.º 500/79, de 22 de dezembro).*

*Pensamos, no entanto, que a questão tem de ser analisada por uma outra perspetiva, chegando-se, então, à solução oposta.*

*Realmente, conquanto a petição da impugnação deva ser apresentada na repartição de finanças, o certo é que ela é endereçada, não ao respetivo chefe, mas ao juiz do tribunal tributário de 1ª instância competente (art. 127º n.º 1), a quem cabe a sua apreciação.*

*Assim, tal ato não pode deixar de ser dirigido ao exercício duma função jurisdicional e, nessa medida, a essa mesma função.*

*Logo, a repartição de finanças, ao receber a petição comporta-se como recetáculo do tribunal, funciona como prolongamento deste. Atua em substituição do tribunal, como que por delegação do mesmo, uma vez que a petição a este é dirigida.*

*A situação é, por conseguinte, em todo semelhante à que ocorria com a interposição do recurso contencioso administrativo antes da vigência da LPTA, ou seja, no domínio do DL n.º 256-A/77, de 17 de junho.*

*Com efeito, de acordo com o n.º 1 do art. 2º deste último diploma, a petição de recurso contencioso administrativo era dirigida ao tribunal competente e apresentada perante a autoridade» que tivesse praticado o ato impugnado.*

*Ora, em face desse normativo, sempre se entendeu (mesmo os que consideravam o prazo de interposição do recurso contencioso como prazo de natureza substantiva e não de natureza processual ou adjetiva), com base em argumentação idêntica à precedentemente ensaiada, que, se o prazo desse recurso findasse em férias, o seu termo transferia-se para o primeiro dia útil (cfr., neste sentido, entre muitos, os Acs. do STA de 21/11/78, Recurso n.º 10936, de 12/2/79, Acs. Douts. n.º 215º, pág. 990, de 3/6/82, Recurso n.º 13179, de 14/10/82, Acs. Douts. n.º 253, pág. 29, e de 2/2/84, Acs. Douts. n.º 272-273, pág. 960; ver, também, A. Queiró, Rev. de Leg. e de jurisp. 113º, pág. 90).»*

Tal argumentação mantém validade também no âmbito do CPPT.

Como se salienta no acórdão deste STA, de 5/7/07, proferido no rec. n.º 359/07, citando o Cons. Mário de Brito, Código Civil anotado, vol. I, p. 342, nota 570, a razão de ser do art.º 279º, ao ordenar a predita transferência de prazos «concretiza-se em que, se há prazos que não têm que ser praticados em juízo, como normalmente acontece relativamente aos negócios jurídicos, outros têm efetivamente de ser praticados nos tribunais, como é o caso dos prazos judiciais, tendo o legislador resolvido equipará-los para tal efeito. É que, enquanto os prazos processuais se suspendem nas férias judiciais (exceto se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de atos a praticar em processos que a lei considere urgentes) e o seu termo se transfere para o primeiro dia útil seguinte se terminarem em dia em que os tribunais estejam encerrados - artigo 144º, n.ºs. 1 e 2 do Código de Processo Civil -, os prazos substantivos, normalmente mais longos, não sofrem tal suspensão nas férias, feriados ou fins de semana. Todavia, nos preditos termos do artigo 279º, o termo do seu prazo, ocorrendo num destes dias, transfere-se para o primeiro dia útil. Caso contrário, o interessado teria menos prazo do que o concedido por lei para praticar o ato. Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de março de 1991, processo n.º 002785.»

No mesmo sentido podem, aliás, conferir-se, ainda, entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/6/1997, rec. n.º 021653; de 20/2/02, rec. n.º 26.600; de 14/3/2007, rec. n.º 0831/06; de 29/10/2008, rec. n.º 0458/08; de 7/10/2009, rec. n.º 0555/09; e de 12/1/2011, rec. n.º 0751/10, onde se acentuou, até, que o serviço de finanças funciona, nesse caso, como uma “extensão” do tribunal, pelo que é um “juízo” para esse efeito.

E na doutrina, podem, igualmente, conferir-se Jorge Sousa, CPPT, anotado e comentado, 5ª ed., Vol. I, anotação 2 ao art. 102º, pag. 730, bem como Aníbal de Castro, A Caducidade (Na doutrina, na lei e na jurisprudência) 2ª ed., 1980, pp. 171 e sgts..

Não se veem razões para alterar este entendimento, sendo que, no caso, a petição inicial da impugnação até foi apresentada no tribunal de 1ª instância.

Em suma, ainda que o prazo para impugnar judicialmente a liquidação tenha a natureza de prazo substantivo, o mesmo, se terminado em dia sábado, domingo, feriado, ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte ao do seu termo, por força do disposto na alínea e) do art. 279º do CCivil.

Por isso, no caso dos autos, é tempestiva a impugnação judicial (apresentada no dia 4/1/2000 - primeiro dia útil seguinte ao do termo do prazo, esgotado em férias judiciais do Natal) e, consequentemente e ao invés do que se concluiu na sentença recorrida, não se verifica a caducidade do direito de deduzir impugnação judicial”.

**10.** Não vemos razão para seguir agora entendimento diverso do acima exposto e que, de forma uniforme e reiterada, tem vindo a ser seguido por este STA e Secção. (Para além dos arestos indicados no acórdão transcrito, v. ainda os acórdãos de 02.02.2002 – Processo n.º 026600, de 03.07.2002 – Processo n.º 0498/02, de 13.03.1996 – Processo n.º 018938, de 26.04.95 – Processo n.º 017472 e os mais recentes de 12.01.2011 – Processo n.º 0751/10 e de 11.05.2011 – Processo n.º 055/11).

**11.** Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se o acórdão recorrido e, julgando-se tempestiva a impugnação apresentada, ordena-se a baixa dos autos ao TCA Sul para que, nada mais obstando, aí seja apreciado o recurso interposto para esse Tribunal.

Sem custas.

Lisboa, 6 de junho de 2012. — João António Valente Torrão (relator) — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maças — Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira — Isabel Cristina Mota Marques da Silva.



