



DIÁRIO DA REPÚBLICA

8 de maio de 2013

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 3.^o trimestre de 2012

Acórdão de 5 de Julho de 2012.**Assunto:**

Recurso por oposição de acórdãos. Dispensa da prestação de garantia. Ónus da Prova. Extractos Bancários. Princípio da proporcionalidade. Sigilo bancário. artigos 52.º n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT.

Sumário:

- I — É sobre o executado que pretende a dispensa de garantia que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.*
- II — A eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição àquele do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art. 344.º do CC.*
- III — A acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur».*
- IV — É precisamente o inverso disso, porém, que se verifica quando se condiciona o deferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia à junção pelo requerente dos seus extractos bancários, estando insita nessa exigência uma renúncia imposta ao segredo bancário sobre os movimentos das contas de que é titular o requerente, alegadamente como (único) meio adequado de demonstração da sua irresponsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens.*
- V — Tal exigência deve ter-se como desproporcionada atento ao fim tido em vista, para o qual, aliás, o legislador não previu a derrogação administrativa do segredo bancário.*
- VI — Também a necessária instrução do requerimento de dispensa com a prova documental necessária, a que alude o n.º 3 do artigo 170.º do CPPT, não parece legitimar a exigência dos extractos de conta como condição necessária para o deferimento do pedido, pois que para que assim fosse teria o legislador de dizê-lo abertamente e sem subterfúgios e, dizendo-o, infirmar um potencial juízo de inconstitucionalidade a que as restrições probatórias necessariamente se sujeitam, por maioria de razão nos casos em que obrigam à renúncia do direito ao segredo bancário.*

Processo n.º 286/12-50.

Recorrente: João Manuel Leandro Gonçalves.

Recorrida: Fazenda Pública.

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 – João Manuel Leandro Gonçalves, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de Novembro de 2011 (fls. 90 a 93, frente e verso), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 12 de Setembro de 2011, que julgou procedente a reclamação deduzida pelo ora recorrente contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Santarém que indeferiu o seu pedido de dispensa de prestação de garantia, anulando o acto reclamado, vem, nos termos dos artigos 280.º, n.º 1, 282.º n.º 1, 283.º e 284.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 20 de Setembro de 2011, proferido no recurso n.º 0489/11 (junto a fls. 129 a 141 dos autos), formulando as seguintes conclusões:

- Quanto à alegada oposição de acórdãos (alegações de fls. 100/101):

1. No acórdão recorrido, folhas 2 ponto “B”. A fundamentação.”, é identificada a questão que opõe as partes.

2. A mesma questão de mérito, mereceu igual identificação, a fls. 9, 4º parágrafo do acórdão no processo n.º 04989/11 do TCA Sul.

3. A questão de mérito decidida em oposição nos dois acórdãos refere-se à legalidade do despacho do OEF que decide condicionar o deferimento do pedido de isenção de garantia à apresentação dos extractos bancários do executado.

4. Tratando-se da mesma questão de direito bem como de uma contextualização em tudo igual nas duas situações geradores dos dois acórdãos em oposição, deverá concluir-se pela verificação dos pressupostos legais para a admissão do presente recurso.

5. Dada a identidade dos dois acórdãos relativamente aos sujeitos, do objecto, da situação fáctica, do pedido e da matéria de direito em discussão.

6. Porém, as soluções apresentadas nos dois acórdãos são antagónicas sem possibilidade de conciliação.

7. Na penúltima folha do acórdão recorrido, último parágrafo, fica expresso "...não vimos com a referida solicitação do OEF para o executado juntar aos autos de procedimento os citados extractos bancários, possa ser ilegal..."

8. Enquanto que o acórdão proferido no âmbito do processo 04989/11 do TCA SUL refere, a folhas 12 (penúltima folha), 3º parágrafo, "Ora, tal parece-nos absolutamente ilegítimo, na consideração de que, em face da ordem jurídica existente, o levantamento do sigilo bancário dos cidadãos é um procedimento limitado e, por regra, sujeito à autorização judicial, excepção feita aos casos elencados no n.º 1, do art. 63.º-B, da LGT".

Termos em que, se julga ter demonstrado a existência de oposição entre o Acórdão de que se recorre e o TCA Sul no processo n.º 04989/11 de 20 de Setembro de 2011, na medida em que o primeiro entende pela legalidade do despacho do OEF e o segundo entende pela sua ilegalidade tratando-se de idêntica situação de facto e de direito.

- Quanto ao mérito do recurso (alegações de fls. 112/118):

29. A questão controvertida centra-se no juízo de legalidade ou ilegalidade do despacho do órgão de execução fiscal, que fundamenta o indeferimento do pedido de isenção de garantia em processo executivo por falta de oferecimento dos extractos bancários.

30. Note-se, que a motivação apresentada para o indeferimento do pedido de isenção da garantia, não resulta de qualquer falta de apresentação de provas pelo executado mas porque este não apresentou os extractos das suas contas bancárias.

31. Na perspectiva do recorrente, o despacho do OEF é manifestamente ilegal, violador de basilares direitos com consagração constitucional.

32. O direito de reserva à vida íntima e privada na vertente do sigilo bancário tem consagração constitucional, pelo que a sua derrogação apenas poderia ocorrer ou voluntariamente ou por instrumento legal devidamente sopesado com os princípios constitucionais.

33. Tal instrumento legal inexistente. Logo nos termos da lei e da constituição essa exigência do OEF, é ilegal e inconstitucional bem como o despacho que inviabiliza a dispensa da garantia pois expressamente indefere por considerar em falta, a produção da prova ilegalmente exigida.

34. O OEF não pode indeferir o pedido como fez, motivado na falta de apresentação dos extractos bancários ilegalmente exigidos, em jeito de retaliação, dado que os elementos que exige, não constituem causa para o indeferimento da pretensão formulada pelo contribuinte.

35. O indeferimento de pedido de isenção de garantia em processo executivo com fundamento na falta de junção de elementos não obrigatórios, não pode valer na ordem jurídica.

36. O recorrente discorda em absoluto com a posição assumida no douto acórdão recorrido, para mais ainda, pela referência ao artigo 64º n.º 1 da LGT, como fortalecedora da posição da AT.

37. Esta norma refere-se ao sigilo profissional sobre elementos de natureza pessoal obtidos em procedimento.

38. O "procedimento" tem de revestir sempre a forma legal em obediência ao princípio da legalidade norteador de qualquer conduta da AT.

39. O litígio que opõe o aqui recorrente à decisão vertida no douto Acórdão, tem justamente a ver, com a legalidade ou não do procedimento operado pela AT.

40. Qualquer referência ao artigo 64.º n.º 1 da LGT com o objectivo de sustentar a violação de direitos fundamentais constitui uma subversão interpretativa da norma.

41. Constituindo ainda o cerne de questões ancestrais de direito sobre a violação de direitos fundamentais invocando a existência de normas protectoras, de acção posterior, sobre essa violação.

42. Questões, que já mereceram consenso, no sentido do ordenamento não as permitir.

43. Como tal, a violação ou o afastamento de qualquer direito fundamental seja qual for a situação só pode ser realizado através de lei.

44. Inexistindo lei, que exija para o deferimento de um pedido de isenção de garantia, extractos bancários, não pode existir interpretação legal ainda que reflectida em decisão judicial, que deter-

mine a exigência de extractos bancários sob pena de, a não serem juntos, ser o pedido de isenção de garantia indeferido.

45. A desproporcionalidade entre o prejuízo causado a direitos do executado protegidos constitucionalmente não seria de todo aceitável, não apenas pela incerteza do benefício do resultado da verificação dos extractos bancários;

46. Como ainda, porque, mesmo presumindo que da violação desses direitos resultaria a certeza (a qual seria sempre impossível) para o deferimento ou indeferimento da isenção de garantia, o eventual benefício extraído dessa informação seria completamente irrelevante (deferimento ou indeferimento do pedido) face ao prejuízo realizado num direito maior do executado.

47. Reiteramos, a violação desses direitos do executado nunca de modo algum resultariam numa certeza da verdade quanto à verificação ou não dos pressupostos para a apreciação do pedido de isenção de garantia.

48. O Estado de Direito não se coaduna com visões unidireccionais, de um presente que não aprende com a história, desagregadoras do ordenamento jurídico e da sociedade que regulam.

49. No sentido do que se vem defendendo, veja-se a decisão vertida no acórdão fundamento, que curiosamente foi proferida no âmbito da mesma dívida, em que é revertida, a filha do ora recorrente.

Termos em que nos melhores de direito devem as presentes alegações de recurso ser aceites por estarem em tempo, concedendo-se provimento ao recurso, por provado, determinando a doughta decisão do Pleno do STA, a revogação da decisão vertida no Acórdão recorrido, dada a fundamentação aduzida e ainda, porque se apresenta a decisão de que se recorre, em oposição com o acórdão fundamento, proferido em situação exactamente idêntica, dado inclusive a dívida ser a mesma.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: acórdão TCA Sul – SCT proferido em 29.11.2011 (em oposição com acórdão TCA Sul-SCT proferido em 20.09.2011 - processo n.º 4989/11

FUNDAMENTAÇÃO

1. Pressupostos para o conhecimento do recurso

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

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- identidade de situações fácticas
- antagonismo de soluções jurídicas

(art. 284º CPPT; art. 27º n.º 1 alínea b) ETAF vigente; art. 152º nº1 alínea a) CPTA)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19 532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 Volume II p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

A oposição de soluções jurídicas 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 (acórdãos STA Pleno SCT 6.05.2009 processo n.º 617/08, 26.09.2007 processo n.º 452/07; acórdãos STA SCT 28.01.2009 processo n.º 981/07; 22.10.2008 processo n.º 224/08)

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Questão fundamental de direito:

- legalidade da imposição ao executado da apresentação de uma declaração, sob compromisso de honra, de eventuais contas bancárias de que seja titular, das entidades bancárias em que estão sedeadas e dos respectivos extractos bancários, tendente à prova da manifesta falta de meios económicos que não seja da sua responsabilidade, como condição do deferimento de pedido de isenção de garantia a prestar em processo de execução fiscal (art. 52.º n.º 4 LGT)

A esta questão responderam os arestos em confronto de forma antagónica: em sentido afirmativo o acórdão recorrido, em sentido negativo o acórdão fundamento

Conflito de jurisprudência

Merece o sufrágio do Ministério Público a doutrina plasmada no acórdão fundamento.

Considerandos fácticos e jurídicos:

1º Embora sem referência expressa na enunciação da questão decidenda constante do acórdão recorrido, importa salientar a identidade das situações fácticas subjacentes aos acórdãos em oposição, na medida em que ambos os despachos do órgão da execução fiscal estabelecem a cominação da improcedência do pedido como consequência da falta de apresentação dos documentos controvertidos, mencionados na enunciação da questão decidenda pelo ministério público (cf. docs fls. 24 in fine e 27)

2º A reserva da intimidade da vida privada e familiar merece tutela constitucional, compreendendo duas vertentes:

- direito a impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar

- direito a impedir a divulgação por terceiros de informações sobre a vida privada e familiar de outrem

É problemática a inclusão no perímetro de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar do “direito ao segredo do ter”, designadamente o segredo dos recursos financeiros e patrimoniais e o segredo de aplicações do dinheiro

(art. 26º n.º 1 CRP; sobre esta temática cf. Gomes Canotilho/Vital Moreira “Constituição da República Portuguesa anotada 4ª edição revista Volume I pp. 468/469)

3º Corrente consolidada da jurisprudência do tribunal Constitucional considera o sigilo bancário «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar» 8cf. por todos acórdão 31.04.1995 processo n.º 510/91); doutrina qualificada inscreve-o na esfera mais alargada do direito à privacidade, objecto de tutela constitucional menos intensa (cf. Saldanha Sanches Segredo bancário, Segredo Fiscal: uma perspectiva funcional in Fiscalidade n.º 21 pp. 33/42)

4º «... restrições probatórias abstractas de provas de determinadas categorias (por exemplo, a não aceitação de prova testemunhal ou não atribuição de relevância probatória a determinados tipos de documentos) são ilegais por violarem a regra do art. 72.º da LGT, ao afastarem a ponderação da potencialidade probatória de meios de prova que não se enquadrem nas categorias indicadas» (Jorge Lopes de Sousa Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume I p. 459).

Nesta conformidade o condicionamento do deferimento do pedido à apresentação de determinado tipo de documentos com um específico conteúdo (extractos das contas bancárias) representa uma violação pela administração tributária do princípio da livre admissão das provas, consubstanciado na possibilidade de apresentação pelo interessado de quaisquer meios de prova legalmente previstos e na sua apreciação pelo decisor sem preferência absoluta ou exclusão absoluta de qualquer categoria de prova (art. 72.º LGT; art. 50.º CPPT)

5º Não prejudica este entendimento a possibilidade concedida ao interessado de apresentação de outros documentos, na medida em que meramente acessórios na ponderação da decisão e sem a relevância probatória absoluta conferida aos documentos bancários controvertidos

6º O condicionamento do deferimento do pedido à apresentação dos documentos bancários constitui igualmente uma via oblíqua mas inequívoca de acesso a documentos protegidos pelo sigilo bancário, sem observância dos requisitos legais (art. 63.º-B n.º 1 LGT; arts 146º-A e 146.º-B CPPT.)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

O acórdão recorrido deve ser revogado e substituído por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de procedência da reclamação

- anulação do despacho reclamado proferido pelo órgão da execução fiscal

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber se a Administração fiscal pode legalmente condicionar o deferimento do pedido de isenção de prestação de garantia para suspender a execução fiscal à apresentação pelo requerente dos seus extractos bancários.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A) Por despacho de fls. 16, foi revertida contra o reclamante a execução fiscal n.º 2089200801081896, instaurado para cobrança coerciva da dívida exequenda de 9.720,46€.

B) Notificado para prestar garantia idónea, nos termos do art. 195.º e 199.º do CPPT, no valor de 15.004,73€, o reclamante requereu a isenção de prestação de garantia – fls. 21 e 22 a 23.

C) Por despacho de fls. 24, foi ordenada a notificação do reclamante para «(...) apresentar, entre outra documentação que pretendam, uma “Declaração de compromisso de honra da(s) conta

(s) bancária (s) que possuem e entidade (s) bancária (s) onde a(s) mesma(s) está (ão) sediadas (s), acompanhada (s) do(s) respectivo(s) extracto(s) bancário(s).

D) O reclamante apresentou, então, a nota de liquidação de IRS do ano de 2009 e os documentos que serviram à apresentação do IRS do ano de 2010 – fls. 26.

E) Por despacho de fls. 27, que se dá por integralmente reproduzido, foi indeferido o pedido de isenção da prestação de garantia, por falta de requisitos legais.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Vem o presente recurso interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 29 de Novembro de 2011 (fls. 90 a 93, verso, dos autos), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a reclamação deduzida pelo ora recorrente contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Santarém de indeferimento do pedido de isenção de garantia para suspender a execução fiscal, com fundamento em oposição com o acórdão do mesmo Tribunal de 20 de Setembro de 2011, proferido no rec. n.º 4.989/11.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 108 dos autos), importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2011, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre *a mesma questão fundamental de direito* e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*.

Desconhecendo-se jurisprudência deste STA sobre a questão objecto do presente recurso, manifesto é que o segundo requisito se tem por verificado.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta 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, quais sejam:

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

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

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

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a Administração fiscal pode legalmente condicionar o deferimento do pedido de isenção de prestação de garantia para suspender a execução fiscal à apresentação pelo requerente dos seus extractos bancários.

A esta questão respondeu o acórdão recorrido em sentido afirmativo, revogando a sentença do TAF de Leiria que julgara em sentido oposto, por lhe parecer suficiente para o fim tido em vista – de comprovação dos pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária (LGT) -, a *junção*

dos saldos das contas bancárias. Ao invés, no acórdão fundamento - igualmente proferido em recurso interposto de sentença do TAF de Leiria mas que indeferira a reclamação deduzida pela filha do ora recorrente -, considerou-se que tal *exigência feita pelo órgão de execução fiscal (...) é ilegal.*

Estamos, pois, perante respostas antagónicas à mesma questão fundamental, no quadro de uma situação de facto similar, como se colhe dos respectivos probatórios fixados (o do acórdão recorrido, reproduzido *supra*; o do acórdão fundamento, a fls. 132 e 133 dos autos), e perante um quadro normativo que se mantém inalterado.