## Acórdão de 6 de Junho de 2012.

### Assunto:

*Recurso para uniformização de jurisprudência. artigo 152.º do CPTA e 27.º b) do ETAF. Inexistência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito.*

### Sumário

- I — O recurso para uniformização de jurisprudência interposto ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27.º b) do ETAF pressupõe que entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, ambos já transitados em julgado (artigo 152.º n.º 1, alínea b) do CPPT), se verifica a existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito justificativa desta espécie de recurso, importando igualmente averiguar se a orientação perfilhada no acórdão impugnado está ou não de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA).*
- II — Para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), sendo, 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.*
- III — Não há entre o Acórdão fundamento e o Acórdão recorrido contradição sobre a mesma questão fundamental de direito se nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa.*

Processo n.º 1103/09-50.

Recorrente: Director-Geral dos Impostos.

Recorrido: Paulo Jorge dos Santos Futre.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – O Director-Geral dos Impostos vem, ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27.º n.º 1 alínea b) do ETAF, interpor recurso para uniformização de jurisprudência do Acórdão deste Supremo Tribunal de 24 de Novembro de 2010, proferido no recurso n.º 1103/09, ao ter deliberado que o pedido de indemnização por garantia bancária indevida pode ser formulado autonomamente, em sede de execução de julgado, isto é, fora do processo em que é controvertida a legalidade da dívida e sem obediência ao prazo estabelecido no n.º 2 do art. 171.º do CPPT, invocando oposição do decidido com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20/02/2008 (proc. n.º 0998/07).

O recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, uma vez que a questão referente a saber se o pedido de indemnização, tinha, ou não, que obedecer às regras do art. 171.º do CPPT, isto é, se o sujeito passivo tinha, ou não, que apresentar o pedido de indemnização no processo em que fosse controvertida a legalidade da dívida e à data da interposição da impugnação ou, no caso de o seu fundamento ser superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência, foram decididas diferentemente no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento.

2) Por outro lado, quer o Acórdão recorrido quer o acórdão fundamento tiveram presente o art. 100.º da LGT e a questão da obrigação que impende sobre a AT de reconstituição da situação jurídica hipotética que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, tendo concluído e deliberado diferentemente quanto à questão de saber se a indemnização por prestação de garantia bancária pode ser pedida, autonomamente, no processo de execução de julgado, por força desse dever, de reconstituição, que impende sobre a AT.

3) Na verdade, o douto acórdão fundamento entendeu que, no âmbito do contencioso tributário, para obter uma indemnização por prestação de garantia bancária indevida, o interessado deverá, em

regra, formular o correspondente pedido na petição do meio procedimental ou processual em que impugne o acto de liquidação da dívida relativamente à qual a garantia foi prestada e só nos casos em que o fundamento do pedido de indemnização for superveniente em relação à apresentação da petição do meio processual ou procedimental utilizado para impugnar a liquidação da dívida exequenda é que o pedido de indemnização pode ser formulado posteriormente, no prazo de 30 dias após a ocorrência do facto em que o pedido de indemnização se baseia.

4) Pelo que, para o Acórdão fundamento, a supremacia da LGT sobre o CPPT, não significa que, no âmbito do contencioso tributário, o exercício do direito à indemnização não tenha que se submeter às regras do art. 171.º do CPPT.

5) Pelo contrário, o Acórdão recorrido considerou que é sempre possível efectuar um pedido de indemnização pela prestação de garantia bancária, fora do processo em que seja controvertida a legalidade da dívida e ainda que a mesma não tenha sido pedida no momento em que é proposta essa acção e nem o tenha sido no prazo de 30 dias após a ocorrência do facto superveniente.

6) Por outro lado, ambos os acórdãos, recorrido e fundamento, contemplam uma diferente interpretação e aplicação do art. 100.º da LGT, uma vez que, para o acórdão fundamento o direito à indemnização do sujeito passivo tem que se submeter às regras do art. 171.º do CPPT, sem prejuízo da possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida, autonomamente, através de acção de indemnização por responsabilidade civil extracontratual se se verificarem os respectivos pressupostos, enquanto que, para o acórdão recorrido, esse pedido de indemnização pode ser feito em sede de execução de julgados traduzindo-se em operação necessária à reconstituição da situação económica em que o sujeito passivo estaria se não tivesse sido praticado o acto ilegal.

7) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 152.º n.º 1 do CPTA e 27.º n.º 1 alínea b) do ETAF.

8) Por outro lado, o presente conflito de jurisprudência deve ser resolvido de acordo com o deliberado no Acórdão fundamento, dado que o Acórdão recorrido ao ter considerado que o pedido de indemnização em caso de garantia bancária indevidamente prestada, pode sempre ser formulado fora do processo em que é controvertida a legalidade da dívida e para além do prazo de 30 dias após a ocorrência do facto superveniente que legítima o referido pedido fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 171.º do CPPT e dos artigos 53.º e 100.º da LGT, aos factos.

9) Na verdade, tendo que se presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, há que concluir que estabelecendo o art. 53.º da LGT o direito substantivo à atribuição de uma indemnização em caso de garantia indevida, o art. 171.º do CPPT, regulamenta a forma de exercício desse direito e, ao fazê-lo, também permite que o pedido seja formulado autonomamente, desde que o seu fundamento seja superveniente e desde que seja utilizado meio processual em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, o que afasta deste tipo de processos, o processo de execução de julgados.

10) Assim, como o considera o Acórdão fundamento, embora se admita a prevalência da LGT sobre o CPPT, o art.º 171.º do CPPT tem de ser entendido, em conjugação com o art. 53.º da LGT, não como excluindo a possibilidade de o pedido de indemnização ser feito autonomamente, com recurso à acção de responsabilidade civil, mas sim, com o alcance de regular os termos em que o pedido de indemnização pode ser exercido, quando é pedido no âmbito do contencioso tributário.

11) Donde, sempre que haja um processo de contencioso tributário, designadamente, a impugnação judicial, o sujeito passivo tem que obedecer aos pressupostos estabelecidos pelo art.171.º do CPPT para requerer a indemnização, como bem se considera no acórdão fundamento e, se o não fizer, nesses termos e prazo, tem sempre que se concluir que esse pedido, no âmbito do contencioso tributário, é extemporâneo.

12) Assim, se esse pedido é feito posteriormente, sem se ter respeitado o prazo estabelecido no n.º 2 do art. 171.º do CPPT, por exemplo numa acção de execução de julgado interposta na decorrência de ganho de causa na acção de impugnação judicial, há que o considerar extemporâneo, á luz do disposto no referido n.º 2 do art. 171.º do CPPT.