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

6.2 Da (i)legalidade do condicionamento do deferimento do pedido de isenção de prestação de garantia à apresentação pelo requerente dos seus extractos bancários

O artigo 78.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, estabelece no seu n.º 1 o dever de segredo bancário como dever profissional *dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus empregados, mandatários, comitados e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ocasional*, do qual decorre, como contra face, o direito ao segredo bancário por parte das instituições e seus clientes. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, por sua vez, que *estão, designadamente, sujeitos a segredo os nomes dos clientes, as contas de depósito e seus movimentos e outras operações bancárias.*

O segredo bancário conhece excepções, desde logo as previstas no artigo 79.º do RGICSF, aí se consignando a possibilidade de renúncia ao direito ao segredo por parte do cliente *no que respeita aos factos ou elementos das relações do cliente com a instituição* (cfr. o n.º 1 do artigo 79.º do RGICSF) e bem assim, entre outras, a limitação desse dever aos casos em que *exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo* (cfr. a alínea f) do n.º 2 do artigo 79.º do RGICSF).

Os artigos 63.º-A e 63.º-B da LGT constituem disposições legais expressas que limitam o dever de segredo bancário, estabelecendo-se nos mesmos preceitos legais as disposições procedimentais a observar para tal derrogação administrativa e nos artigos 146.º-A e seguintes do CPPT as normas processuais aplicáveis.

No que respeita ao acesso a *informações e documentos bancários* do contribuinte, o artigo 63.º-B da LGT tipifica no seu n.º 1 os casos em que pode ter lugar e exige, no seu n.º 4 prescreve que a decisão de acesso a tais informações seja tomada ao mais alto nível da Administração - pelo director-geral dos Impostos ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação, no caso dos impostos administrados pela DGCI -, e que *seja fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que as justificam*, podendo o contribuinte reagir contra essa decisão nos termos previstos no artigo 146.º-B do CPPT.

A lei não prevê a derrogação administrativa do sigilo bancário no caso de ser requerida a dispensa de prestação de garantia para suspender a execução.

Nesta matéria - a da dispensa/isenção da prestação de garantia - apenas estabelece:

- no n.º 4 do artigo 52.º da LGT que: «A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado»,

- no artigo 170.º do CPPT (na redacção vigente à data do pedido, anterior à que lhe foi introduzida pela Lei n.º 64-B/2001, de 30 de Dezembro) que:

«1 - Quando a garantia possa ser dispensada nos termos previstos na lei, deve o executado requerer a dispensa ao órgão da execução fiscal no prazo referido no n.º 2 do artigo anterior.

2 - Caso o fundamento da dispensa da garantia seja superveniente ao termo daquele prazo, deve a dispensa ser requerida no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

3 - O pedido a dirigir ao órgão da execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária.

4 - O pedido de dispensa de garantia será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação.»

Decorre das transcritas disposições legais que a dispensa da prestação de garantia tem de ser requerida pelo interessado, através de pedido fundamentado dirigido ao órgão de execução fiscal instruído com a prova documental necessária, e o seu deferimento depende do preenchimento de três requisitos cumulativos: (1) que se verifique uma situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para o pagamento da dívida exequenda e acrescido; (2) que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado; (3) e que a prestação de garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos.

O ónus da prova do preenchimento dos requisitos de que depende o deferimento do pedido de dispensa de garantia recai sobre o requerente, que invoca o respectivo direito à dispensa da prestação de garantia, como decorre das regras gerais (cfr. os artigos 342.º e 344.º do Código Civil) e se consig-

nou no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal no de 17 de Dezembro de 2008, proferido no rec. n.º 327/08, ao qual aderimos sem reservas.

Igualmente se consignou nesse Acórdão do Pleno que *a eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição àquele do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art. 344.º do CC. Mais se acrescentou, porém, que a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficilius sunt probationis leviores probationes admittuntur».*

Ora, sendo, pois, certo que o ónus da prova sobre os requisitos de que depende a prestação de garantia recai sobre o requerente de tal dispensa, deve também atender-se a que, relativamente à exigência de prova de inimputabilidade ao executado da responsabilidade pela inexistência ou insuficiência de bens, o princípio constitucional da proporcionalidade deve ter como corolário *uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse.*

É precisamente o inverso disso, porém, que se verifica quando se condiciona o deferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia à junção pelo requerente dos seus extractos bancários, estando ínsita nessa exigência uma renúncia imposta ao segredo bancário sobre os movimentos das contas de que seja titular o requerente, alegadamente como (único) meio adequado de demonstração da sua irresponsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens.

Ora, tal exigência deve ter-se como desproporcionada atento ao fim tido em vista, para o qual, aliás, o legislador não previu a derrogação administrativa do segredo bancário.

Também, a necessária instrução do requerimento de dispensa *com a prova documental necessária*, a que alude o n.º 3 do artigo 170.º do CPPT, não parece legitimar a exigência dos extractos de conta como condição necessária para o deferimento do pedido, pois que para que assim fosse teria o legislador de dizê-lo abertamente e sem subterfúgios e, dizendo-o, infirmar um potencial juízo de inconstitucionalidade a que as restrições probatórias necessariamente se sujeitam, por maioria de razão nos casos em que implicam a renúncia do direito ao segredo bancário (sobre a questão das restrições probatórias, para que, aliás, chama a atenção o *supra* transcrito parecer do Ministério Público nos presentes autos, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volumes II e III, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 565/566 – nota 2i) ao art. 146.º-B do CPPT e 233 – nota 4b) ao art. 170.º do CPPT e bem assim os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 681/2006 e 646/2006, para além de numerosa jurisprudência deste STA).

Nada obsta, obviamente, a que o requerente possa instruir o seu pedido de dispensa de prestação de garantia juntando-lhe os extractos das suas contas bancárias. O que se entende não poder sancionar-se é o entendimento de que sem a junção de tais extractos de conta o pedido de dispensa de garantia terá necessariamente que improceder, mesmo que outros meios de prova, menos “invasivos” da reserva da vida privada mas também idóneos, sejam apresentados.

Entende-se, pois, como não tendo suporte legal nem sendo consentânea com o princípio da proporcionalidade a exigência por parte da Administração fiscal de junção pelo requerente de dispensa de prestação de garantia dos seus extractos bancários para demonstração de que a inexistência ou insuficiência de bens lhe não é imputável, sob pena de indeferimento do pedido. Como bem salienta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, tal exigência, para além do mais, consubstancia *uma via oblíqua mas inequívoca de acesso a documentos protegidos pelo sigilo bancário, sem observância dos requisitos legais (art. 63.º-B n.º 1 LGT; arts 146º-A e 146.º-B CPPT)*, que este Supremo Tribunal não pode sancionar.

Pelo exposto, necessário é concluir que o recurso merece provimento, revogando-se o acórdão recorrido que assim não julgou e confirmando-se o decidido na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que bem julgou desproporcionada a exigência dos extractos de conta, por esse motivo anulando o despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar o acórdão recorrido e, julgando procedente a reclamação judicial deduzida pelo ora recorrente contra o despacho de indeferimento do pedido de isenção de prestação de garantia, anular o sindicado despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Santarém, como julgado em primeira instância.

Custas pela Fazenda pública, apenas em 1.^a instância, pois não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 5 de Julho de 2012. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

Acórdão de 5 de Julho de 2012.

Assunto:

Pedido de esclarecimento de acórdão.

Sumário:

O pedido de esclarecimento a que se refere o artigo 669.º n.º 1 alínea a) do CPC tem de fundamentar-se em alegação, devidamente demonstrada e aceite, de obscuridade ou ambiguidade terminológica ou de sentido do decidido, sendo que a decisão só é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível e ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes e sentidos porventura opostos. Ou seja, o requerimento de aclaração/esclarecimento só pode ser atendido no caso de se constatar a existência de um vício que prejudique a compreensão do acórdão e não para obter uma fundamentação mais desenvolvida ou pormenorizada.

Processo n.º 327/10-50.

Recorrente: Maria da Conceição Lopes Vieira Dias.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.^a. Sr.^a. Cons.^a. Dr.^a. Dulce Neto.

Acordam, em conferência, os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Por acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, de 14/12/2011, foi julgado findo o recurso por oposição de acórdãos que a Recorrente Maria da Conceição Vieira interpôs do acórdão proferido em 8/07/2008 pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 02238/08 (*acórdão recorrido*), invocando a sua oposição com o acórdão proferido em 29/06/2006 pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no processo n.º 00144/06.5BEBRG (*acórdão fundamento*).

Notificadas as partes desse acórdão, veio a Recorrente Maria da Conceição Vieira pedir o seu esclarecimento, ao abrigo do disposto no artigo 669.º, n.º 1, alínea a), do CPC, alegando o seguinte:

«1. O douto Acórdão *sub judice* considerou não existir oposição entre o Acórdão Fundamento e o Acórdão Fundamento pela seguinte razão:

“Ora, das referências que assim ficam feitas ressalta à evidência que os arestos em confronto aplicaram, do mesmo modo, normas jurídicas com o mesmo conteúdo (...).

E só chegaram a soluções jurídicas distintas face às diferenciadas situações de facto que lhes serviram de pressuposto” (cfr. última pág. do Acórdão *sub judice*).

O Acórdão *sub judice* nada mais refere quanto à decisão assim proferida.

2. Assim, o esclarecimento que respeitosamente se pretende deste Venerando Tribunal é o seguinte: quais foram as (qualificadas como) diferenciadas situações de facto que este Venerando Tribunal considerou determinarem as diferentes decisões nos 2 Acórdãos em confronto e em que medida é que essa “diferença” determinou as diferentes decisões aí proferidas?

De facto, porque o Acórdão *sub judice* justificou as diferentes decisões proferidas nos Acórdãos em confronto nessas “diferenciadas situações de facto”, importa que a Recorrente, para apreender o itinerário cognoscitivo, valorativo e decisório desta decisão, saiba quais são essas “diferenciadas situações de facto” e a relevância das mesmas no contexto das respectivas decisões e no Acórdão *sub judice*»

Notificado o Representante da Fazenda Pública para se pronunciar, querendo, sobre o requerido, veio pugnar pelo seu indeferimento, no entendimento de que nada há a esclarecer, sendo claro, perante o quadro factual em jogo, a inexistência de identidade de situações fácticas em ambos os acórdãos, tal como afirmado no acórdão em análise.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer nos seguintes termos: «*Afls. 604⁽¹⁾ tinha sido emitido parecer no sentido de haver “identidade de situações fácticas”. Não resultando claro o decidido em contrário, promovo que se esclareça em conformidade com o requerido – fls. 696*».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que o pedido de esclarecimento da sentença, contemplado no art.º 669.º do CPC, é aplicável aos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado no art. 716º, aplicável ex vi do disposto no art.º 732.º, ambos do CPC [diploma aplicável ao contencioso tributário por força do disposto no art.º 2.º, alínea e) do CPPT].

Como se sabe, o pedido de esclarecimento a que se refere o artigo 669º n.º 1 alínea a) do CPC tem de fundamentar-se em alegação, devidamente demonstrada e aceite, de *obscuridade* ou *ambiguidade* terminológica ou de sentido do decidido, sendo que a decisão só é *obscura* quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível e *ambígua* quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes e sentidos porventura opostos. Ou seja, o requerimento de esclarecimento/aclaração/esclarecimento só pode ser atendido no caso de se constatar a existência de um vício que prejudique a compreensão do acórdão.

Pretende a Recorrente ver esclarecido quais foram as diferentes situações de facto que este Tribunal considerou existirem nos dois acórdãos em confronto e em que medida é que essa diferença determinou as distintas soluções ali encontradas.

Ora, salvo o devido respeito, o acórdão em análise, com uma fundamentação ainda que sintética e escurreita, é claro e perceptível quanto a esses aspectos.

Nele, depois de se ter reproduzido a matéria de facto dada como provada no acórdão recorrido (proferido no âmbito de processo de oposição a execução onde se discutia o acto de reversão), esclareceu-se que nele se julgara que a citação dera a conhecer ao revertido os «*pressupostos e extensão da reversão*», por forma a possibilitar-lhe opor-se ao chamamento; e apesar da ausência da *indicação dos elementos essenciais da liquidação* no acto de citação e de se poder considerar essa falta como uma irregularidade susceptível de constituir nulidade secundária no caso de contender com a possibilidade de defesa, o certo é que tal não ocorria «*no caso que nos ocupa, nem tal se apresenta possível, atenta a natureza das dívidas exequendas tal como o revela o doc. de fls. 37/39 dos autos, como e mais relevantemente do que isso, a recorrente apenas questiona a legalidade/validade do despacho de reversão, cuja eliminação da ordem jurídica, por isso mesmo, consubstancia o pedido formulado (cfr. fls.17 “in fine”); Mas sendo assim, então temos por axiomático que o facto do expediente para a citação, referido em C) do probatório, não mencionar os elementos essenciais às liquidações das distintas dívidas exequendas não tem a virtualidade invalidante do chamamento da recorrente à execução (...)*».

Já na situação de facto subjacente ao acórdão fundamento (proferido no âmbito de reclamação de acto do órgão da execução fiscal de indeferimento de arguição de nulidade da citação do revertido) ficara provado que o acto de citação não dera a conhecer nem os «*pressupostos e extensão da reversão*», nem a «*natureza das liquidações dos impostos que foi chamado a pagar (...), nem a respectiva fundamentação (...)* quando a citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação, incluindo a respectiva fundamentação (...)», tendo-se concluindo que a inobservância de tal formalidade constituía uma irregularidade susceptível de determinar a nulidade da citação desde que pudesse prejudicar, como acontecia no caso, a defesa do citado, pelo que «*as irregularidades apontadas têm relevância a nível da validade do acto de citação, determinantes da sua nulidade à face do art.º 198º do Código de Processo Civil, o que implica a revogação da sentença recorrida e a total procedência da reclamação*».

Donde, enquanto no acórdão recorrido a factualidade relevante se centrava na legalidade do despacho de reversão, cuja eliminação da ordem jurídica era pedida, tendo-se julgado que o facto da citação não mencionar os elementos essenciais das liquidações não tinha virtualidade invalidante desse acto por não contender, no caso, com a possibilidade de defesa do citado, já no acórdão fundamento a factualidade relevante centrava-se no próprio acto de citação, cuja validade estava em discussão nos autos e onde se demonstrara que esse acto continha irregularidades susceptíveis de, no caso, prejudicar a defesa do citado, determinando, por conseguinte, a sua nulidade.

Donde resulta que o visado acórdão é claro e inteligível no que toca à dissemelhança das situações fácticas em confronto e aos termos em que a diferença determinou as diversas soluções encontradas.

Não se nos afigura, portanto, que ocorra qualquer obscuridade ou ambiguidade que importe esclarecer, não sendo o pedido de esclarecimento/aclaração o meio processual adequado para obter o reexame da matéria factual e jurídica apreciada ou para reagir contra eventuais erros de julgamento, sabido que o ter-se decidido bem ou mal é coisa totalmente diversa da existência de obscuridade ou ambiguidade do acórdão.

Termos em que se acorda, em conferência, em indeferir o pedido de esclarecimento do acórdão. Custas pela Recorrente, com taxa de justiça de 2 UC.

Lisboa, 5 de Julho 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* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

(¹) A fls. 604 consta o parecer emitido pelo MP junto do STA, no sentido de que estariam reunidos todos requisitos para o prosseguimento do recurso por oposição de acórdãos.

Acórdão de 5 de Julho de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Avaliação indirecta. Manifestações de fortuna. Matéria colectável. IRS.

Sumário:

- I — A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.*
- II — Embora só a justificação total do montante que permitiu a verificação da “manifestação de fortuna”, tenha a virtualidade de afastar a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto: tendo o contribuinte demonstrado que recorreu a empréstimos bancários para adquirir imóveis cujo valor determinou a avaliação indirecta da matéria colectável, nos termos do art. 89º-A da LGT, a quantificação do rendimento tributável assim operado deve ser igual a 20% do valor de aquisição, mas deduzindo-se a este valor de aquisição o montante de tais empréstimos bancários, já que o respectivo montante destes não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.*

Processo n.º 358/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Hilário Martins Soares Ferreira e Outra.

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 Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29/9/2011 (fls. 370 a 392), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou parcialmente procedente o recurso interposto por Hilário Martins Soares Ferreira e Maria José Gonçalves Oliveira Ferreira, da decisão do Director de Finanças do Porto que fixou àqueles, nos termos do art. 89º-A da LGT, por métodos indirectos, os rendimentos em sede de IRS do ano de 2005, dele vem, nos termos dos n.ºs. 2 e 3 do art. 280º e art. 284º do CPPT, interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste mesmo STA, de 28/1/2009, proferido no recurso n.º 0761/08.

1.2. A recorrente apresentou (fls. 416 a 419) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados e, por despacho de 13/1/2012 (fls. 422/423), da Exma. Relatora (no TCAN) veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se verifica a invocada oposição de acórdãos, ordenando-se em consequência a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos do disposto no art. 282 n.º 3 do CPPT.

1.3. A recorrente termina as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

A. O presente recurso visa a interpretação dada ao disposto no artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, pelo Acórdão recorrido que, incorporando a fundamentação jurídica expendida no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19/05/2010, proferido no processo n.º 734/09, considerou que, em resultado da justificação parcial efectuada pelo contribuinte, o rendimento tributável deve ser apenas calculado sobre o montante não justificado, mediante o critério fixado na lei para determinar o rendimento padrão.

B. Não é aceitável o argumento desenvolvido do duto Acórdão recorrido, segundo o qual, ter-se-á que considerar aplicável a proibição de presunções legais absolutas de rendimentos, derivada do princípio da capacidade contributiva que, no plano da lei ordinária tem assento no artigo 73º da LGT, ao dispor que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

C. Com o devido respeito, tal comparação é excessiva, porquanto, à vista do disposto nos números 3 e 4 do artigo 89º-A, não se vê como possa ser equiparada a tributação indirecta ali prevista a uma presunção absoluta de capacidade contributiva.

D. É que, incorporando o procedimento uma etapa dedicada à prova da veracidade dos rendimentos declarados, seja pela sua declaração efectiva ou pela inexistência de obrigação legal de os declarar (por não sujeição a tributação ou pela ausência de obrigação declarativa), e emergindo a tributação indirecta apenas na ausência dessa prova, não é rigorosa a assimilação a uma presunção absoluta de capacidade contributiva.

E. Pelo que, inexistente o pretendido contencioso entre o artigo 89º-A e o artigo 73º da LGT.

F. O entendimento do duto Acórdão de que se recorre não encontra arrimo na letra da lei nem no princípio da legalidade, bem como no espírito do sistema.

G. Com efeito, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 89º-A da LGT, sempre que o contribuinte “declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão”, resultante da tabela do n.º 4 daquele preceito legal, e não efectue a prova prevista no seu n.º 3, encontram-se preenchidos os requisitos legais para se proceder à avaliação indirecta da matéria colectável em sede de IRS.

H. Refira-se, assim, que o objecto do art. 89º-A da LGT é tributar ingressos de rendimento anteriores ao facto que faz detonar a avaliação indirecta, sendo o facto típico designado como manifestação de fortuna apenas o detonador do procedimento tributário que poderá ou não desaguar num acto de fixação indirecta de rendimentos tributáveis. Não constitui objecto do artigo 89º-A tributar manifestações de fortuna.

I. As manifestações de fortuna tipificadas no n.º 4 do artigo 89º-A, são situações típicas em que ocorrem factos que evidenciam uma capacidade contributiva manifestamente inconsistente com os rendimentos declarados e a que não foi possível aceder e tributar por via directa.

J. Daí que o mecanismo de avaliação indirecta do art. 89º-A da LGT pressuponha, por um lado, a relevância tributária de rendimentos que se desconhecem quanto à fonte ou fontes e quanto ao volume, mas cuja existência é fortemente indiciada a partir da ocorrência dos factos legalmente tipificados como manifestações de fortuna,

K. E, por outro, seja indiferente o momento em que tais ingressos de rendimentos ocorreram na realidade, tributando-os no período de tributação em que se verifica a manifestação de fortuna, ao revés da regra da anualidade de tributação em IRS.

L. Assim, o art. 89º-A da LGT não pretende mais do que identificar factos que revelam disponibilidade de meios financeiros inconsistentes com os rendimentos declarados para, a partir daí, perseguir indícios de rendimentos não declarados aos quais não é possível aceder de forma directa.

M. Só quando estão conjugados os elementos reveladores da capacidade contributiva (o facto tipificado como manifestação de fortuna) com os indícios da prática de ilícitos tributários (evasão à tributação e/ou às obrigações declarativas) é que o art. 89º-A impõe a avaliação de matéria tributável de acordo com as fórmulas previstas no n.º 4.

N. Face não só da letra da lei mas do sistema adoptado pelo legislador, afigura-se que não tendo o contribuinte logrado justificar de forma integral os valores afectos à aquisição do bem ou bens que determinaram a instauração do procedimento de avaliação, procede-se à estimativa de rendimento tributável através de índices que a partir do valor do bem permitem operar uma presunção inexorável de certo rendimento.

O. Os índices são os tipificados na tabela que consta do n.º 4, do art. 89º-A da LGT, e

P. O rendimento padrão configura uma presunção típica de rendimento cujo montante, fixado forfetariamente, é integrado na matéria colectável de IRS como rendimento da categoria G, a menos que,

seguindo a letra do n.º 4, do art. 89º-A da LGT, existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90º, que permitam à administração tributária fixar rendimentos superiores.

Q. O que vale por dizer que não há lugar à aplicação de qualquer outro valor inferior em sede de determinação do rendimento por manifestações de fortuna. O valor padrão não pode ser descontado ou baixado, pelo contrário: tal valor padrão poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam fixar um rendimento superior.

R. Esta linha de interpretação revê-se, aliás, no entendimento perfilhado pelo Ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lino R. Alves de Sousa, na declaração de voto de vencido no âmbito do citado Acórdão do STA, proferido no Proc. n.º 0734/09 de 21/05/2005.

S. A mesma orientação foi sufragada no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, proferido em 29 de Janeiro de 2009, no processo n.º 761/08, no Acórdão do STA no processo n.º 234/08, de 16/04/2008, no Acórdão do STA referente ao Proc. n.º 390/07 datado de 06.06.2007.

T. De referir, ainda, que a interpretação que se defende encontra respaldo na doutrina, designadamente, em DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, in *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3ª edição, pp. 453 e 454, Vislis Editores, XAVIER DE BASTO, in *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, Revista Fiscalidade, n.º 5, pp. 20 e 21, e João Sérgio Ribeiro, in *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de determinação da Matéria Tributável*, Almedina, pag. 304.

U. O Acórdão recorrido, bem como o do STA que lhe serviu de referência fundamentadora, ao pugnar pela interpretação dos valores parcialmente justificados no cálculo do rendimento-padrão - calculando-o apenas sobre o remanescente não justificado do valor da manifestação de fortuna -, colide com a letra do n.º 4 do art. 89º-A da LGT e, igualmente, com o seu espírito.

V. Tal entendimento conduziria a que, em caso de o sujeito passivo fazer prova justificativa de 20% do valor das manifestações de fortuna evidenciadas, então não haveria lugar a rendimento tributável, entendimento esse, que se encontra manifestamente fora da voluntas legis consagrada no art. 89º-A da LGT (sublinhado nosso). Com todo o respeito, tal entendimento não encontra respaldo no espírito da lei nem na letra da norma, como se exige no disposto no art. 9º do Código Civil.

W. Com efeito, não se pode ignorar o espírito da lei, isto é, as manifestações de fortuna constituem um instrumento jurídico de luta contra a fraude e evasão fiscais, que se materializa num método substitutivo, em que não sendo possível apurar os rendimentos efectivamente auferidos pelo sujeito passivo este é tributado de forma indirecta, através de um rendimento padrão, que resulta da valoração dos bens adquiridos, designados como manifestações de fortuna.

X. De outro modo, a lei estaria precisamente a consentir a evasão fiscal que justamente pretende travar por meio do mecanismo legal do art. 89º-A da LGT, porquanto, o rendimento padrão taxativamente previsto é um rendimento presumido na suposição da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por manifestações de fortuna em franca discrepância com os rendimentos declarados.

Y. Em suma, a interpretação jurídica da citada norma do art. 89º-A da LGT, vertida no entendimento do douto Tribunal a quo e no Acórdão do STA de 19.05.2010, Proc. 0734/09, além de extravasar o sentido literal da norma, porquanto, não encontra nem no espírito nem na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, viola os princípios constitucionais da separação dos poderes, da legalidade tributária, da administração da justiça e da obediência à lei a que aludem os arts. 2º, 103º, n.º 2, 202º e 203º todos da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e no art. 8º da LGT.

Z. O princípio da separação e interdependência dos poderes, enquanto princípio fundamental constitutivo do Estado de Direito democrático, assenta na premissa de que os titulares constitucionais do poder legislativo têm o monopólio em matéria de aprovação de actos legislativos, pelo que, numa sociedade democrática, aberta plural e fraccionada, a invocação da injustiça da lei não pode abrir a porta ao despotismo judicial.

A'. Com efeito, as considerações tecidas pelo douto Tribunal recorrido, ancorando-se no Acórdão do STA de 19.05.2010 no Proc. 0734/09, não atendem ao elemento literal do citado art. 89º-A da LGT nem à mens legislatoris, mas sim, a arquitetar e a trilhar um entendimento desconforme ao espírito e à letra do citado normativo, por via jurisprudencial.

B'. Por outro lado, o princípio da legalidade tributária protege, especialmente, certas categorias de normas, sinalizando as balizas da sua interpretação em termos significativamente mais apertados do que as que se aplicam às demais normas, excluindo, designadamente, o recurso à analogia.

C'. Neste tipo de normas tributárias a letra adquire um peso particular porque recorta tipos, relativamente aos quais não é admissível interpretação fora dos limites estritos da interpretação extensiva que seja visivelmente acomodável na letra da lei.

D'. Ora, a interpretação sob recurso que desafia a letra da lei visando redesenhar a base de cálculo do acto de avaliação indirecta, substituindo o valor da manifestação de fortuna pelo remanescente não justificado desse valor.

E'. Tal interpretação traduz um salto muito grande para caber nos limites da interpretação extensiva. E isso mesmo parece reconhecido quando se convoca em abono desta interpretação apenas "o espírito do sistema".

F'. Pelo que, corrigir a letra do n.º 4 do art. 89º-A por forma a incorporar na fórmula de cálculo legalmente tipificada, como um abatimento, a parcela do valor da manifestação de fortuna que o contribuinte logrou justificar, para além de ser isso mesmo, uma correcção, não é consistente com a ideia matricial da tributação indirecta, aproximando-a de uma tributação directa sem que estejam disponíveis mecanismos equivalentes para realizar uma quantificação igualmente directa da capacidade contributiva global.

G'. O que não pode vingar na interpretação sob recurso, é o facto de se tratar de interpretação correctiva de normas de incidência tributária, incorporando elementos atípicos em normas especialmente protegidas pelo princípio constitucional da legalidade plasmado no art. 103º, n.º 2, da Constituição, e desenvolvido pelo art. 8º da LGT.

H'. Em suma, consagrando a CRP, o princípio da separação de poderes (Art. 2º da CRP), da legalidade fiscal (Art. 103º n.º 2), da administração da justiça (Art. 202º da CRP) e da sujeição à lei, o entendimento propugnado no douto Acórdão recorrido, bem como o Acórdão do STA em que se alicerça, viola o disposto art. 2º, 103º n.º 2, 202º e 203º todos da CRP.

I'. De referir, por último, que a solução propugnada no Acórdão recorrido e no Acórdão do STA, ou seja, a permitir-se a justificação parcial e por essa via a discussão da quantificação da matéria tributável em sede de manifestações de fortuna, então, necessariamente se teria de despoletar o mecanismo estatuído no art. 91º da LGT, e permitir a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos.

J'. Pelo que, também sob esta vertente, a solução propugnada pelo Acórdão recorrido e pelo douto Acórdão do STA que convoca, enferma de errada apreciação de direito, designadamente do art. 89º-A e art. 91º ambos da LGT.

1.4. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu Parecer nos termos seguintes:

«O recorrente acima identificado vem syndicar o acórdão do TCAN, exarado a fls. 370/392, em 29 de Setembro de 2011, por alegada oposição com o acórdão do STA PLENO da SCT) proferido no processo n.º 0761/08, em 28 de Janeiro de 2009, na parte em que decidiu que nos termos e para os feitos do estatuído no artigo 89º-A da LGT, a decisão de fixação de rendimentos deverá ficar circunscrita ao remanescente do rendimento padrão que exceder a parte relativamente à qual foi apresentada justificação, nos termos do n.º 3, negando provimento ao recurso do recorrente DDFP.

O recorrente alegou, de fundo, tendo concluído nos termos de fls. 441/448 que aqui se dão por reproduzidos.

Não houve contra-alegações.

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. 422/423, cuja fundamentação se subscreve parece-nos existir, efectivamente, oposição de acórdãos.

De facto, enquanto o acórdão fundamento entende que na determinação da matéria tributável, ao abrigo do disposto no artigo 89º-A da LGT, se deve considerar o rendimento padrão decorrente da tabela anexa ao n.º 4 do referido normativo, o acórdão recorrido entende que o mesmo deverá ser calculado apenas sobre o montante que o contribuinte não logrou justificar.

Quanto ao fundo da questão afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

De facto, o acórdão recorrido segue a mais recente jurisprudência deste STA, plasmada no acórdão do PLENO da SCT, de 19 de Maio de 2010, cuja fundamentação se subscreve, ressalvado o devido respeito pelos votos de vencido ali exarados.

Como resulta do probatório, os recorridos justificaram, parcialmente, a manifestação de fortuna, sendo certo que o despacho do Senhor DDFP não relevou tal facto, tendo considerado como rendimento colectável o rendimento padrão.

Como muito bem sustenta o acórdão recorrido, ancorando-se no já citado acórdão do PLENO deste STA, esta justificação parcial não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável.

Na verdade, a essa solução não pode deixar de levar a natureza das normas em causa, relativas à incidência objectiva do imposto, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, da interpretação conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais e do Estado de Direito Democrático.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se o acórdão recorrido na ordem jurídica.»

1.6. Corridos os Vistos dos Exmos. Adjuntos, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

«1º - Por escritura pública de compra e venda de 13.04.2005, outorgada no Cartório Notarial de Barcelos, no livro de notas para escrituras diversas, número 395-5, de folhas 34 a 41, os ora Recorrentes adquiriram os prédios urbanos inscritos na respectiva matriz predial da freguesia de Rebordões, Concelho de Santo Tirso sob os artigos 358, 359 e 360 e os prédios rústicos inscritos respectivamente na matriz predial da mesma freguesia sob os artigos 1060 e 1073, não descritos na Conservatória do Registo Predial de Santo Tirso, pelo preço global de 748.100,00 euros.

2º - Por escritura pública de compra e venda e mútuo com hipoteca de 21.04.2005 outorgada no Cartório Notarial de Olga Maria da Costa Oliveira Coelho Lima, no livro de notas para escrituras diversas número 3-A, de folhas 80 a 82 e do respectivo documento complementar com onze folhas, os Recorrentes adquiriram as fracções autónomas descritas na Conservatória do Registo Predial de Santo Tirso sob o n.º 1489-A e CK, da freguesia de Santo Tirso, inscritas na matriz predial urbana da referida freguesia sob os artigos 4726-A e 4726-CK, pelo preço de 5.000.00 euros e 100.000,00 euros, respectivamente.

3º - Pela escritura pública referida em 2º), os Recorrentes contraíram um empréstimo junto do Banco de Investimento Imobiliário, S.A., no valor de 100.000,00 euros, para aquisição daquele imóvel.

4º - Por escritura pública de compra e venda de 27.12.2005, outorgada no Cartório Notarial de Loulé, no livro de notas para escrituras diversas número 28, de folhas 72 a 74, os Recorrentes adquiriram a fracção autónoma designada pelas letras “BQ”, fracção imobiliária número 69, nos pisos dois e três, Corpo E, identificado como E22, do prédio urbano situado em Vilamoura, freguesia de Quarteira, Concelho de Loulé, designado por Lote UM, I.P.P. Oito, Zona Seis, Subzona Um, participada a sua inscrição na matriz no Serviço de Finanças de Loulé 2 (Quarteira) em oito de Outubro de dois mil e cinco, inscrito sob o artigo provisório 12.856 e actualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Quarteira, Concelho de Loulé sob o artigo 12856-BQ, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé, sob o número 08150/03112000, pelo preço de 685.489,00 euros.