13) Pelo que, quando o art. 53.º n.º 3 da LGT diz que o pedido de indemnização pode ser formulado autonomamente, isso só significa que pode ser formulado fora do âmbito do contencioso administrativo tributário e que não se exclui a possibilidade de o sujeito passivo obter a reparação de eventuais danos sofridos, por via da interposição de uma acção de responsabilidade civil contra o Estado.

14) Por outro lado, essa reparação não pode ser efectuada em sede de execução de julgados, como bem se deliberou no acórdão fundamento.

15) Há, na verdade, que convir que sendo um dever fundamental do contribuinte o de pagar impostos, a situação do contribuinte que os pagou, embora indevidamente, não é a mesma daquele que não os paga e que oferece garantia bancária para obstar ao processo de execução fiscal, uma vez que, neste caso, a suspensão da execução constitui para o contribuinte uma vantagem sobre a aplicação do princípio “solve et repete” que levaria a que tivesse que pagar o montante do imposto exigido, ficando privado de parte do seu património durante determinado período de tempo.

16) Pelo que, o art. 100º da LGT visa, em primeiro lugar e, sem qualquer dúvida, reconstitui a situação que existiria se o acto de liquidação ilegal não tivesse sido praticado restituindo o imposto pago e, se for caso disso, juros indemnizatórios. A atribuição de uma indemnização correspondente às despesas suportadas com a prestação de uma garantia bancária, por outro lado, não cabe no dever de reconstituição da situação por força da procedência de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso.

17) Daí que, como bem se diz no Acórdão fundamento: “no âmbito do contencioso tributário o exercício do direito de indemnização tenha de se submeter às regras que lhe são definidas no art. 171.º do CPPT, sem prejuízo de, como acima se deixou transcrito e em face da supremacia da LGT sobre o CPPT, não pode excluir-se “a possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida autonomamente através de acção de responsabilidade civil extracontratual se se verificarem os respectivos pressupostos”.

*Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados, conhecer-se do objecto do presente recurso e resolver-se o presente conflito de jurisprudência no sentido do deliberado no Acórdão fundamento, uma vez que o Acórdão recorrido fez uma incorrecta apreciação e aplicação dos artigos 171º do CPPT, 53º e 100º da LGT, aos factos.*

2 – Contra-alegou o recorrido, concluindo nos seguintes termos:

*A – Quanto à **identidade de situação de facto** importa concluir que a mesma não se verifica. Na verdade no **acórdão fundamento** estamos perante uma petição que terá sido formulado ao abrigo do artigo 53.º, da LGT. A **causa de pedir** terá sido suportada no facto (ou conjunto de factos) que à luz da ordem normativa invocada (artigo 53.º da LGT) desencadeou a respectiva consequência jurídica. Já no **acórdão recorrido** o fundamento ou causa de pedir, foi suportada no facto (ou conjunto de factos) que à luz da ordem normativa (artigo 146.º do CPPT), desencadeou a respectiva consequência jurídica.*

*B – No que tange à **identidade da questão de direito**, os dois acórdãos abordam a regra do artigo 171.º do CPPT, dando o acórdão recorrido uma interpretação correcta ao dito normativo legal. Qual seja o de que este visou, tão só, regulamentar o modo de requerer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, nos termos previstos na primeira parte do n.º 3, do artigo 53.º da LGT e não regulamentar – ao contrario da tese da AT e do acórdão recorrido – o modo de a requerer no meio processual autónomo ou independente previsto na segunda parte do preceito. E por isso, o facto de nada se dizer no CPPT sobre a formulação autónoma do pedido, expressamente autorizado pela LGT, não impede que ele seja feito em processo próprio, acessório ou principal, adequado para o efeito.*

*C – A prevalência da LGT sobre o CPPT, não permite, em circunstância alguma sustentar – como pretende a AT e o acórdão recorrido – uma interpretação do artigo 171.º - como pretende a AT e o acórdão recorrido – uma interpretação do artigo 171.º do CPPT, no sentido de que este restringe ou elimina o direito que o contribuinte possui de requerer a indemnização por prestação indevida de garantia, através de meio processual autónomo. Tal entendimento seria de todo inaceitável e implicaria uma inconstitucionalidade orgânica do referido artigo.*

*D – A interpretação de tal normativo, que vai no estrito caminho e pensamento do legislador, é a de que o pedido por indemnização de garantia indevida prestada, possa ser requerida no processo impugnativo onde se discute a legalidade da actuação da AT, sem prejuízo de o contribuinte poder formular esse pedido de indemnização em processo autónomo. Só assim se pode compatibilizar o direito expressamente consagrado no artigo 53.º da LGT com a norma ínsita no artigo 171.º, do CPPT, como se escreve no acórdão recorrido.*

*E – Como **doutamente** se escreve no acórdão recorrido, é de “concluir que a possibilidade legal, de enxerto ou cumulação do pedido indemnizatório no procedimento ou processo tributário, não significa que o legislador tivesse querido impedir o lesado de optar pela instauração autónoma de pedido indemnizatório (...). Nem podia ser de outro modo, pois estando em causa o direito a uma indemnização garantido pelo artigo 22.º da Constituição, a lei não pode eliminar ou restringir de forma intolerável as vias de acesso à tutela jurisdicional desse direito.”.*

*F – Finalmente, por tudo o que se deixa alegado supra, não pode ter acolhimento a tese expendida no acórdão recorrido, que sustentou a conceptualização de “**fundamento superveniente**” e foi determinante para a decisão final de tal acórdão recorrido, no que toca à interpretação do n.º 3, do artigo 171 do CPPT, de que não é o “**reconhecimento do erro imputável aos serviços, seja judicial, seja administrativo, a fundar o direito à indemnização. É o erro em si**”. Com todo o respeito por opinião contrária, o **ERRO** só existe após a sua determinação por juiz tributário. Até esse momento não existe **Erro**, mas tão só uma actuação da AT, traduzida numa sua decisão que se presume de acordo com a lei.*

**TERMOS EM QUE** O conflito suscitado pelo recorrente DGI haverá de ser resolvido fixando-se jurisprudência no sentido de que: **artigo 171º do CPPT, não restringe ou elimina o direito que o contribuinte possui de requerer a indemnização por prestação indevida de garantia, através de meio processual autónomo.**

3 – O Ministério Público não emitiu parecer.

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 para uniformização de jurisprudência previstos no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), pois que constitui jurisprudência uniforme e pacífica deste Supremo Tribunal que o despacho do relator de admissão do recurso não faz caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso a apreciar a questão (artigo 687.º n.º 4 do Código de Processo Civil)

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do mérito do recurso.