5º - Para efeitos de IRS, os Recorrentes declararam no ano de 2005 o rendimento global de 46.877,68 euros.

6º - O Recorrente foi notificado, pessoalmente através de mandato datado de 09.07.2009, da Direcção de Finanças do Porto, de que lhe foi fixado, por despacho do Exmo. Director de Finanças do Porto, de 08.07.2009, o rendimento tributável de 307.717,80 euros, a enquadrar na categoria G de IRS para o ano de 2005, nos termos do disposto no artigo 89º-A da Lei Geral Tributária - cfr. doc., de fls. 19 a 24 dos autos.

7º - Ao referido mandato foram anexados: nota de fixação - IRS, avaliação indirecta, fundamentação das correcções, documentos demonstrativos das notificações efectuadas ao Recorrente para o exercício do direito de audição (artigo 60º da LGT) e documento comprovativo do despacho do Exmo. Director Geral dos Impostos – cfr. docs. de fls. 25 a 40 dos autos.

8º - O Recorrente exerceu o seu direito de audição em 07.07.2009 - cfr. doc. de fls. 41 a 44 dos autos.

9º - O prédio identificado em 2º) foi adquirido com o empréstimo bancário contraído no Banco de Investimento Imobiliário, S.A., no valor de 100.000,00 euros, identificado em 3º) - cfr. doc. de fls. 66 a 177 dos autos.

10º - A aquisição do prédio identificado em 4º) foi antecedida da celebração em 05.11.2003, de um contrato-promessa de compra e venda, tendo o preço sido pago da seguinte forma: 68.548,90 euros, a título de sinal e princípio de pagamento pago em 10.11.2003; 51.411,68 euros, em 17.02.2004; 51.411,68 euros em 12.10.2004 e 514.116,74 euros, no acto de celebração da escritura pública - cfr. docs. de fls. 84 a 134 dos autos.

11º - Em 13.04.2005, os Recorrentes contraíram na Caixa Geral de Depósitos, S.A., um empréstimo no valor de 500.000,00 euros, para aquisição dos prédios identificados em 1º).

12º - A “Paiva & Machado, Lda.”, para os anos de 2004 e 2005 declarou um volume de negócios de 422.799,04 euros e 1.377.225,64 euros e um total de proveitos do exercício de 694.454,16 euros e 1.377.225,64 euros, nas declarações de substituição entregues em 30.04.2008 e 02.05.2008.

13º - Em 24.12.2005 a Recorrente fez uma transferência bancária de 200.000,00 euros da Caixa Geral de Depósitos, S.A., para a conta bancária da “Espaço Urbano - Investimentos Imobiliários, S.A.”.

14º - O Recurso foi interposto em 20.07.2009 - fls. 2 dos autos.

3.1. O presente recurso por oposição de acórdãos vem delimitado à parte em que o acórdão recorrido, negando provimento ao recurso que fora interposto pela Fazenda Pública, decidiu que nos termos e para os feitos do estatuído no art. 89º-A da LGT, a decisão de fixação de rendimentos deverá ficar circunscrita ao remanescente do rendimento padrão que exceder a parte relativamente à qual foi apresentada justificação, nos termos do seu n.º 3.

Ora, 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 a presente acção deu entrada em 20/7/2009 – cfr. carimbo aposto na respectiva petição inicial), 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 (() 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, relativamente à questão cuja contradição se alegue, 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.

3.2. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição que, segundo o recorrente, consiste em saber se, na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no art. 89º-A da LGT, se deve considerar o rendimento padrão decorrente da tabela anexa ao n.º 4 do mesmo preceito legal, ou se o mesmo deverá ser calculado apenas sobre o montante que o contribuinte não logrou justificar.

Acolhendo a doutrina que obteve vencimento no acórdão do Pleno do STA, de 19/5/2010, proc. n.º 734/09, o acórdão recorrido considerou que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no dito art. 89º-A da LGT, não pode (tal justificação parcial) deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método. Daí que, no caso, tendo os recorridos justificado o montante de 600.000,00 Euros com o recurso a empréstimos bancários para aquisição dos imóveis de Rebordosa e de Santo Tirso, ficaria por justificar o valor de 938.589,00 Euros e não o de 1.538.589,00 Euros apontado pela recorrente, pelo que o rendimento padrão seria de 187.717,80 Euros, correspondente a 20% do valor da aquisição de imóveis.

Por seu lado, o acórdão fundamento (proferido pelo Pleno do STA, de 28/1/2009, proc. n.º 761/08 e transitado em julgado - v. fls. 405) afirma-se que na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no art. 89º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna, deve considerar-se como rendimento tributável, em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º 4 do citado artigo, que tratando-se de imóveis é de 20% do valor de aquisição.

3.3. Em termos de admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos, julgamos, pois, que, atento o acima exposto, se verifica, relativamente a ambos os arestos, contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, pois que estamos perante uma situação de facto substancialmente idêntica, sem que tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, ou seja, verifica-se efectivamente a invocada oposição de julgados quanto à questão de direito em análise nos dois recursos.

Vejamos, por isso, a questão controvertida:

saber se na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no art. 89º-A da LGT se deve considerar o rendimento padrão decorrente da tabela anexa ao n.º 4 do mesmo preceito legal, ou se o mesmo deverá ser calculado apenas sobre o montante que o contribuinte não logrou justificar.

4.1. No n.º 1 deste art. 89º-A da LGT (na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/4), dispunha-se que «há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela».

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

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

E quando o contribuinte não faça essa prova e não existam indícios fundados que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior, «considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte...» (n.º 4 do citado artigo), que no caso em apreço e estando em causa a aquisição de imóveis, é o valor de aquisição.

4.2. Como vimos, o acórdão recorrido, na linha de entendimento constante do acórdão do Pleno desta Secção do STA, de 19/5/2010, proc. n.º 0734/09, considera que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método. Ou seja, a quantificação do rendimento tributável dos aqui recorridos deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a esse valor de aquisição o montante dos empréstimos bancários que demonstraram ter efectuado para a aquisição dos imóveis em questão.

E não tendo a AT feito a dedução relativa a tais empréstimos bancários, há, nessa medida, excesso de quantificação.

A recorrente Fazenda Pública discorda esgrimindo, no essencial, com a argumentação constante do acórdão do Pleno desta mesma secção, de 28/1/2009, proc. 0761/08 e nos votos de vencido constantes daquele citado acórdão do Pleno de 19/5/2010 (no proc. n.º 0734/09).

Não sufragamos, porém, esta argumentação.

Ao invés, continuamos convictos da justeza da argumentação que neste último acórdão fez vencimento e que, aliás, subscrevemos.

4.3. Não se questiona que, impendendo sobre a AT o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, lhe cabe provar que o rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo mostra uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão fixado na referida tabela.

O rendimento padrão serve assim, numa primeira fase, para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável. E uma vez provados esses pressupostos, passa a competir ao sujeito passivo o ónus de prova da ilegitimidade do acto de avaliação indirecta, por erro nos respectivos pressupostos, pela demonstração de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito - n.º 3 do art. 89º-A da LGT (ou seja, o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património pode relevar para a demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas foram adquiridas com aquele valor justificado).

Daí que, para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deva dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, e que a justificação meramente

parcial não afaste a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos globais que permitiram tal manifestação de fortuna. ⁽¹⁾

No caso presente, porém, não se questiona a verificação dos pressupostos legais para essa avaliação indirecta do rendimento tributável dos recorridos. Aliás, evidenciada a aquisição, pelos recorridos, de imóveis com valor de aquisição superior a 249.398,95 €, quando declararam rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (fixado em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art. 89º-A da LGT), têm de considerar-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.

4.4. Mas, como de forma clara se exara no citado acórdão do Pleno de 19/5/2010 (proc. n.º 0734/09) a que o acórdão recorrido faz apelo «já assim não é no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.

Embora se tenha presente (...) que a solução perfilhada é a que resulta literalmente da letra do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, que apenas prevê de forma expressa a possibilidade de afastamento do valor determinado tendo por referência o “rendimento padrão” quando a administração tributária fixar rendimento superior, de acordo com os critérios fixados no artigo 90º, entende-se, contudo, ser outra a solução imposta pelo espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa.

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

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

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

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

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

Ora, a interpretação sustentada, no caso presente, pela recorrente Fazenda Pública, conduziria, inevitavelmente, a um tratamento grosseiramente igualitário de situações diversas e bem assim autorizaria e validaria «a tributação de rendimentos que, comprovadamente, não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, razões pelas quais deve ser rejeitada sob pena de afronta aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais (Cfr., o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de 29 de Abril de 1997, que julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da Constituição, a norma do § 2 do artigo 14º do Código do Imposto de Capitais, na parte em que não permite a elisão de onerosidade dos mútuos efectuados pelas

sociedades a favor dos respectivos sócios e respectiva anotação de CASALTA NABAIS, que convoca também o princípio da capacidade contributiva para defesa de que a predita norma também é inconstitucional em si mesma, na medida em que permite a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva - «Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva: Acórdão n.º 348/97, processo n.º 63/96», Fisco, n.º 84/85, Setembro/Outubro 1998, ano IX, pp. 85/95).

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

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

(Endnotes)

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

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

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

Acolhemos inteiramente esta fundamentação, que, como dissemos, subscrevemos e não vemos que na alegação da recorrente sejam aduzidas razões legais que infirmem decisivamente tal interpretação.

4.5. Na verdade, alega a recorrente, por um lado, não ser aceitável o argumento que se reporta à proibição de presunções legais absolutas de rendimentos, derivada do princípio da capacidade contributiva (art. 73º da LGT) dado que tal comparação é excessiva porquanto face ao disposto nos n.ºs. 3 e 4 do art. 89º-A, não se vê como possa ser equiparada a tributação indirecta ali prevista a uma presunção absoluta de capacidade contributiva, sendo que incorporando o procedimento uma etapa dedicada à prova da veracidade dos rendimentos declarados, seja pela sua declaração efectiva ou pela inexistência de obrigação legal de os declarar (por não sujeição a tributação ou pela ausência de obrigação declarativa) e emergindo a tributação indirecta apenas na ausência dessa prova, não é rigorosa a assimilação a uma presunção absoluta de capacidade contributiva.

Mas, com o devido respeito, não se nos afigura que possa proceder esta argumentação.

Desde logo porque, como aponta o citado aresto acima parcialmente transcrito, é de entender que as normas previstas no n.º 4 do art. 89º-A da LGT são «nesta segunda fase (em que em causa está a determinação e quantificação do rendimento sujeito a IRS), normas de incidência objectiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d) do n.º 1 do artigo 9º do respectivo Código», devendo destacar-se, como aponta João Sérgio Ribeiro, a «necessidade de afastar as «presunções absolutas em matéria de incidência, como é claramente a determinação da matéria tributável. Com efeito, a determinação desta enquanto expressão quantitativa do facto tributário - através da consideração dos preceitos que definem a realidade a medir (rendimento), da unidade de medida (valor monetário), e dos próprios critérios jurídicos a que deva obedecer a medição - concorre indubitavelmente para a delimitação da incidência do imposto.»⁽²⁾

E, com efeito, apesar da interligação existente entre os mecanismos da avaliação indirecta e das manifestações de fortuna, trata-se de mecanismos distintos e independentes, tendo estas últimas um carácter residual dado que, como acentua o mesmo autor, «para se qualificar um determinado rendi-

mento como acréscimo patrimonial não justificado, é imperativo desconhecer-se a natureza da fonte desse rendimento. Assim sendo, sempre que a fonte do rendimento é identificada, deixamos de estar no âmbito das manifestações de fortuna. Podemos ainda estar no domínio da avaliação indirecta propriamente dita, se estiver em causa um rendimento de determinada categoria do IRS, cuja declaração tenha sido defraudada, mas não no domínio das manifestações de fortuna, que, repita-se, pressupõem o desconhecimento da fonte do rendimento.»

Ora, esta natureza residual reforça a necessidade de permitir a ilisão, ainda que parcial, da presunção de um determinado rendimento à luz do mecanismo das manifestações de fortuna. Como nos parece claro, se o sujeito passivo demonstra, ainda que parcialmente, a origem do rendimento que lhe é imputado, não mais se pode, face ao recorte residual do mecanismo em causa, sustentar a sua aplicação, pelo menos no que respeita a essa parcela, uma vez que a fonte do rendimento passa a ser conhecida.

Entendemos que essa ilusão da presunção em que assenta o mecanismo das manifestações de fortuna pode decorrer quer da acção do sujeito passivo, demonstrando a origem do rendimento, quer através da acção da própria administração em sede de avaliação indirecta, por ocasião da aplicação dos elementos constantes do art. 90º da LGT. Aliás, é por isso mesmo que à luz do artigo 89º A, n.º 4, quando através da avaliação indirecta se determina um rendimento superior ao que decorre da aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna, aquele deve prevalecer sobre este. Isso explica-se pelo facto de, por ser possível aplicar a avaliação indirecta e os elementos do artigo 90º, se conhecer a origem do rendimento, caindo, por consequência, os requisitos de aplicação das manifestações de fortuna que implicam necessariamente, como já, com um certa insistência, se salientou, o desconhecimento da fonte do rendimento.»

E no sentido da aplicação, no caso, da proibição da citada presunção legal absoluta de rendimentos também se pronuncia Casalta Nabais, em anotação ao citado acórdão do Pleno do STA, de 19/5/2010, ao afirmar que «A consideração como rendimento dessa parte da manifestação de fortuna significa que a presunção de rendimento em causa não seria susceptível de ser afastada, o que viola o disposto no art. 73º da LGT que impõe o carácter relativo às presunções respeitantes à incidência tributária. Pois, tendo a presunção de rendimento concernente à parte da manifestação de fortuna suportada pela contracção do empréstimo bancário sido efectiva e eficazmente afastada pelo contribuinte, insistir na tributação em IRS desse rendimento presumido briga directamente com aquela norma legal». (3)

Acresce que, para os efeitos previstos no mencionado art. 73º e no art. 64º do CPPT, deve entender-se, como também aponta o Cons. Jorge de Sousa (4) que a referência a normas de incidência é utilizada na acepção lata (as que «definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação») e não apenas na acepção mais restrita (normas que indicam o sujeito passivo e a definição da matéria colectável, sem abranger a sua determinação). E porque as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas mas «também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva», quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores, é de entender que «... as normas que fccionam valores para efeitos de determinar a medida dos rendimentos contêm presunções implícitas, já que não se pode aceitar, à face do princípio constitucional da igualdade, que se queiram tributar rendimentos inexistentes; por isso, as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção. (...) Pode tributar-se com base em ficções de rendimentos, quando a lei os presume, mas só se pode fazê-lo porque se presume que os valores dos rendimentos fccionados são os que correspondem à realidade, admitindo-se «sempre» a prova de que há dissonância entre os rendimentos fccionados e a realidade.»

4.6. Mas a recorrente alega, ainda, por outro lado, que a interpretação acolhida no acórdão recorrido estará a consentir a evasão fiscal que a lei justamente pretende travar por meio do mecanismo legal do art. 89º-A da LGT, porquanto, o rendimento padrão taxativamente previsto é um rendimento presumido na suposição da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por manifestações de fortuna em franca discrepância com os rendimentos declarados.

Alega-se esta que, contudo, não é de acolher visto que, ao aceitar-se a relevância de rendimento cuja fonte é identificada e conhecida não se vê que possa falar-se, neste estrito âmbito, em evasão fiscal.

E também não se vê que tal interpretação seja violadora dos princípios constitucionais da separação dos poderes, da legalidade tributária, da administração da justiça e da obediência à lei a que aludem os arts. 2º, 103º, n.º 2, 202º e 203º todos da CRP e no art. 8º da LGT.

Antes pelo contrário.

É a própria natureza das normas em causa (relativas à incidência objectiva do imposto), bem como a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos (derivada do princípio da capacidade contributiva, da interpretação conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais e do Estado de Direito Democrático) que, como aponta o MP, não podem deixar de levar àquela interpretação sendo que, como ressalta da citada anotação de

Casalta Nabais, embora, nos casos em que é justificada apenas parte da correspondente manifestação de fortuna, com a tributação da totalidade do rendimento se pudessem atenuar as consequências da má solução legal (traduzida em considerar rendimento padrão um rendimento inferior ou muito inferior à correspondente manifestação de fortuna) uma tal tentativa de correcção da solução legal é que extravasaria a tarefa que cabe ao aplicador da lei, sobretudo nos domínios que integram a reserva de lei parlamentar como é, indiscutivelmente, o da incidência dos impostos.

4.7. Em suma, perante tudo o exposto e porque, no caso, os recorridos justificaram empréstimos no valor de 600.000,00 euros, que foram contraídos para aquisição dos imóveis de Rebordosa e de Santo Tirso, tal como se reconhece no despacho inicialmente recorrido, ficaria por justificar o valor de 938.589,00 Euros. E assim sendo, o rendimento padrão a considerar como rendimento tributável da categoria G para efeitos de IRS de 2005, seria o de 187.717,80 Euros, correspondente a 20% desse valor da aquisição de imóveis, como se decidiu no acórdão recorrido.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso jurisdicional, e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Julho 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*.

(¹) Note-se que, tendo a jurisprudência considerado que o rendimento para efeitos de comparação, a que se refere o n.º 1 do art. 89º-A da LGT, era o rendimento bruto (v., por exemplo, o ac. do STA, de 28/6/2006, proc. n.º 486/06, onde se considerou que o rendimento para efeitos de tal comparação, era o rendimento bruto e não o rendimento líquido – após as deduções específicas) a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (OE de 2007), veio a clarificar tal conceito, estabelecendo que os rendimentos a comparar com os valores decorrentes da tabela prevista no n.º 4 do art. 89º-A, são os rendimentos líquidos (mas porque esta alteração não tem carácter interpretativo, ela só será de aplicar a rendimentos do ano de 2007 e seguintes).

(²) MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E AFASTAMENTO PARCIAL DA PRESUNÇÃO DE RENDIMENTO, Comentário ao acórdão do STA de 19 de Maio – processo n.º 0734/09, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, Número 3, Setembro de 2010, pp. 367 a 374.

(³) Anotação ao acórdão do STA, de 19/5/2010, Processo n.º 0734/09, in Revista de Legislação e de Jurisprudência, Ano 139º, Julho-Agosto de 2010, n.º 3963, pp. 357 a 372.

(⁴) Cfr. CPPT, Anotado e Comentado, I Vol., 6ª ed., 2011, anotações 2 e 3 e 5 ao art. 64º, pp. 585 a 591.

Sobre esta matéria, cfr. também Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., p 126 e Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, volume II, p. 56, citados no local indicado.

Acórdão de 5 de Julho de 2012.

Assunto:

Execução fiscal. Nulidades. Incidente. Competência dos tribunais tributários. Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal.

Sumário:

O conhecimento e apreciação de nulidades ocorridas no processo de execução fiscal (e alegadamente emergentes da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respectivas funções, da violação das regras relativas à citação da executada e seus legais representantes, da violação das regras relativas à citação dos credores, e da violação das regras atinentes à publicidade da venda) traduz-se na prática de acto ou actos processuais que ao órgão da execução fiscal cabe realizar; ao abrigo da 1ª parte da alínea f) do n.º 1 do art. 10º do CPPT.

Processo n.º 873/11-50.

Recorrente: Francisco Jorge Ladeira Caiado.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Francisco Jorge Ladeira Caiado, com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10/11/2009, que negou provimento ao recurso que interpôs da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria no incidente de execução fiscal que ali correu termos sob o n.º 941/09.0BELRA e na qual se ordenou a convalidação da PI de tal incidente em requerimento a juntar aos próprios autos de execução fiscal n.º 1384200701044800 do SF de Leiria-1.

1.2. O recorrente logo inicialmente apresentou alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 611 a 620).

Mas, admitido que foi o recurso (despacho de fls. 625) veio, posteriormente a ser proferido despacho (a fls. 626) a julgá-lo deserto, por falta de tais alegações.

Apresentada, porém, reclamação (para a conferência) deste despacho, veio o mesmo a ser revogado e a ser admitido o recurso (cfr. acórdão de 17/5/2011, a fls. 641 a 643).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul (fls. 656 a 658) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e, dado que as partes tinham já apresentado alegações de 2º grau (arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT), ordenou-se a subida dos autos ao STA.

1.4. O recorrente termina as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

1ª - O acórdão recorrido e o acórdão fundamento supra identificados, tratam as mesmas questões de direito - delimitação da competência para apreciação das nulidades arguidas em sede de processo de execução fiscal decorrentes da omissão de actos essenciais praticados pelo chefe do serviço de finanças;

2ª - A questão jurídica em apreço é mesma, uma vez que foram ambos proferidos no domínio da mesma legislação e a matéria contemplada num e noutro, assenta no estudo e análise dos mesmos preceitos e normas legais – arts. 151º e 276º do CPPT;

3ª - Divergem, no entanto, na solução jurídica adoptada em cada um;

4ª - No Acórdão Recorrido entende-se que a tramitação processual adequada para a arguição de nulidades em processo de execução fiscal deve consistir em arguição perante o órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, reclamação para o tribunal nos termos do art. 276º do CPPT;

5ª - Pelo contrário, tal como decorre do sumário do Acórdão Fundamento, neste sustenta-se que “cabe ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, nos termos do art. 151º do CPPT, a apreciação dos incidentes que forem suscitados naquela, que demandem uma decisão jurisdicional, sem que seja necessário que os mesmos sejam previamente suscitados perante o chefe da repartição de finanças”;

6ª - A arguição de nulidades em sede de execução fiscal reveste carácter incidental;

7ª - O requerimento de arguição de nulidades apresentado no Tribunal “a quo” apresenta natureza incidental relativamente ao PEF n.º 1384200701044800, que correu termos no 1º Serviço de Finanças de Leiria;

8ª - Com a apresentação do requerimento de arguição de nulidades, o recorrente pretendia que fosse declarado, judicialmente, que o órgão de execução fiscal que tramitou o PEF em causa não actuou em conformidade com a lei;

9ª - No Acórdão Fundamento, decide-se no sentido de que “o entendimento do Mº Juiz de que o requerimento deveria ter sido dirigido ao chefe da repartição de finanças por virtude do disposto no art. 276º do CPPT não tem qualquer razão válida que o suporte. O que este artigo contempla é a reclamação para o tribunal de decisões do órgão de execução fiscal mas nada nele se diz que leve a entender que a arguição de nulidades tenha que ser por si apreciada para depois ser reclamada para o juiz, quando é certo que a apreciação das nulidades reveste carácter jurisdicional”;

10ª – “Cabe ao TAF da área onde correr a execução fiscal, nos termos do art. 151º do CPPT, a apreciação dos incidentes que forem suscitados naquela, que demandem uma decisão jurisdicional” (Ac. TCA-Sul, de 5/12/2006, proferido no proc. n.º 01408/06, in www.dgsi.pt);

11ª – “É ao juiz do tribunal tributário de 1ª instância da área em que corre a execução fiscal que compete o conhecimento das nulidades do processo invocadas pelos interessados bem como de pedido de anulação de venda, pois se trata de questões de natureza jurisdicional e as competências do chefe de serviço de finanças em sede de execução restringem-se às questões de natureza administrativa” (cfr. art. 151º do CPPT) (Ac. TCA-Sul de 11/01/2005, proferido no proc. n.º 00269/04, in www.dgsi.pt);

12ª - Assim, não se afigura pertinente, adequado ou sequer lícito, que seja o Chefe de Serviço de Finanças a proferir uma decisão de aplicação do direito ao caso concreto, com o fim específico de realização do Direito e da Justiça - conforme se pretende in casu - invocando, além do mais, o recorrente vícios que integram ilegalidade da conduta processual desse mesmo órgão de execução fiscal;

13ª - O art. 150º do CPPT não lhe confere tais atribuições e/ou competências;

14ª - E, caso se entenda que tal normativo contempla na sua previsão a hipótese daquele órgão apreciar questões incidentais que determinem um juízo de legalidade relativamente às suas próprias

condutas processuais, sempre tal norma, na referida interpretação, será inconstitucional, por violação dos arts. 2º e 20º, n.º 4 da CRP, em virtude da seguinte ordem de razões:

a) A possibilidade de um órgão administrativo proferir juízos de apreciação da legalidade da sua própria actuação processual (como sucederia, no caso, se fosse acometido ao chefe de Finanças o poder de decidir se a prática processual que desenvolveu no PEF se encontra inquinada de nulidades) viola o princípio da separação de poderes consagrado no referido art. 2º da CRP;

b) Tal possibilidade violaria também o direito fundamental do recorrente a um processo justo e equitativo (tendo como fim específico a realização do direito e da justiça, julgado por uma entidade completamente neutra em relação à questão suscitada) - art. 20º, n.º 4 da CRP.

15ª - O Acórdão Recorrido violou e interpretou erradamente os arts. 151º, n.º 1 e 276º do CPPT e arts. 2º e 20º, n.º 4 da CRP;

16ª - Deveria ter interpretado e aplicado tais normas, de modo a decidir em consonância com o Acórdão Fundamento (anterior conclusão 5ª);

17ª - Pelo exposto, deve o Acórdão Recorrido ser revogado e substituído por outro que julgue declarando conforme se enunciou nas antecedente conclusões 1ª a 16ª.

1.5 A Recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, sustentando que, dependendo da admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos da satisfação, entre outros requisitos, do relativo ao facto de a decisão recorrida não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, no caso inexistente tal oposição dado que a decisão impugnada está de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada desse Supremo Tribunal, como pode ver-se, por exemplo, dos seguintes acórdãos da 2ª Secção do STA: ac. de 10/3/2011, proc. n.º 42/11 e ac. de 12/1/2011, proc. n.º 0969/10, sendo que foi recentemente e unanimemente reafirmado no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 24/2/2010 (rec. n.º 923/08), não haver que distinguir entre nulidades por falta de citação decorrentes da sua omissão absoluta, de vícios de forma da citação efectuada ou do seu efectivo não conhecimento, pois que para o conhecimento de todas elas é primariamente competente o órgão da execução fiscal, e não o Tribunal, podendo este intervir, contudo, em caso de indeferimento da arguição de nulidade pelo órgão da execução fiscal (cfr., a título de exemplo, o acórdão de 5/5/2010, rec. n.º 125/10).

E o sentido da decisão recorrida é igualmente, o sustentado por Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 5ª edição, II, pag. 648.

Assim, o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação.

Mas, caso assim não se entenda, é de considerar correcta a interpretação reflectida no acórdão recorrido, sendo que, quanto à alegação de que tal interpretação viola o direito fundamental do recorrente a um processo equitativo e justo, sempre e dirá que as arguidas nulidades não são senão vicissitudes processuais da execução, que nela devem ser suscitadas e resolvidas e o recorrente sempre tinha a possibilidade legal de reclamar - nos termos do art. 276º do CPPT - do despacho que, em sede de execução, «resolvesse» tais questões, pelo que nenhuma ofensa se verifique do referido princípio constitucional.

1.6. O MP não emitiu Parecer (cfr. fls. 661 verso).

1.7. Corridos os Vistos dos Exmos. Adjuntos, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

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

1 - No Serviço de Finanças de Leiria-I foi instaurado e corre os seus termos, o processo de execução fiscal n.º 1384200701044800 e associados contra a sociedade “Imobiliária Cruzeiro dos Parceiros, S.A., para pagamento de dívidas de Coimas Fiscais, IR e IMI (cfr. fls. 24);

2 - Em 29/10/2007 foi penhorada a fracção inscrita na matriz predial urbana sob o artigo 1495, fracção AN, da freguesia de Foz do Arelho, Concelho de Caldas da Rainha (fls. 24);

3 - A fracção penhorada e identificada no número anterior foi vendida a António Jorge Freixo (fls. 24);

4 - Em 11/08/2008, Francisco Jorge Ladeira Caiado foi notificado para restituir a posse da supra identificada fracção e entregar a chave e comando de acesso às garagens (fls. 25 e 26);

5 - Em 02/09/2009, o requerente apresentou no Serviço de Finanças de Leiria, incidente de anulação de venda da referida fracção, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 1185/08.3BELRA;

6 - Em 25/09/2009 apresentou, via fax, requerimento dirigido ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, onde arguiu diversas nulidades alegadamente cometidas no processo de execução fiscal identificado no número 1, o qual deu origem ao presente processo.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 10/11/2009 (fls. 546/560), invocando o recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido no STA, em 8/6/2005, no processo n.º 01244/04.

Nos autos foi proferido despacho (cfr. fls. (fls. 656 a 658) 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 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.

3.2. 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 26/8/2008 – 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 (() 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 o recorrente, consiste em ter o acórdão recorrido entendido que a tramitação processual adequada para a arguição de nulidades em processo de execução fiscal deve consistir em arguição perante o órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, reclamação para o tribunal nos termos do art. 276º do CPPT,

ao passo que no acórdão fundamento se sustenta que cabe ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, nos termos do art. 151º do CPPT, a apreciação dos incidentes que forem suscitados naquela, que demandem uma decisão jurisdicional, sem que seja necessário que os mesmos sejam previamente suscitados perante o chefe da repartição de finanças.

Com efeito, no entendimento do recorrente, a interpretação decorrente do acórdão recorrido é ilegal dado que o art. 150º do CPPT não confere ao OEF as atribuições e/ou competências aqui questionadas, nem se afigura lícito que seja o OEF a proferir uma decisão de aplicação do direito ao caso concreto, quando se invocam, além do mais, vícios que integram ilegalidade da conduta processual desse mesmo órgão.

E caso se entenda que tal normativo contempla na sua previsão a hipótese daquele órgão apreciar questões incidentais que determinem um juízo de legalidade relativamente às suas próprias condutas processuais, sempre tal norma, na referida interpretação, será inconstitucional, por violação dos arts. 2º e 20º, n.º 4 da CRP, porque:

a) A possibilidade de um órgão administrativo proferir juízos de apreciação da legalidade da sua própria actuação processual (como sucederia, no caso, se fosse acometido ao chefe de Finanças o poder de decidir se a prática processual que desenvolveu no PEF se encontra inquinada de nulidades) viola o princípio da separação de poderes consagrado no referido art. 2º da CRP;

b) Tal possibilidade violaria também o direito fundamental do recorrente a um processo justo e equitativo (tendo como fim específico a realização do direito e da justiça, julgado por uma entidade completamente neutra em relação à questão suscitada) - art. 20º, n.º 4 da CRP.

Por isso, o acórdão recorrido devia ter interpretado e aplicado os arts. 151º, n.º 1 e 276º do CPPT e 2º e 20º, n.º 4 da CRP, em conformidade com o sentido da decisão constante do acórdão fundamento.

Vejamos, pois.

4.1. Em requerimento de 26/8/2008, dirigido ao sr. Juiz do TAF de Leiria e referenciando o processo de execução n.º 1384200701044800 e apensos, do Serviço de Finanças de Leiria 1, o recorrente arguiu as nulidades ali explicitadas (as emergentes da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respectivas funções; da violação das regras relativas à citação da executada e seus legais representantes; da violação das regras relativas à citação dos credores; e da violação das regras atinentes à publicidade da venda).

Tal requerimento foi autuado na espécie «Outros incidentes da execução fiscal» e por decisão proferida em 2/7/2009 (fls. 491 a 497) o TAF de Leiria veio a julgar:

- que as nulidades arguidas deviam ser invocadas no processo de execução fiscal e junto do respectivo OEF e só na eventualidade de indeferimento da arguição assim efectuada seria, então, possível o recurso à via judicial.

- que, assim sendo e atento o pedido, ocorria, no caso, erro na forma de processo;

- que se impunha a convolação do dito requerimento inicial em requerimento a juntar à execução fiscal, por ser esta a sede própria para apreciação das invocadas nulidades.