#### 5 – Matéria de facto

No Acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. Em 25/09/1998, foi efectuada a liquidação adicional de IRS referente ao A. relativo ao exercício de 1993, da qual resultou um montante global a pagar de Esc. 49.533.483\$00, correspondendo a imposto a quantia de Esc. 47.842.607\$00 e juros compensatórios o montante de Esc. 1.690.876\$00 (cfr. doc. junto a fls. 20 do processo de impugnação n.º 45/1999 junto aos presentes autos);

2. Em 01/03/1999, deu entrada no Serviço de Finanças do Montijo uma petição de impugnação judicial da liquidação identificada no ponto anterior, que foi autuada e à qual coube o n.º 45/1999 (cfr. doc. junto a fls. 2 do processo de impugnação n.º 45/1999 junto aos presentes autos);

3. Por sentença de 12/05/2006, foi anulada a liquidação adicional de IRS referente ao exercício de 1993, melhor identificada no ponto 1 (cfr. doc. junto a fls. 177 e segs. do processo de impugnação apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

4. Por requerimento entrado no Tribunal em 01/06/2006, o ora requerente solicitou o levantamento das garantias bancárias prestadas (cfr. doc. junto a fls. 191 do processo de impugnação junto aos presentes autos);

5. Por requerimento entrado no Tribunal em 12/06/2006, veio o requerente pedir o pagamento de custos suportados com a apresentação das garantias bancárias, juros indemnizatórios e compensatórios, custas suportadas pelo impugnante nas deslocações que efectuou e honorários dos advogados e peritos, no montante global de € 90.399,60 (cfr. doc. junto a fls. 192 e segs. do processo de impugnação junto aos presentes autos);

6. Por despacho de fls. 200 e 201, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foram os dois requerimentos anteriores liminarmente rejeitados;

7. Em 27/07/2006, o requerente solicitou ao Serviço de Finanças o levantamento das garantias bancárias prestadas (cfr. doc. junto a fls. 204 do processo de impugnação junto aos autos);

8. Por articulado de fls. 207 junto ao processo de impugnação, o requerente solicitou ao Serviço de Finanças o pagamento duma indemnização no montante global de € 90.399,60, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

9. O processo de impugnação foi remetido ao Serviço de Finanças em 25/07/2006 (cfr. doc. junto a fls. 219 e 220 dos autos);

10. Em 27/06/2006, deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada um articulado do ora requerente, denominado de Acção para Reconhecimento de um Direito ou Interesse Legítimo em Matéria Tributária, que foi autuado em 27/06/2006, sob o n.º 590/06.4BEALM, peticionando o pagamento da quantia de € 90.399,60 devidos pelas custas suportadas pela apresentação das garantias bancárias, juros indemnizatórios, juros compensatórios, deslocações do requerente, honorários e custos dos advogados e peritos (cfr. p.i. do processo n.º 590/06.4BEALM junto aos autos);

11. Por despacho de 23/10/2006, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foi o processo melhor identificado no ponto anterior indeferido liminarmente, tendo transitado em julgado (cfr. doc. junto a fls. 36 e segs do processo 590/06.4BEALM junto aos autos);

12. O Requerente foi condenado em custas, no âmbito do processo identificado no ponto anterior no montante de € 890,00 (cfr. doc. junto a fls. 44 do processo n.º 590/06.4BEALM);

13. Em 13/10/2006, foi emitido pelo Millenniumbcp, uma declaração da qual consta que em 1999/06/15, foi por si emitida uma garantia bancária n.º 158-02-0164778, a favor da Direcção Geral dos Impostos - DGCI - Repartição de Finanças do Montijo para garantir o montante de IRS de 1993 que se encontra em Impugnação Judicial - Processo n.º 2194-99/100671.1, no montante actual de € 308.839,96, e que os custos inerentes ao período de 15/06/1999 a 13/10/2006 ascendem a € 37.534,15 (cfr. doc. junto a fls. 11 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

14. Em 13/10/2006, foi emitido pelo Millenniumbcp, uma declaração da qual consta que em 1999/06/15, foi por si emitida uma garantia bancária n.º 158-02-0174302, a favor da Direcção Geral dos Impostos - DGCI - Repartição de Finanças do Montijo para garantir o montante de IRS que se encontra em Impugnação Judicial - Processo nº2194-99/100671.1, no montante actual de € 17.802,15,

e que os custos inerentes ao período de 15/06/1999 a 13/10/2006 ascendem a € 2.286,29 (cfr. doc. junto a fls. 12 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

15. Em 13/10/2006, foi emitido pelo Millenniumbcp, uma declaração da qual consta que em 1999/06/15, foi por si emitida uma garantia bancária n.º 158-02-0164769, a favor da Direcção Geral dos Impostos - DGCI - Repartição de Finanças do Montijo para garantir o montante de IRS de 1993 que se encontra em Impugnação Judicial - Processo n.º 2194-99/100198.1, no montante actual de € 3.117,49, e que os custos inerentes ao período de 15/06/1999 a 13/10/2006 ascendem a € 583,30 (cfr. doc. junto a fls. 13 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

## 6 – Apreciando.

### 6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência.

Sendo o presente recurso interposto ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27º b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) para *uniformização de jurisprudência* importa verificar se entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, ambos proferidos por esta Secção do STA e já transitados em julgado (artigo 152.º n.º 1, alínea b) do CPPT), se verifica a *existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito* justificativa desta espécie de recurso, importando igualmente averiguar se *a orientação perfilhada no acórdão impugnado* está ou não *de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*, pois que se o estiver, dispõe o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA que *o recurso não é admitido*.

Vejam os.

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).

Haverá entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento *contradição sobre a mesma questão fundamental de direito*, como alegado pelo Director-Geral dos Impostos?

O presente recurso tem por base a oposição entre dois Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, o recorrido datado de 24 de Novembro de 2010 e proferido no rec. n.º 1103/09, o fundamento datado de 20 de Fevereiro de 2008 e proferido no rec. n.º 998/07.

No acórdão recorrido, proferido em autos de execução de julgado tributário, a *questão decidenda* objecto do recurso da Fazenda Pública era a de saber se *a decisão incorreu em erro de julgamento, por incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 100.º e 53.º da Lei Geral Tributária e do artigo 171.º do Código de Procedimento e de Processo tributário, ao julgar que o pedido de indemnização em caso de garantia bancária indevidamente prestada pode ser formulado em processo autónomo, mais concretamente, em sede de processo de execução de julgado* (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 231 dos autos). Por sua vez, no acórdão fundamento, proferidos em autos de impugnação judicial, a *questão decidenda* era a de saber se o “fundamento superveniente” a que se refere o n.º 2 do artigo 171.º do CPPT era constituído pela “prestação de garantia”, como decidido em 1.ª instância, ou se, como alegado, era constituído pelo “reconhecimento do erro imputável aos serviços” para efeitos de determinação da tempestividade do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada formulado ao abrigo do artigo 53.º n.º 2 da LGT (cfr. Acórdão recorrido, reproduzido s fls. 311 e 312 dos autos).

Decorre do exposto que não há entre o Acórdão fundamento e o Acórdão recorrido *contradição sobre a mesma questão fundamental de direito*, pois que nem a questão objecto de um e outro recurso era a mesma (sem prejuízo de a apreciação de uma e outra convocarem parcialmente as mesmas normas jurídicas), nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa (pois que, no caso do acórdão fundamento, o pedido de indemnização foi efectuado no próprio processo de impugnação, embora extemporaneamente, enquanto que no caso subjacente ao acórdão fundamento o pedido apreciado foi feito em execução de julgados, sendo sobre este, e não sobre qualquer outro pedido anteriormente feito na impugnação, que recaiu a decisão objecto de recurso que veio a ser confirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

É certo que no Acórdão fundamento se incluem referências jurisprudenciais e doutrinárias das quais se pode ser levado a concluir que, se a questão colocada no acórdão recorrido o fosse ao tempo e à formação do acórdão fundamento, receberia solução oposta à que foi aí acolhida (e entretanto já

reiterada por Acórdãos deste Supremo Tribunal de 24 de Novembro de 2010, rec. n.º 299/10 e de 13 de Abril de 2011, rec. n.º 1032/10). Isso não basta, porém, para que o recurso seja apreciado, pois que o legislador apenas abre a via da uniformização de jurisprudência perante decisões conflituantes sobre a mesma questão fundamental de direito, e não perante decisões potencialmente contraditórias.

Porque não há entre o Acórdão eleito como fundamento e o Acórdão recorrido decisões expressas opostas *sobre a mesma questão fundamental de direito* não pode o mesmo ser admitido.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Junho de 2012. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira*.

## Acórdão de 6 de Junho de 2012.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.*

### Sumário:

I — *Constituem requisitos do recurso por oposição de acórdãos, previsto no artigo 284.º do CPPT, os seguintes:*

- *identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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.*

II — *Se em ambos os arestos se entendeu que o vício formal da preterição do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT se podia degradar em formalidade não essencial se fosse de concluir que, mesmo que o contribuinte tivesse sido ouvido, o resultado final — liquidação — seria o mesmo, mas em face do probatório, se concluiu de forma diferente em ambos os arestos (no acórdão recorrido entendeu-se que a audição do contribuinte poderia contribuir para alterar a matéria tributável e a liquidação e no acórdão fundamento entendeu-se que essa matéria não seria já passível de alteração), não se verificam os requisitos para o recurso de oposição de acórdãos.*

Processo n.º 1172/11-50.

Recorrente: Infarmed — Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P.

Recorrido: Procter & Gamble — Produtos de Consumo Higiene e Saúde, S. A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP”, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 21.06.2011 no Processo n.º 4.023/10, por oposição com o acórdão de 30.03.2011, deste Supremo Tribunal, proferido no Processo n.º 0877/09.

2. Por despacho do Relator de 25.10.2011 foi julgada verificada a oposição de acórdãos (v. fls. 1348)

3. Em alegações proferidas ao abrigo do disposto no n.º 5 do artº 284º do CPPT, veio a recorrente concluir:

1ª) Encontram-se preenchidos os requisitos da oposição de acórdãos;

2ª) Ambos os acórdãos - recorrido e fundamento - versam sobre a questão fundamental de direito de saber se a preterição de audição prévia se degradou em formalidade não essencial e se deve aplicar-se o princípio do aproveitamento do ato;

3ª) Enquanto no acórdão recorrido a resposta a essa questão foi negativa já no acórdão fundamento foi dada resposta positiva;

4ª) Ambos os acórdãos referidos assentam em situações fácticas idênticas, na medida em que está em causa a impugnação de liquidação de tributos, com base em matéria de facto já concretizada e não suscetível de alteração ou influência pela Impugnante, além de que em ambos os casos essa matéria está documentalmente provada e só mediante um procedimento específico legalmente previsto poderia ser retificada;

5ª) A Impugnante não alegou que os volumes de vendas considerados nas liquidações estão errados nem alegou quais os valores corretos;

6ª) A taxa (alíquota) aplicada pelo INFARMED é legalmente prevista para os produtos em causa;

7ª) Tal como aconteceu no acórdão fundamento, não existe qualquer indício de que as liquidações pudessem ter sido diferentes se tivesse sido promovida a audição prévia;

8ª) O acórdão fundamento transitou em julgado;

9ª) Ambos os acórdãos foram proferidos na vigência do n.º 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, e da redação atual do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo;

10ª) Acórdão recorrido e acórdão fundamento foram proferidos em processos distintos;

11ª) A oposição entre os acórdãos diz respeito à solução jurídica dada por cada um deles para a mesma questão fundamental de direito, porquanto no acórdão recorrido, considerou-se que a preterição da audição prévia não se degradou em formalidade não essencial e não ser de aplicar o princípio do aproveitamento do ato, enquanto no acórdão fundamento, foi considerado que a preterição de audição prévia se degradou em formalidade não essencial e dever aplicar-se o princípio do aproveitamento do ato;

12ª) A solução jurídica adotada no duto acórdão fundamento é a que melhor se coaduna com a natureza e os objetivos do direito de participação dos interessados na formação das decisões administrativas consagrado no artigo 267.º, n.º 5, da Constituição;

13ª) Essa solução é também a mais adequada, à luz dos princípios que norteiam a atividade administrativa, tais como os da proporcionalidade, eficiência e racionalidade administrativa, bem como de economia e celeridade procedimentais e, ainda, de utilidade para os direitos prosseguidos pelo interessado ou para as suas garantias de defesa;