Interposto pela requerente recurso, para o TCAS, desta decisão, veio a ser proferido o acórdão recorrido. O qual, enunciando como questão a decidir a de saber se as nulidades da execução fiscal têm carácter incidental, não revestindo qualquer forma processual autónoma, ou pelo contrário devem revestir uma forma processual concreta, veio a confirmar a decisão recorrida, fazendo apelo à jurisprudência constante do acórdão deste STA, de 25/3/2009, rec. n.º 0923/08) e considerando, em síntese e no que ora interessa, o seguinte:

- pretendendo o requerente que sejam reconhecidas várias nulidades (as emergentes da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respectivas funções; da violação das regras relativas à citação da executada e seus legais representantes; da violação das regras relativas à citação dos credores; e da violação das regras atinentes à publicidade da venda) e, consequentemente, que sejam anulados todos os actos posteriores à ocorrência dessas nulidades, então o pedido formulado pelo requerente - alegadamente proprietário e possuidor da fracção penhorada e vendida na execução fiscal - não é compatível com o meio processual utilizado, porquanto, atenta a natureza judicial do processo de execução fiscal e o carácter incidental das nulidades que ali ocorram, impõe-se que as nulidades de que o mesmo enferme sejam nele invocadas e apreciadas.

- nesta conformidade, cumpria ao requerente submeter o requerimento de arguição de nulidades em análise ao OEF em causa e só na eventualidade de indeferimento deste seria, então, possível o recurso à via judicial para apreciação da legalidade desse preciso acto de indeferimento.

- tendo ocorrido, no caso, erro na forma de processo (nulidade que é de conhecimento officioso - arts. 199º e 202º do CPC) pois, em face da causa de pedir e do pedido formulado, se verifica que o requerente pretende reagir contra as alegadas nulidades cometidas na execução fiscal, impunha-se, como fez a decisão recorrida, convolar o requerimento inicial em requerimento a juntar à execução fiscal, por ser esta a sede própria para apreciação das invocadas nulidades.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (do STA, de 8/6/2005, rec. n.º 01244/04) estava em causa um requerimento, apresentado no TAF de Lisboa, de arguição de nulidades em quatro processos de execução fiscal por falta de citação e, a título subsidiário, um pedido de anulação de venda, requerimento esse que o sr. Juiz liminarmente indeferira por entender que as nulidades teriam de ser previamente arguidas no próprio processo de execução fiscal em requerimento dirigido ao chefe da repartição de finanças e por haver erro na forma de processo no pedido de anulação da venda.

E tendo o ali requerente interposto recurso, para o STA, de tal despacho de indeferimento liminar, este Supremo Tribunal veio a julgá-lo procedente, com a fundamentação que, em síntese, é a seguinte:

- Nos termos do art. 151º do CPPT compete ao TT de 1ª instância da área onde correr a execução decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal.

- As matérias cujo conhecimento é atribuído no n.º 1 deste artigo aos tribunais tributários são as que exigem uma decisão de carácter jurisdicional. Assim, devem ser conhecidos pelo tribunal os incidentes que exijam uma decisão de carácter jurisdicional, considerando-se incidente, no dizer do Prof. José Alberto dos Reis, “uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo”.

Ora o conhecimento de nulidades cabe neste conceito de incidentes pois perturba o normal andamento do processo, devendo a decisão sobre as mesmas assumir o carácter de jurisdicional.

- O entendimento do Mº Juiz de que o requerimento deveria ter sido dirigido ao chefe da repartição de finanças por virtude do disposto no art. 276º do CPPT não tem qualquer razão válida que o suporte, pois o que este artigo contempla é a reclamação para o tribunal de decisões do órgão da execução fiscal mas nada nele se diz que leve a entender que a arguição de nulidades tenha que ser por si apreciada

para depois ser reclamada para o juiz, quando é certo que a apreciação das nulidades reveste carácter jurisdicional.

- A título subsidiário, para o caso de não proceder a arguição de nulidade, o recorrente invoca também a nulidade da venda. E também quanto a esta estamos perante uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal da lide que consubstancia um incidente, aplicando-se, por isso, e de igual modo, o mesmo regime (o seu conhecimento reveste carácter jurisdicional e deve ser apreciado pelo juiz do tribunal tributário, nada se vendo na lei que determinasse a prévia apreciação efectuada pelo chefe da repartição de finanças).

4.3. Retornando, então, à questão da admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos, julgamos que, atento o acima exposto, se verifica entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à mesma questão fundamental de direito (ao menos na parte relativa à arguição da nulidade da citação – mas, a nosso ver, também quanto às demais nulidades invocadas, dado que os pressupostos são os mesmos) pois que, sendo idêntica a questão de direito sobre a qual recaíram tais acórdãos, sendo substancialmente idêntica a questão de facto e não tendo alteração substancial na regulamentação jurídica, os arestos perfilham solução oposta e antagónica, como decorre das respectivas decisões.

4.4.1. É certo que, a Fazenda Pública alega que a oposição de acórdãos não se verifica, uma vez que o acórdão recorrido está de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo (requisito de que, como se disse, também depende a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos).

Ora, sobre o alcance desta expressão «jurisprudência mais recentemente consolidada» escreveu-se no acórdão do Pleno desta Secção, de 2/5/2012, rec. n.º 0895/2011, 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 detectar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juízes 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 art. 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 Juízes, referida no art. 25º, n.º 1, do anterior ETAF)».

4.4.2. Ora, pronunciando-se sobre a questão objecto do presente recurso foram proferidos os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 5/5/2010, no proc. n.º 0125/10, de 12/1/2011, no proc. n.º 0969/10 e de 10/3/2011, no proc. n.º 42/11, referidos pela recorrida Fazenda Pública e, anteriormente, o acórdão do Pleno desta mesma Secção, de 24/2/2010, no proc. n.º 923/08, que, aliás, veio confirmar o anterior acórdão da Secção, de 25/3/2009, no mesmo proc. n.º 923/08, citado no acórdão recorrido (e em que estava em causa a arguição da nulidade por falta da citação).

Todavia, embora todos estes arestos veiculem, no essencial, o entendimento expresso no acórdão recorrido (o que poderia inculcar a ideia de constância decisória evidenciada por uma sequência ininterrupta de decisões no mesmo sentido) verifica-se que no acórdão proferido em 5/5/2010 (proc. n.º 0125/10) intervieram juízes conselheiros que actualmente já não fazem parte da Secção, no acórdão proferido em 12/1/2011 (proc. n.º 0969/10) interveio como 1º adjunto um juiz conselheiro que actualmente já não faz parte da Secção e como 2º adjunto o actual Presidente do STA, no acórdão proferido em 10/3/2011 (proc. n.º 42/11) interveio, como relator, o actual Presidente do STA e no acórdão do Pleno de 24/2/2010 (proc. n.º 923/08) apenas 4 dos juízes conselheiros actualmente em funções tiveram intervenção.

Ou seja, dos nove juízes conselheiros que actualmente compõem a Secção de Contencioso Tributário do STA, cinco não tiveram, ainda, intervenção em processos em que a questão ora objecto de oposição haja sido apreciada.

E, assim sendo, não se nos afigura que seja de concluir que o acórdão recorrido está de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada deste STA.

Pelo que, pelo exposto e na consideração de que se encontram preenchidos os respectivos pressupostos de admissão, se admite o presente recurso de oposição de acórdãos.

5. Vejamos então se a decisão recorrida deve ser alterada ou se deve manter-se.

5.1. Como vimos, o acórdão recorrido afirmou que a tramitação processual adequada para a arguição de nulidades em processo de execução fiscal deve operar mediante arguição perante o órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, reclamação para o tribunal nos termos do art. 276º do CPPT, ao passo que no acórdão fundamento se sustenta que cabe ao TT de 1ª instância da área onde correr a execução, nos termos do art. 151º do CPPT, a apreciação dos incidentes que forem suscitados naquela, que demandem uma decisão jurisdicional, sem que seja necessário que os mesmos sejam previamente suscitados perante o OEF.

E é este último entendimento que o recorrente alega ser o que decorre da correcta interpretação dos arts. 150º, 151º, n.º 1 e 276º do CPPT, pois que, se assim não se entender, a possibilidade de um órgão administrativo proferir juízos de apreciação da legalidade da sua própria actuação processual (como sucederia, no caso, se fosse acometido ao chefe de Finanças o poder de decidir se a prática processual que desenvolveu no PEF se encontra inquinada de nulidades) viola, quer o princípio da separação de poderes consagrado no art. 2º da CRP, quer o direito fundamental do recorrente a um processo justo e equitativo (tendo como fim específico a realização do direito e da justiça, julgado por uma entidade completamente neutra em relação à questão suscitada) decorrente do n.º 4 do art. 20º da mesma CRP.

5.2. Dispõe-se nos arts. 150º e 151º do CPPT:

Artigo 150º - Competência territorial

«É competente para a execução fiscal o órgão da execução fiscal do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coíma fiscal e respectivas custas, caso em que será competente o órgão da execução fiscal da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação.»

Artigo 151º - Competência dos tribunais tributários

«1 - Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal.

2 - O disposto no presente artigo não se aplica quando a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns, caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento das questões referidas no número anterior.»

Por sua vez, na alínea f) do n.º 1 do art. 10º do mesmo CPPT dispõe-se que «Aos serviços da administração tributária cabe: (...)

f) Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do art. 151º do presente código».

5.3. Face a estes normativos, é legítimo concluir, como se exarou no supra citado acórdão do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário, de 24/2/2010, no proc. n.º 923/08 (que subscrevemos como adjunto e cujo texto passaremos a seguir), que o órgão da execução fiscal (Serviço de Finanças) “é o competente para «realizar os actos» respeitantes aos processos de execução fiscal. Enquanto que o Tribunal Tributário, no âmbito da execução fiscal, apenas tem competência para «decidir» os embargos; a oposição; a graduação e verificação de créditos; as reclamações; e os incidentes. (2)

Quer dizer: especialmente em face dos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 10º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – de que pertence à Administração Tributária a competência para «Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151º do presente Código» –, o que, na execução fiscal, não for «decidir» embargos, oposição, graduação e verificação de créditos, reclamações, e incidentes é da competência da Administração Tributária (à qual cabe «realizar os actos» respeitantes à execução fiscal).

2.2 Aqui chegados, havemos de dizer o óbvio: a nulidade processual de falta de citação em processo de execução fiscal não se quadra na previsão legal de embargos; de oposição; nem de graduação e verificação de créditos; nem ainda de reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal (pois do que se fala na nulidade em causa é de falta e não de prática de acto).

Havemos de dizer também do nosso entendimento de que a nulidade processual de falta de citação em processo de execução fiscal não se alista em qualquer tipo de “incidente” (ainda que inominado).

Afora evidentemente a possível ocorrência de outros incidentes inominados na lei, como, por exemplo, o incidente de anulação da venda executiva, o n.º 1 do artigo 166º do Código de Procedimento e de Processo Tributário prevê, como incidentes para o processo de execução fiscal, os embargos de terceiros; a habilitação de herdeiros; e o apoio judiciário.

O “incidente” – consoante doutrina e jurisprudência repetidamente firmada – é uma ocorrência estranha ao desenrolar normal de um processo, a qual dá lugar a processado próprio e tem fins específicos a alcançar.

Os incidentes mais não são do que enxertos ou conjuntos de actos destacáveis de um processo, resolvidos autonomamente. São tramitações acessórias ou laterais da regular tramitação do processo para a resolução de questões incidentais. Estas questões incidentais, na medida em que são resolvidas

autonomamente, convocam o nascimento de uma tramitação própria que se designa por “incidente”. Deste modo, as características marcantes de um incidente são i) a acessoriedade em relação à questão principal e ii) a autonomia da respectiva tramitação – cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 3.^a edição, Coimbra Editora, p. 280.

Diferentemente da tramitação dos incidentes, as nulidades processuais – cf., por todos, Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, p. 176 – apenas determinam uma invalidação mais ou menos extensa de actos processuais como sanção ao desvio do formalismo processual seguido em relação ao formalismo processual prescrito na lei.

E – diversamente do que acontece em qualquer “incidente” –, o meio ou o modo de conhecimento das nulidades processuais, sobremaneira a nulidade de falta de citação em processo de execução fiscal, não reclama uma tramitação autónoma (bem ao invés), nem assume um carácter acessório, dependente e extrínseco relativamente à questão principal (a cobrança da quantia exequenda e acrescido).

Assim, as nulidades processuais ocorrem no próprio processo e decidem-se, ou são sanadas, no próprio processo (e não em outro meio processual incidental, autónomo e acessório).

Aliás, a citação em processo de execução fiscal é um simples acto de comunicação às partes (ao executado) –, por isso que constitui um acto respeitante à execução fiscal que compete à Administração Tributária realizar.»

5.4. Aceitamos esta fundamentação.

Na verdade, o incidente processual substancia-se, como salienta Salvador da Costa, na «ocorrência extraordinária, acidental, estranha, surgida no desenvolvimento normal da relação jurídica processual, que origine um processado próprio, isto é, com um mínimo de autonomia, ou noutra perspectiva, uma intercorrência processual secundária, configurada como episódica e eventual em relação ao processo próprio da acção principal ou do recurso.

O incidente verdadeiro e próprio pressupõe, pois, em regra, a existência de uma questão a resolver que se configure como acessória e secundária face ao objecto da acção ou do recurso e como ocorrência anormal e com autonomia processual em relação ao processo principal.»⁽³⁾

É certo que o Cons. Lopes de Sousa, sustenta que cabem no conceito de incidentes a dedução de excepções e a arguição de nulidades e todas as questões colocadas que tenham de ser decididas autonomamente em relação ao objecto do processo, através de uma decisão de carácter jurisdicional e que, «no específico campo do processo de execução fiscal, em que há parte da tramitação que corre termos sob a direcção das autoridades administrativas, que normalmente acumulam essas funções de direcção com as de parte (exequente), o sentido desta norma do art. 151º é o de atribuir ao tribunal o conhecimento de todas as questões de carácter jurisdicional, deixando às autoridades administrativas apenas as tarefas conexas com os fins da execução fiscal que não envolvam a resolução de questões jurídicas controvertidas», pelo que, «na ausência de norma especial que disponha em contrário, qualquer incidente do processo de execução fiscal que careça de uma decisão, inclusivamente a arguição de qualquer nulidade processual derivada de um acto que foi indevidamente praticado, deve ser suscitado em requerimento dirigido ao tribunal tributário e não ao órgão da execução fiscal podendo ser apreciado pelo tribunal sem que, previamente, haja qualquer apreciação feita por aquele órgão», sendo que, se, no entanto, «se tratar de nulidade por omissão da prática de um acto que deveria ser praticado, deverá entender-se que não se está ainda perante uma questão controvertida, pelo que a sua prática deverá ser requerida ao órgão da execução fiscal, só havendo possibilidade de solicitar a intervenção do tribunal, através de uma reclamação nos termos do art. 276º, se for indeferido o respectivo requerimento.»⁽⁴⁾

No entanto, o mesmo autor, referenciando, aliás, o acima identificado acórdão do Pleno de 24/2/2010, no proc. n.º 923/08, também não deixa de salientar que já é mais duvidoso «saber se podem ser arguidas directamente perante o juiz nulidades de actos processuais praticados pela administração tributária com deficiências (por exemplo, prática de actos sem observância das formalidades legais) ou se é necessário arguir essas nulidades perante o órgão da execução fiscal, com possibilidade de subsequente reclamação para o juiz da decisão que sobre essa arguição recair» e que também «não é claro se, a entender-se que pode pedir-se directamente a intervenção do juiz, o meio processual adequado é a reclamação prevista no art. 276º (tendo por objecto o acto deficiente) ou um incidente processual inominado, cuja apreciação cabe ao juiz, no âmbito da competência para decidir «incidentes» que lhe é atribuída pelo art. 151º do CPPT e pelos arts. 49º, n.º 1, alínea d), e 49º-A, n.ºs. 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002».⁽⁵⁾

5.5. No caso vertente, como flui do Probatório, o recorrente apresentou em 2/9/2009, no Serviço de Finanças de Leiria, incidente de anulação de venda da fracção questionada (que corre termos no TAF de Leiria sob o n.º 1185/08.3BELRA e em 25/9/2009 apresentou um requerimento dirigido ao juiz do TAF de Leiria, onde arguiu diversas nulidades alegadamente cometidas no processo de execução fiscal (nulidades emergentes da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respectivas funções; da violação das regras relativas à citação da executada e seus legais representantes; da violação das regras relativas à citação dos credores; e da violação das regras atinentes à publicidade da venda).