14ª) A ordem jurídica admite a existência e eficácia de um ato administrativo praticado com preterição desse direito de participação, porque a sua violação apenas é sancionada com a regra geral da anulabilidade (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo), que é sanável pelo decurso dos prazos de revogação e de impugnação judicial - ou, pelo menos, inimpugnável - pelo que, se não for atempadamente invocada é sanável ou deixa de poder ser anulada, em conjugação com o princípio da presunção de legalidade dos atos administrativos;

15ª) O direito de participação constitui um trâmite procedimental norteado e balizado pelos respetivos fins de utilidade para os direitos prosseguidos pelo interessado ou para as suas garantias de defesa, não sendo configurado pelo legislador como um direito absoluto e que deva ser assegurado em todos os casos, antes se encontrando também subordinado a princípios de proporcionalidade, eficiência e racionalidade administrativa, bem como de economia e celeridade procedimentais;

16ª) Tanto o artigo 103.º do Código do Procedimento Administrativo como os n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária prevêm diversas situações, nomeadamente, de dispensa da participação dos interessados norteadas pelas finalidades substanciais visadas pelo legislador;

17ª) Além disso, os interessados são livres de exercerem ou não esse direito e, nos casos de autoliquidação de tributos, o direito de participação dos interessados nas decisões administrativas é assegurado através da faculdade que a lei lhes confere de eles próprios moldarem a decisão administrativa tributária, ao declararem a matéria tributável e ao procederem ao apuramento do tributo;

18ª) Por isso, num caso de autoliquidação obrigatória, se o contribuinte não procedeu atempadamente à autoliquidação, deverá entender-se que renunciou ao seu direito de participar na formação da decisão administrativa;

19ª) A jurisprudência dos nossos tribunais superiores tem adotado o princípio do aproveitamento dos atos administrativos, também conhecido por teoria dos vícios inoperantes, segundo o qual não há lugar à anulação de um ato viciado, quando seja seguro que o novo ato a emitir, isento desse vício, não poderá deixar de ter o mesmo conteúdo;

20ª) Além disso, também não há lugar à anulação quando o ato inválido seja um ato vinculado ou quando ocorra a redução a zero da discricionariedade, ou seja, quando o Tribunal conclua que o conteúdo do ato praticado pela Administração encerra a única solução legalmente possível aplicável ao caso concreto;

21ª) O acórdão fundamento está em linha com esta orientação jurisprudencial, que corresponde à solução mais adequada tendo em conta os objetivos visados pelo legislador ao consagrar o direito de participação dos interessados

22ª) No caso vertente, as liquidações impugnadas consistiram em aplicar uma alíquota previamente definida pela lei a um volume de vendas expresso nos balancetes de vendas que integram a contabilidade organizada da Impugnante e que foram fornecidos por esta ao INFARMED, depois de certificados pelo seu Técnico Oficial de Contas, sendo que os elementos recolhidos diretamente pelo INFARMED não conduziram a qualquer alteração desses valores, antes se destinaram a verificar, de forma cruzada, a sua veracidade; além disso, esses valores não podiam sequer ser influenciados por qualquer intervenção do INFARMED;

23ª) A Impugnante não alegou em momento algum que os volumes de vendas considerados pelo INFARMED estão errados e que deveriam ser outros os valores a considerar nem existe qualquer indício mínimo de que a liquidação efetuada pelo INFARMED seria diferente, caso tivesse sido promovida a audição prévia da Impugnante, pelo que, se as liquidações forem anuladas e promovida a audição prévia da Impugnante, o volume de vendas a considerar será o mesmo que foi considerado nas liquidações impugnadas e o tributo liquidado será também o mesmo, porque a taxa a aplicar a esse volume de vendas é a mesma;

24ª) Conclui-se, por isso, que a oposição de acórdãos deve ser resolvida no sentido preconizado pelo duto acórdão fundamento.

Pelo que, Ilustres Conselheiros, dando provimento ao presente recurso e julgando procedente a oposição de acórdãos ora invocada, bem como revogando ao acórdão recorrido e substituindo-o por outro que decida em termos consonantes com o acórdão fundamento, V, Exas. farão JUSTIÇA e cumprirão a LEI.

4. Por sua vez, a recorrida, veio concluir:

A) O presente recurso por oposição de acórdãos tem por objeto o Acórdão do Central Administrativo Sul que julgou improcedente o recurso apresentado pelo INFARMED contra a Sentença proferida no âmbito do processo de Impugnação judicial n.º 580/07.0BELSB pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, nos termos da qual se reconheceu, para além do mais, que o ato de liquidação em apreço padece de vício de preterição de formalidade legal decorrente da falta de audição antes da liquidação;

B) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pela RECORRENTE como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração de que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam, de forma expressa e perante a identidade de situações de facto, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito;

C) Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e pelo Acórdão fundamento encontram-se situações de facto substancialmente distintas, designadamente pelo facto numa situação de facto (a do Acórdão recorrido) ter sido o ato de liquidação precedido de inspeção tributária, não tendo o ato de liquidação origem em declaração do contribuinte, ao passo que na outra situação de facto (a do Acórdão fundamento), o ato de liquidação tem origem na declaração do contribuinte;

D) O mesmo se diga em relação à questão de direito, que não é em nada semelhante, por duas razões: por um lado, uma das normas legais em questão - o artigo 60.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - sofreu uma alteração com a Lei n.º 53-A/2006, que faz com que a redação aplicável ao caso do Acórdão recorrido seja distinta da do Acórdão fundamento; por outro lado, e uma vez que no caso em apreço no Acórdão recorrido o ato de liquidação teve lugar na sequência de uma inspeção e não de uma declaração do contribuinte é sempre inaplicável o n.º 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária;

E) Pelo supra exposto não estão em discussão no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento idêntica questão de direito, não se encontrando também neste ponto preenchido outro pressuposto do Recurso por Oposição de Acórdãos;

F) Não se verificando, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito, não se encontra demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdão, exigida pelo artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

G) Não obstante, sempre se diga que, a existir Oposição de Acórdãos, deverá prevalecer o entendimento propugnado pelo Acórdão recorrido, uma vez que (i) foi preterida a formalidade essencial relativa ao direito de audição antes das liquidações impugnadas, (ii) não se está perante situação que se pudesse dispensar o cumprimento desta formalidade essencial, nos termos do disposto no n.º 2 e 3 do artigo 60.º da LGT, e (iii) tal formalidade não se degradou em não essencial.