Estamos, portanto, a nosso ver, perante a alegação de nulidades de actos processuais praticados pela AT com deficiências, o que legitimará, pelo menos, a dúvida que o autor acima citado aponta.

Mas que, de todo o modo, se nos afigura não relevar, pois, como se disse, aceitamos a fundamentação do acórdão do Pleno que vimos seguindo, bem como a jurisprudência que se lhe seguiu (acs. da Secção, de 5/5/2010, proc. n.º 0125/10; de 12/1/2011, proc. n.º 0969/10; de 10/3/2011, proc. n.º 42/11), no sentido de que, relativamente à citação, não há que distinguir entre nulidades por falta de citação decorrentes da sua omissão absoluta, de vícios de forma da citação efectuada ou do seu efectivo não conhecimento, pois que para o conhecimento de todas elas é primariamente competente o órgão da execução fiscal, e não o Tribunal, podendo este intervir, contudo, em caso de indeferimento da arguição de nulidade pelo órgão da execução fiscal, o mesmo se aplicando, segundo julgamos, às restantes nulidades ora invocadas pelo recorrente.

5.6. E não se vê que esta interpretação dos citados normativos viole o princípio da separação de poderes ou o direito do recorrente a um processo equitativo e justo.

Com efeito, cometendo a lei (citada alínea f) do n.º 1 do art. 10º do CPPT) ao OEF a instauração dos processos de execução fiscal e a realização dos actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do art. 151º do mesmo CPPT, e considerando que as arguidas nulidades não são senão vicissitudes processuais da execução, que nela devem ser suscitadas e resolvidas, não há violação do princípio da separação de poderes.

Aliás, porque as nulidades processuais derivam de actos ou omissões praticados no processo e se substanciam em desvios ao formalismo processual prescrito na lei (quer por se praticar acto por ela proibido, quer por se omitir um acto por ela prescrito, quer por se realizar um acto imposto ou permitido por lei, mas sem o formalismo requerido) é que também em termos de processo civil, as mesmas devem ser suscitadas e conhecidas no processo onde ocorreram e pelo Tribunal que as praticou, ficando sujeita a recurso a decisão que as haja apreciado (daí o brocardo «das nulidades reclama-se, dos despachos recorre-se»).

Por outro lado, como reclama a Fazenda Pública, o recorrente sempre tem a possibilidade legal de reclamar - nos termos do art. 276º do CPPT - do despacho que, em sede de execução, aprecie tais nulidades, pelo que nenhuma ofensa se verifica do referido princípio constitucional a um processo equitativo e justo, decorrente do n.º 4 do art. 20º da CRP.

6. Em suma, o acórdão recorrido — ao decidir que a suscitação das alegadas nulidades processuais (emergentes da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respectivas funções; da violação das regras relativas à citação da executada e seus legais representantes; da violação das regras relativas à citação dos credores; e da violação das regras atinentes à publicidade da venda) directamente perante o Tribunal Tributário de 1ª instância não é compatível com o meio processual utilizado, porquanto, atenta a natureza judicial do processo de execução fiscal e o carácter incidental das nulidades que ali ocorram, se impõe que as nulidades de que o mesmo enferme sejam nele invocadas e apreciadas, cumprindo ao requerente submeter o requerimento de arguição de nulidades em análise ao OEF em causa e só na eventualidade de indeferimento deste sendo, então, possível o recurso à via judicial para apreciação da legalidade desse preciso acto de indeferimento — julgou de acordo com a lei aplicável e deve ser confirmado.

Ou seja, é de concluir que o conhecimento e apreciação de tais nulidades, por estas se substanciam em actos que ocorrem no processo de execução fiscal, se traduz na prática de acto ou actos processuais que ao órgão da execução fiscal cabe realizar, ao abrigo da 1ª parte da alínea f) do n.º 1 do art. 10º do CPPT.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 5 de Julho 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*.

(¹) 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».

(²) Note-se que o acórdão em citação foi proferido antes das alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (OGE de 2011); daí a referência, aqui, como noutros passos do acórdão, à «gradação e verificação de créditos».

(³) Os Incidentes da Instância, 3ª edição, Actualizada e Ampliada, Livraria Almedina, Coimbra, 2002, pp. 9 a 12, citando Gama Prazeres, in Os Incidentes da Instância no Actual Código de Processo Civil, Braga, 1963, pág. 13; o Ac. do STJ, de 16/4/98, BMJ, 476, p. 305; e José Alberto dos Reis, Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. III, Coimbra, 1946, pp. 563/564.

(⁴) Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação 4 ao art. 151º, pp. 52/53; entendimento que é reiterado também no Vol. IV da mesma obra, na anotação 4c) ao art. 276º, pp. 271 e 272.

(⁵) Ibidem (Vol. IV), p. 272.

Acórdão de 5 de Julho de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos. Direito de audiência.

Sumário:

Não se verificando, no recurso de oposição de julgados, identidade factual que seja subsumível a uma situação de facto substancialmente idêntica, não pode consequentemente também concluir-se que haja identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto.

Processo n.º 997/11-50.

Recorrente: Infarmed-Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.

Recorrido: Pierre Fabre Dermo-Cosmetique Portugal, Lda.

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

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

RELATÓRIO

1.1. INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P., recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento a um recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, a qual, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial deduzida por Pierre Fabre Dermo-Cosmétique Portugal, Lda. contra as liquidações de taxas sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, dispositivos médicos não activos e produtos farmacêuticos homeopáticos, referentes aos anos de 2000 a 2004, bem como dos respectivos juros compensatórios.

1.2. Admitido o recurso, o 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. 367).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no TCAS, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (no tocante à questão do exercício do direito de audiência) 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. 483).

1.4. O recorrente termina as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

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 audiência 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 rectificadada;

5ª - A impugnante não alegou que os volumes de vendas considerados nas liquidações, segundo as categorias de produtos, estão errados nem alegou quais os valores correctos;

6ª - As taxas (alíquotas) aplicadas pelo INFARMED foram as legalmente previstas 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 60º 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 100º 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 acto, 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 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 267º, 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 135º 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 103º do Código do Procedimento Administrativo como os n.ºs. 2 e 3 do artigo 60º 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 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 douto acórdão fundamento.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, julgando-se verificada a invocada oposição de acórdãos, seja revogado o acórdão recorrido e substituído por outro que decida em termos consonantes com o acórdão fundamento.

1.5. A recorrida Pierre Fabre Dermo-Cosmétique Portugal apresentou contra-alegações, concluindo do seguinte modo:

a). Insurgindo-se contra a decisão constante do acórdão proferido pelo Tribunal *a quo*, o qual considerou que foi preterida no procedimento a formalidade prévia essencial de audição do interessado, vem agora a Recorrente apresentar recurso por oposição de acórdãos, nos termos do artigo 284.º do CPPT;

b). Sucede que o acórdão do Tribunal *a quo* não só não se encontra em oposição com o acórdão relativamente ao qual a Recorrente restringiu o objecto do presente recurso, como também tal não sucede em relação a qualquer um dos outros acórdãos por aquela indicados no requerimento de interposição de recurso;

c). De facto, para que possa concluir-se pela existência de oposição entre acórdãos, devem verificar-se certos requisitos, entre os quais, como é entendimento maioritário da nossa melhor jurisprudência, a “*situação de facto substancialmente idêntica*” em ambos os acórdãos, entendimento esse que, aliás, é perfilhado pela própria Recorrente;

d). Ora, tal situação fáctica substancialmente idêntica não se verifica nos acórdãos ora em apreço, uma vez que, no caso do acórdão fundamento, e conforme consta do mesmo, “*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*”;

e). Ou seja, a liquidação foi efectuada conforme previsto legalmente com base na declaração do contribuinte, sendo que o único fundamento da impugnante no sentido de ter sido preterida a formalidade essencial de audição prévia era o facto de não ter sido esta o contribuinte declarante;

f). No caso vertente, ao contrário do que sucede no caso a que se refere o acórdão fundamento, a liquidação não teve por base a declaração do contribuinte, mas sim documentos contabilísticos fornecidos pela Recorrida à Recorrente e que esta pôde interpretar e aplicar arbitrariamente;

g). Ora, atento o disposto no artigo 60º, número 2 da LGT, a audição prévia apenas poderá ser dispensada se a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte, o que, apesar de ser o que sucede no caso do acórdão fundamento, não se verifica no caso dos presentes autos;

h). Além do mais, refira-se, aliás, que conforme o acórdão fundamento, invocado pela própria Recorrente, “*deverá entender-se que não se justifica a anulação, apesar da preterição do direito de audição, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar novos elementos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. No entanto, o princípio do aproveitamento do acto apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão*”;

i). De facto, no caso do acórdão fundamento não estava em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão, uma vez que o facto de a impugnante não ter sido o contribuinte declarante em nada alteraria a liquidação efectuada, que teve por base prova documental que aquela não poderia modificar ou influenciar;

j). No caso dos presentes autos, a ora Recorrida, caso lhe tivesse sido concedido o direito de audição prévia, poderia ter apresentado novos elementos e, dessa forma, alterar ou influenciar a fixação da matéria de facto relevante para a liquidação das taxas em causa;

k). Com efeito, a liquidação das taxas em causa nos presentes autos deveria ter sido efectuada com base no **volume mensal de vendas** (Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro);

l). Contudo, a ora Recorrida não dispunha de elementos referentes ao volume de vendas mensal de cada um dos produtos em causa, pelo que procedeu à entrega à Recorrente de documentos contabilísticos contendo o volume anual de vendas – e não o volume mensal de vendas que, nos termos legais, deverá constituir a base tributável das taxas em causa;

m). Nesta sequência, por forma a apurar o volume mensal de vendas e, assim, determinar a base de incidência das diferentes taxas aplicáveis a cada um dos produtos, a Recorrente utilizou o critério de imputação duodecimal, o que, obviamente, se reflectiu no cálculo dos juros compensatórios;

n). A aplicação de tal critério não teve em consideração a sazonalidade da venda dos produtos em causa, o que, se considerarmos que, por hipótese, o maior volume de vendas dos produtos em causa tem lugar nos últimos meses do ano, facilmente se poderá concluir que a aplicação do critério duodecimal

foi potencialmente gravosa para a ora Recorrida, especialmente no que concerne ao cômputo dos juros compensatórios;

o). Assim, é por demais evidente que a Recorrida, caso tivesse tido oportunidade de exercer o seu direito a audiência prévia, poderia ter prestado informações, nomeadamente quanto à sazonalidade da venda dos produtos, que teriam certamente alterado ou, pelo menos, influenciado o resultado das liquidações das taxas em causa;

p). Pelo que, não restam quaisquer dúvidas de que a situação fáctica dos presentes autos em nada se compara com a do acórdão fundamento, pelo que não existe qualquer oposição de acórdãos;

q). Na verdade, foi preterida no procedimento a formalidade prévia essencial de audiência do interessado, pelo que os actos de liquidação enfermam de vício de forma;

r). E nem se diga - como pretende a Recorrente - que a audiência se deveria ter por dispensada à luz do n.º 2 do art. 60º da LGT, já que a liquidação de valores (mensais) não foi efectuada com base em declaração do contribuinte;

s). Em qualquer caso, na hipótese académica de se vir a julgar procedente a oposição e sufragada a posição de que no caso vertente seria desnecessária a audiência, sempre se imporá, seja por decisão desse venerando tribunal ou dos tribunais inferiores, a anulação das liquidações por força dos demais vícios de que padecem os actos de liquidação;

t). Assim, e desde logo, é de notar que as liquidações da taxa sobre os produtos de saúde referentes aos anos de 2000 e 2001 foram efectuadas ao abrigo do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04 de Abril;

u). O tributo a que se refere tal normativo deverá, porém, ser qualificado como imposto, como a jurisprudência, largamente maioritária, vem entendendo;

v). Tratando-se de um imposto, parece inequívoco encontrar-se o mesmo sujeito ao princípio da determinabilidade;

w). Sucede que, compulsado o texto legal, verifica-se não se conformar o mesmo com o citado princípio, porquanto o respectivo teor não é susceptível de permitir ao sujeito passivo determinar a base de incidência do tributo e, em consequência, o montante do imposto a pagar;

x). O mesmo é dizer que deverão ser anuladas as liquidações que se fundam em norma legal que, em virtude do exposto, deverá ser desaplicada;

y). Por seu turno, também o Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, viola a Lei Fundamental;

z). Na verdade, o mesmo diploma legal foi aprovado com base numa autorização legislativa – a Lei n.º 109-B/2001 de 27 de Dezembro – também ela inconstitucional;

aa). Com efeito, tal autorização legislativa, incidindo sobre matéria excluída da competência reservada da Assembleia da República, constitui um condicionamento e limitação inadmissíveis das prerrogativas constitucionais do Governo que, não obstante, está obrigado a acatá-la, tal como se verificou *in casu*;

bb). Assim, o Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, padece de inconstitucionalidade consequente, pelo que deverão ser anuladas as liquidações que se fundam neste normativo que, em concreto, deverá ser desaplicado;

cc). Acresce que a taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, de facto, somente se aplica, praticamente em exclusivo, a produtos estrangeiros, pelo que deverá a mesma ser considerada proibida à luz do art. 90º do Tratado da Comunidade Europeia;

dd). Ademais, as notificações pelas quais foi dado conhecimento à Recorrida das liquidações dos autos são nulas, porquanto não contêm a data das liquidações a que dizem respeito em manifesta violação, pois, do n.º 8 do art. 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

ee). Os actos em causa nos autos carecem, igualmente, de adequada fundamentação, desconhecendo a Recorrida, nomeadamente, os concretos produtos por si comercializados que vieram a integrar o valor sobre o qual vieram a ser aplicadas as taxas;

ff). Os concretos elementos contabilísticos da Recorrida que permitiram apurar o volume de vendas considerado;

gg). Os cálculos efectuados para a determinação do volume de vendas que veio a ser considerado;

hh). Os preceitos legais ao abrigo dos quais foram liquidados juros compensatórios;

ii). E, enfim, as datas a partir das quais foram computados os referidos juros, bem como as taxas utilizadas no respectivo cômputo;

jj). Refira-se, finalmente, haver já caducado, à data da respectiva notificação, o direito à liquidação relativamente às taxas referentes aos anos de 2000 e 2001, uma vez que as notificações remetidas à Recorrida (documentos n.ºs. 7 a 18 da Impugnação) não possuem eficácia interruptiva do prazo de caducidade do direito à liquidação;

kk). Qualquer entendimento diverso estará em contradição com o disposto no artigo 45º, n.º 1 da LGT no sentido que “o direito a liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

Termina pedindo a confirmação do julgado recorrido ou, assim não se entendendo, a procedência da impugnação, por provada, mercê da procedência dos demais fundamentos supra aduzidos.

1.6. O MP emite Parecer no sentido da inexistência da oposição de julgados, nos termos seguintes:
«Questão a decidir:

Se existe identidade de situações fácticas entre o acórdão recorrido e o que serve de fundamento quanto à dispensa de audição relativa a liquidação de taxa de comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal.

O direito de audição encontra-se previsto ser de reconhecer, em matéria tributária, “*sempre que a lei não prescrever em sentido diverso*”, encontrando-se previstas várias excepções nos arts. 60º, 63º B e 23º n.º 4 da L.G.T..

Ora, é face à aplicação da norma excepcional contida no art. 60º n.º 2 da L.G.T. que foi interposto recurso por oposição de acórdãos, nos termos do art. 280º n.º 2 do C.P.P.T. e 152º do C.P.T.A..

Defende-se no mesmo que tal é reconhecer face ao que foi proferido no proc. 0877/09, em que a situação foi ainda subsumida ao Cód. da Sisa e Imp. Sobre Sucessões e Doações.

Contrapõe a recorrida a falta de identidade factual substantiva e que com a dita audiência poderia ainda ter influenciado o conteúdo da decisão a proferir, nomeadamente, quanto à aplicação do critério duodecimal que foi utilizado, nos termos do Dec.-Lei n.º 312/2002, de 20-XII, com reflexo no cálculo dos juros compensatórios, invocando ainda outras questões eventualmente a decidir, a título subsidiário.

Analisemos.

Detecta-se no acórdão que serve de fundamento que a dispensa de audiência foi reconhecida quanto a liquidação de sisa que foi efectuada com base em renúncia a isenção e por declaração do contribuinte, enquanto no caso dos autos tal ocorreu quanto a taxas sobre as vendas de produtos cosméticos, por liquidação oficiosa, efectuada em face de declarações e elementos contabilísticos obtidos junto do contribuinte.