H) Não estamos perante uma situação em que se pudesse dispensar o exercício do direito de audição, uma vez que as liquidações oficiosas efetuadas pela RECORRENTE não foram emitidas na sequência de quaisquer declarações apresentadas pela RECORRIDA, mas antes correspondem ao resultado da análise feita pela RECORRENTE, de um conjunto de elementos contabilísticos disponibilizados pelo contribuinte no âmbito de uma inspeção externa;

I) E, como é entendimento pacífico da nossa jurisprudência, sempre que a Administração tributária promove correções técnicas no âmbito de procedimento de inspeção tributária tem de necessariamente de ouvir o contribuinte em momento prévio à prática dos respetivos atos de liquidação, sob pena de vício formal do procedimento tributário conducente à anulação do ato tributário. No caso em apreço,



sendo a situação exatamente idêntica (i.e. correções técnicas efetuadas no âmbito de procedimento de inspeção), nada justifica uma solução jurídica distinta.

J) Contrariamente ao que invoca a RECORRENTE, o entendimento do Acórdão fundamento, no sentido de que a formalidade se degrada em não essencial, visa exclusivamente os casos em que o ato de liquidação não teve em consideração quaisquer pressupostos (i) suscetíveis de terem influência na sua emissão ou (ii) suscetíveis, em abstrato e em concreto, de serem contestados por parte do contribuinte;

K) Apenas nestes casos - atos vinculados - seria totalmente indiferente o exercício do direito de audição prévia por parte do contribuinte, uma vez que a liquidação seria sempre a mesma, quer aquele direito tivesse sido ou não exercido;

L) Contudo, no caso em apreço, o ato de liquidação teve em consideração pressupostos de facto e de direito determinantes para o apuramento do imposto a pagar, e cuja contestação, em sede de direito de audição em momento prévio àquele ato, poderia ter determinado a emissão de um ato de liquidação diferente;

M) E tanto assim é que, em se de impugnação judicial, a RECORRIDA invocou várias ilegalidades dos atos de liquidação em apreço, as quais poderiam, desde logo, ter sido invocadas em sede de direito de audição;

N) Acresce que não é possível determinar se a liquidação teria sido diferente se à RECORRIDA tivesse exercido o seu direito de audição, porque, em concreto e em abstrato, não estamos perante a prática de atos vinculados, cuja pronúncia, por parte da RECORRIDA, não fosse suscetível de influenciar a decisão final;

O) A perfilhar-se o entendimento da RECORRENTE, e em tese, o incumprimento da formalidade relativa ao exercício do direito de audição degradar-se-ia sempre, e em qualquer circunstância, em não essencial, bastando para tal que a Administração tributária, independentemente de proceder a correções técnicas no âmbito de procedimento de inspeção tributária, solicitasse ao contribuinte os elementos necessários para emitir um qualquer ato de liquidação, o que atentaria, de forma grosseira, contra o princípio constitucional do direito de participação dos administrados na decisão;

P) Em face do exposto, deverá este Douto Supremo Tribunal, confirmar as anteriores decisões judiciais do Douto Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e do Douto Tribunal Central Administrativo Sul, no sentido de julgar verificada a preterição de uma formalidade essencial geradora de anulabilidade do ato de liquidação, nos termos do disposto no artigo 60.º, n.º 1, alínea a), da Lei Geral Tributária, do artigo 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa e do artigo 135.º do Código de Procedimento Administrativo.

5. No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

1º)- A impugnante vem impugnar o ato de liquidação oficiosa da taxa incidente sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, instituída pelo artº 72º, da Lei n.º 3-B/2000, de 04.04., mantida em vigor pela Lei n.º 30-C/2000, de 29.12. e pela Lei nº109-B/2001, de 27.12., regulamentada pelo Dec-Lei n.º 312/2002, de 20.12., relativo aos anos de 2000 a 2004 e de juros compensatórios, na importância de € 3 483.698,44 – cfr. p.i.de fls. 3 e segs., ofícios e correspondência postal, de fls 166 a 284, dos autos.

2º)- A liquidação mencionada supra, resultou de uma ação de inspeção efetuada à sociedade impugnante, tendo sido notificada da data de início da ação inspetiva e iniciando-se a mesma em 13.01.05, e recolhido os elementos relativos à contabilidade e documentos de suporte, não foi determinado a conclusão do procedimento e elaborado o relatório final, não tendo sido ouvido o interessado ao longo daquele procedimento – cfr. ofício de fls. 308 a 310, Carta aviso de fls. 321 a 327, ofício de notificação para recolha de elementos de fls. 328 e 329, Credencial de fls. 332 e 333, Auto de recolha de documentação, de fls. 334 a 349, dos autos e fls. 79 a 120, do P.A.

3º)- Da liquidação mencionada supra, deduziu reclamação graciosa, em 02.05.06, a qual foi expressamente indeferida, em 01.02.07, devidamente notificada à interessada em 19.02.07. – cfr. Ofício, Deliberação e correspondência postal, de fls. 163, 164 e 1112 e rosto da petição de reclamação, de fls. 165, dos autos.

4º) - A presente petição de impugnação foi apresentada neste Tribunal, em 05.03.07 - cfr carimbo aposto no rosto da p.i. a fls 3, dos autos.

6. No acórdão fundamento foram dados como provados os seguintes factos:

A)- C..., casado em separação de bens com D..., contribuinte fiscal n.º ..., residente no lugar de ... São Romão do Coronado, Trofa, era usufrutuário de duas quotas sociais no valor nominal de dois milhões cento e vinte e cinco mil escudos, cada, e três do valor nominal de cento e vinte e cinco mil escudos, cada, no capital social da sociedade comercial por quotas denominada “E..., Limitada”, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Avenida ..., São Martinho de Bougado, Trofa, com o capital social de cinco milhões de escudos (fls. 19 e 20 do apenso).

B)- Por escritura pública exarada em 04/04/1989, no Segundo Cartório Notarial de Santo Tirso, C... havia cedido pelo respetivo valor nominal as duas primeiras quotas a B... e F..., seus filhos, e as restantes três a G..., H... e I..., seus netos, com reserva de usufruto para si (fls. 27 a 30 do apenso).

C)- B... e F... cederam as suas quotas à Impugnante por escritura de 27/12/1993 (fls. 31 do apenso).

D)- Por escritura pública exarada em 01/02/1994, no Segundo Cartório Notarial de Santo Tirso, C... renunciou ao usufruto das aludidas quotas, atribuindo a cada uma delas o mesmo valor (fls. 19 e 20 do apenso).

E)- C... faleceu em 21/07/1998 (fls. 34 do apenso).

F)- O processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações n.º 7680 foi instaurado na sequência do termo de declarações entregue por B... (fls. 31 do apenso).

G)- Em 01/03/2004 o Serviço de Finanças da Trofa procedeu à liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, apurando um imposto devido no valor de 533.464,22 €, correspondente a soma da 1.ª anuidade de 26.673,23 e das restantes dezanove (19 X 26.673,23 €) - (fls. 7 dos autos e 24 do apenso).

H)- Atendendo a que o usufrutuário havia falecido em 21/07/1998, a liquidação apurou que estavam em dívida 4 anuidades, já vencidas, no valor de 106.692,86 € (fls. 7 e 24 do apenso).

I)- A liquidação do imposto sobre as sucessões e doações foi notificada a impugnante em 05/03/2004 (fls. 6 dos autos, 24 e 25 do apenso).

J)- O pagamento do imposto, de pronto, no montante de 106.692,86 €, tinha de ser efetuado durante o mês de abril de 2004 (fls. 6, 24 e 25 do apenso).

K)- As quotas adquiridas pela Impugnante a B... e F... tinham um valor de 1.101.844,29 (fls. 7).

L)- A impugnante deduziu a impugnação em 03/06/2004 (fls. 2 e 12).

7. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso por inexistência de oposição de julgados (v. fls. 1427/1429)

8. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

Antes de mais, e não obstante ter sido reconhecida pelo respetivo relator do processo no TCA Sul a oposição de acórdãos, cabe referir que tal decisão não vincula este Supremo Tribunal (artº 687º, n.º 4 do CPC – a que corresponde hoje o artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma), pelo que há que apreciar se ocorrem ou não os requisitos de que a lei faz depender o recurso para o Pleno.

Ora, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

8.1. Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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 (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05;

- de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05;

- de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06.

No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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 subsunção às mesmas normas legais.

Vejamos então se no caso dos autos se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

**8.2.** Na decisão recorrida entendeu-se ter sido violado o direito de audiência da impugnante com a seguinte fundamentação:

”E o vício de preterição de formalidade legal decorrente de falta de audiência antes da liquidação também se verifica, pois que o montante sobre que foi aplicada a taxa - o volume de vendas de cada produto - ainda que recolhido da contabilidade e demais elementos da escrita da ora recorrida, até à fase da liquidação não foi objeto de qualquer notificação à ora recorrida que, por isso, nunca teve oportunidade de se pronunciar sobre a liquidação. A liquidação não foi efetuada de acordo com qualquer posição assumida pela recorrida, pois que esta se limitou unicamente a entregar os elementos contabilísticos solicitados. Não se verificava legalmente qualquer dispensa do direito de audiência dado que a liquidação não foi efetuada com base em qualquer declaração da ora recorrida como resulta do n.º 2 do probatório e não se pode dizer que essa formalidade legal se degradou, in casu em não essencial porque não se demonstra que, mesmo a ser cumprida tal formalidade, a decisão final do procedimento não poderia deixar de ser a mesma, valendo em tais casos o princípio do aproveitamento do ato (cfr., neste sentido, Ac. do STA de 11.05.11, in Rec. n.º 833/10 e também o rec. deste Tribunal de 14.6.2011 no rec. 3318/09). O referido vício é determinante de anulação da liquidação em causa como se entendeu na decisão sob recurso”.

No acórdão fundamento, entendeu-se ter sido também violado o mesmo direito, mas atentos os factos ali dados como provados, considerou-se que tal violação acabou por não ter influência na liquidação, uma vez que, ainda que o impugnante tivesse sido ouvido, o que quer que ele pudesse vir dizer em nada alteraria a liquidação, entretanto, efetuada.

E concluiu-se do seguinte modo: “Ora, como se deixou frisado na decisão recorrida, no caso em apreço, os factos relevantes para a liquidação estavam já todos concretizados. A audiência da impugnante não alteraria em nada a fixação da matéria de facto relevante para a liquidação, uma vez que ela estava dependente de atos formais já apurados no processo de liquidação do imposto sucessório. Quais sejam: as transmissões das quotas sociais; os seus valores; a reserva do usufruto e a renúncia ao usufruto, tudo factos dependentes de prova documental que a impugnante não poderia alterar ou influenciar.

Sendo assim, é de concluir que foi correta a aplicação do referido princípio do aproveitamento do ato, por se estar perante uma situação de solução legal evidente e em que não se vislumbra qualquer possibilidade de a omitida audiência antes do ato de liquidação poder ter influência sobre o conteúdo desta”.

Do que ficou dito e escrito, resulta então que em ambos os casos se considerou ter sido violado o direito dos contribuintes, previsto no artº 60º da LGT. Mas, em face dos factos provados em cada um dos arestos, concluiu-se em sentido oposto quanto ao princípio do aproveitamento do ato.

Mas isto não significa oposição entre os arestos.

Na verdade, tanto no acórdão fundamento, como no acórdão recorrido, interpretou-se a norma jurídica de forma idêntica, dando-se solução diversa ao caso concreto de cada um dos processos, em face da diferente situação fáctica: no acórdão fundamento concluiu-se que a omissão de audiência prévia se degradou em formalidade não essencial e no acórdão recorrido concluiu-se que a omissão de audiência prévia não se degradou em não essencial.

Não existe assim oposição de julgados na medida em que não se verifica também o requisito da oposição das soluções jurídicas adotadas para a mesma questão fundamental de direito. Houve apenas aplicação da mesma lei e princípio a factos diversos.

Em conclusão: ambos os arestos partilharam da mesma solução jurídica tendo, no entanto, chegado a decisão divergente em face de entendimento baseado na matéria de facto provada em cada um daqueles arestos, pelo que não ocorre este requisito exigido para o recurso por oposição de acórdãos, previsto no artº 284º do CPPT, ficando prejudicado, por isso, o conhecimento do outro requisito acima enunciado. *(Neste sentido se concluiu também no Acórdão de 02.05.2012 - Processo n.º 0996/11, de que fomos relator e em que os factos e o acórdão fundamento eram idênticos, sendo também o mesmo o recorrente).*

**9.** Nestes termos, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Junho de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.



Depósito legal n.º 25 495/89

---

## **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.

---