Foi ainda no caso dos autos utilizado um critério, segundo o que consta da fundamentação, em que se considerou o volume de vendas anual, na medida em que não tinham sido declarados, pelo sujeito passivo, valores de vendas mensais.

Afigura-se que, a ser assim, não se verifica a dita identidade factual substantiva, nomeadamente, também quanto ao previsto no art. 2º n.º 2 do referido Dec.-Lei – de notar que, embora na matéria de facto assente não se tenha feito constar a que período dizia respeito a liquidação, a notificação que a originou referia ser aos anos de 2000 e seguintes, sendo o mesmo, pois, aplicável.

O critério da identidade factual pressupõe uma referência substantiva comum, que assim não existe, pelo menos totalmente.

No entanto, sempre se dirá, e caso assim se não entenda, que quanto às várias outras questões suscitadas na resposta apresentada pela recorrida, parece não ser de julgar as mesmas procedentes na esteira do que vem a ser decidido por este S.T.A. em vários recursos em que foram já apreciadas questões semelhantes às que se mostram invocadas, a título subsidiário - assim, e por todos, ac. de 6-10-2010 proferido no proc. 01218/03.

Concluindo, por haver a referida falta de identidade factual substantiva, parece não ser de reconhecer que ocorra o requisito previsto no dito art. 152º n.º 2 do C.P.T.A., razão pela qual é de julgar não verificado o dito requisito necessário à apreciação do recurso de oposição de acórdãos, o qual é de dar por findo.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. A impugnante dedica-se, entre outras actividades, à comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, bem como de produtos farmacêuticos homeopáticos;

2. No seguimento da informação e deliberação do Conselho de Administração do INFARMED, de 10/12/2004, a fls. 82, que aqui damos por integralmente reproduzidos face à sua extensão, foi a impugnante sujeita a um procedimento de inspecção externa, “*a fim de recolher os elementos necessários à liquidação das taxas que, através da consulta, recolha e cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária de cada empresa referente aos exercícios de 2000 e seguintes, que se mostrarem devidas pelo exercício da respectiva actividade, nos termos do artigo 72º da lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, e do n.º 1 do artigo 46º da Lei Geral Tributária, seja por falta de declaração e pagamento, seja por divergência entre o declarado e pago e as vendas efectivas*”;

3. Os actos externos de inspecção decorreram no dia 20/01/2005 e visaram a recolha dos elementos declarativos e de contabilidade que constam do ofício do INFARMED n.º 1123, de 10/1/2005, a fls. 88, que damos aqui por integralmente reproduzido;

4. Em sequência, foram efectuadas as liquidações de taxas sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal e comercialização de dispositivos médicos não activos, bem como dos respectivos juros compensatórios, que constam dos ofícios do INFARMED, datados de 27/12/2005, assinados pelo Presidente do Conselho de Administração e dirigidos à impugnante, que constituem fls. 90 a 101 dos autos e aqui se dão, também, por integralmente reproduzidos;

5. Consta daqueles ofícios, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

«Exmo(s) Senhor (es)

Face à não apresentação das declarações de vendas (de produtos cosméticos e de higiene corporal/ de dispositivos médicos não activos/ de produtos farmacêuticos homeopáticos), 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 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril.

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 n.º 1 do artigo 63º da Lei Geral Tributária. Estas declarações e elementos evidenciam o volume das vendas realizadas que abaixo se indica.

Esse volume é neste caso, anual, na medida em que V. Exa(s) apenas declarou(aram) valores anuais e não mensais.

A liquidação a que se procede, nos termos do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril; dos artigos 35º, 60º n.º 2 e 77º da Lei Geral Tributária; do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil e das portarias n.ºs. 263/99, de 12 de Abril, e 291/2003, de 8 de Abril, é a seguinte:

Ano Volume de vendas Taxa Tributo devido Juros Compensatórios

(...) (...) (...) (...) (...)

Fica(m) deste modo V. Exa(S) devidamente notificado(s) para, até 31 de Janeiro de 2006, procederem ao pagamento da quantia de € (...), correspondente à soma do tributo devido com os juros compensatórios decorrentes da não apresentação das declarações mensais, contados dia a dia desde o último dia de prazo para a apresentação da mesma, ou seja, do último dia do mês seguinte àquele a que respeitam as vendas e calculados sobre o duodécimo do tributo anual devido.

(...)»

6. A impugnante solicitou ao INFARMED, em 25/01/2006, a notificação da fundamentação, de facto e de direito, bem como dos critérios de cálculo das liquidações e respectivos juros compensatórios e, ainda, a indicação dos meios de defesa e respectivos prazos de reacção (fls. 102);

7. Em resposta, foi enviado à impugnante o ofício n.º 7088, de 01/02/2006, a fls. 106, que damos aqui por integralmente reproduzido e de que se destaca a seguinte passagem:

«(...) informa-se o seguinte:

1. Os actos de liquidação consubstanciam-se nas notificações remetidas a essa empresa e contém toda a sucinta fundamentação de facto e de direito exigida por Lei, sendo certo que, como neles se refere, os volumes de vendas foram fornecidos por essa empresa a este Instituto.

2. O mesmo sucede com a fundamentação da liquidação dos juros compensatórios.

(...)»

8. A presente impugnação deu entrada no INFARMED em 02/05/2006, conforme carimbo apostado a fls. 4.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 21/6/2011 (fls. 344/353), invocando o recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido no STA, em 30/3/2011, no processo n.º 0877/09, quanto à questão relativa ao direito de audiência prévia.

Com efeito, apesar de o recorrente ter inicialmente invocado que o acórdão recorrido está em oposição com o acórdão do STA (SCT) proferido em 30/3/2011 no processo n.º 0877/09 e com os acs. do TCAS (SCT) de 22/2/2001, no processo n.º 04043/10 e de 28/10/2009, no processo n.º 02876/09, veio posteriormente restringir (cfr. n.º I do Ponto IV da alegação oferecida em 8/9/20011 – fls. 370; e cfr., igualmente o requerimento de fls. 464) a alegação de oposição apenas ao primeiro daqueles referidos acórdãos: o proferido pelo STA em 30/3/2011, no processo n.º 0877/09.

Tanto que nos autos foi proferido despacho (cfr. fls. 483) no qual o Exmo. relator julgou verificada a oposição unicamente relativamente a tal aresto e àquela questão.

Mas porque tal decisão 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.

3.2. 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 a presente impugnação deu entrada em 11/5/2006 – cfr. carimbo apostado na respectiva petição inicial, a fls. 4), 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 (*() 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, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo o recorrente, consiste em saber se a audiência prévia da impugnante era dispensada nos termos do n.º 2 do art. 60 da LGT porque estava em causa o exercício de poderes essencialmente vinculados e os actos de liquidação e juros compensatórios dos autos não passaram de aplicação de certas taxas e operações matemáticas sobre o volume de vendas anuais, de produtos sujeitos a imposto, declarados pela impugnante, sendo que mesmo que assim não se entendesse se teria de considerar que tal formalidade se degradaria em não essencial, tendo em conta que não foi alegado ou demonstrado que as liquidações seriam diferentes se fosse promovida a audiência prévia.

Vejamos, pois.

4.1. No acórdão recorrido entendeu-se que, como decorre do n.º 2 do art. 60º da LGT, só há dispensa de audiência se a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

Pelo que, importando, na situação em apreço, apurar se a liquidação foi ou não efectuada com base na declaração do contribuinte para assim se determinar se estamos ou não perante situação de dispensa de audiência, o que se conclui do Probatório, nomeadamente do seu n.º 5, é que, no caso, as liquidações não se fizeram só com base em declaração do contribuinte mas também com os elementos contabilísticos obtidos junto do contribuinte (para operar a liquidação, a administração não se bastou só com declaração do contribuinte mas colheu outros elementos contabilísticos e a impugnante não teve até à fase da liquidação a oportunidade legal de se pronunciar sobre tal quantificação, que assim se não pode mostrar consolidada. Existindo taxas de valores diferentes para produtos também diferentes e sendo as liquidações efectuadas também com elementos colhidos na contabilidade, não se pode concluir que se a audiência fosse efectuada, o resultado fosse exactamente igual, não ocorrendo, assim, qualquer degradação de tal formalidade em não essencial, com a manutenção das liquidações impugnadas).

Daí que, concluiu o acórdão recorrido, no caso não se verificasse, pois, legalmente qualquer dispensa do direito de audiência dado que nem as liquidações foram efectuadas só com base no declarado pela impugnante, nem se pode dizer que essa formalidade legal se degradou 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.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento exara-se, no que aqui interessa, o seguinte:

«É indiscutível a necessidade de fazer observar, no procedimento tributário que conduziu ao acto de liquidação impugnado - que decorreu já na vigência da Lei Geral Tributária - o disposto no artigo 60º, isto é, a necessidade de ouvir o contribuinte, ora Recorrente, antes da liquidação do imposto, tendo em conta que a liquidação não foi efectuada com base em declaração apresentada por si, não se verificando, assim, a situação de dispensa de audiência prevista no n.º 2 do aludido preceito legal.

Pelo que ocorreu, efectivamente, um vício procedimental, por violação do citado preceito legal, que é susceptível de ter reflexos no acto final da liquidação, tornando-a anulável, a menos que seja manifesto que a decisão viciada não podia deixar de ter, em abstracto, o conteúdo que teve em concreto.

Com efeito, a jurisprudência da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo tem formada, desde há muito, uma sólida orientação no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se degradam em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las. (...)

E, nessa decorrência, tem entendido que a omissão do dever de audiência prévia consagrado no artigo 100º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) não será invalidante da decisão final nos casos em que, através de um juízo de prognose póstuma, o tribunal possa concluir, sem margem para dúvidas, que a decisão tomada era a única concretamente possível. Cfr. os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA, de 9/02/1999, no Recurso n.º 39.379, e de 12/12/2001, no Recurso n.º 34.981.

Como se pode ler no acórdão proferido em 14/05/2003, no recurso n.º 317/03, «Não basta, convém salientar, que a decisão seja proferida no exercício de poderes vinculados, para ter como não invalidante a violação do disposto no artigo 100º do Código do Procedimento Administrativo, pois pode ainda ser possível, em certos casos de actividade vinculada, admitir a influência da participação do interessado no sentido daquela.

Consequentemente, a formalidade em causa (essencial) só se degrada em não essencial, não sendo, por isso, invalidante da decisão, nos casos em que a audiência prévia não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que impõe o aproveitamento do acto - *utile per inutile non viciatur* - já que, como se salientou, a audiência dos interessados não é um mero rito procedimental”».

Em aplicação desse princípio, a jurisprudência emanada da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos tem igualmente proclamado que a omissão da audiência prevista no artigo 60º da LGT nem sempre conduz à anulação do acto a que se reporta. Mesmo no exercício de poderes estritamente vinculados, essa omissão só será invalidante nos casos em que o tribunal possa concluir, sem margem para dúvidas, que a audição do interessado não tinha a mais ténue possibilidade de exercer influência (quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito) na decisão a proferir.

«À luz de tal princípio, deverá entender-se que não se justifica a anulação, apesar da preterição do direito de audição, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. Mas, apenas nessas situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto pode ser efectuada aplicação daquele princípio» - acórdão proferido pelo STA em 15/02/2007, no recurso n.º 01071/06.

No caso vertente, a Recorrente não questiona a aplicabilidade genérica deste princípio do aproveitamento do acto, defendendo apenas que ele não é de aplicar à situação em apreço uma vez que se tivesse sido ouvida poderia ter instruído «os autos com elementos que poderiam implicar uma diferente valoração e ou configuração da obrigação tributária», não especificando, porém, que aspectos (de facto e de direito) da decisão poderiam ter sido por si influenciados e/ou que elementos são esses que poderia ter apresentado com relevo para a decisão.

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.»

4.3. Deste transcrito excerto resulta claro que, como bem se salienta quer nas contra-alegações da recorrida, quer no duto Parecer do MP, no acórdão fundamento a dispensa de audiência foi reconhecida quanto a liquidação de sisa que foi efectuada com base em renúncia a isenção e por declaração do contribuinte, ao passo que, no acórdão recorrido, a dispensa de audiência prévia não foi reconhecida quanto a taxas sobre as vendas de produtos cosméticos, por liquidação oficiosa, efectuada em face de declarações e elementos contabilísticos obtidos junto do contribuinte. E, além disso, no acórdão recorrido concluiu-se que fora utilizado um critério em que se considerou o volume de vendas anual, na medida em que não tinham sido declarados, pelo sujeito passivo, valores de vendas mensais.

Ou seja:

- no acórdão fundamento a conclusão de que seria de dispensar o direito de audiência, resultou da circunstância de se considerar que os factos relevantes para a liquidação estariam já todos concretizados e a audição da ali 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);

- ao invés, no acórdão recorrido, afirma-se explicitamente que, do que se conclui do Probatório, nomeadamente do seu n.º 5, as liquidações não se fizeram só com base em declaração do contribuinte mas também com os elementos contabilísticos obtidos junto do contribuinte (para operar a liquida-

ção, a administração não se bastou só com declaração do contribuinte mas colheu outros elementos contabilísticos e a impugnante não teve até à fase da liquidação a oportunidade legal de se pronunciar sobre tal quantificação, que assim se não pode mostrar consolidada) e que, existindo taxas de valores diferentes para produtos também diferentes e sendo as liquidações efectuadas também com elementos colhidos na contabilidade, não se pode concluir que se a audição fosse efectuada, o resultado fosse exactamente igual, não ocorrendo, assim, qualquer degradação de tal formalidade em não essencial, com a manutenção das liquidações impugnadas.

Ora, daqui decorre, portanto, que não se verifica a necessária identidade factual que seja subsumível a uma situação de facto substancialmente idêntica, não podendo, pois, consequentemente também concluir-se que haja identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto.

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 pelo recorrente.

Lisboa, 5 de Julho 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* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *João António Valente Torrão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

(¹) (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 19 de Setembro de 2012.

Assunto:

Recurso para uniformização de jurisprudência. CPTA. Processo judicial tributário. Oposição à execução fiscal. Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Prevedo-se no CPPT, no âmbito do processo judicial tributário, a possibilidade de recurso para o STA, com fundamento em oposição de acórdãos (artigos 280.º e 284.º), não há, nesse âmbito e no que respeita aos processos ali subsumíveis, que fazer apelo ao regime do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152.º do CPTA.

Processo n.º 135/11-50.

Recorrente: Auto Industrial, S. A.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

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

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

RELATÓRIO

1.1. Auto Industrial, S.A., com os demais sinais dos autos, não se conformando com o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de 1/6/2011, que dando provimento ao recurso interposto que a Câmara Municipal de Lisboa interpôs da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa no processo de oposição que a Auto Industrial, S.A., deduzira contra a execução fiscal n.º 1106200400401293290 instaurada pelos Serviços de Execuções Fiscais do Município de Lisboa para cobrança de dívida por

“licença de publicidade” referente ao ano de 2000, no montante de €11.302,48, julgou totalmente improcedente aquela oposição e revogou a sentença ali recorrida, interpõe agora, para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, recurso para uniformização de jurisprudência nos termos do disposto no art. 152º do C.P.T.A.

1.2. A recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a alegada contradição do acórdão recorrido com o acórdão do STA de 10/12/2003, rec. n.º 026820, terminando-as com a Conclusão seguinte:

«Em conclusão, portanto, entende o recorrente, como requer, que em ACÓRDÃO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA A PROFERIR PELO TRIBUNAL PLENO DESTE SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, julgando-se o recurso provado e procedente, se decida e conclua no sentido de que as quantias cobradas ao abrigo do Regulamento da Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa pela colocação de anúncios e reclamos luminosos em prédios pertença de particulares não são taxas, por ausência de contrapartida prestada pelo Município, devendo ser havidas e consideradas como impostos e, conseqüentemente, não tendo sido tais encargos criados em diploma emanado da Assembleia da República, ou pelo Governo devidamente credenciado pela Assembleia da República ao abrigo da autorização legislativa, devem as normas em causa ser consideradas organicamente inconstitucionais, por violação do disposto nos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa, se revogue conseqüentemente o acórdão objecto do presente recurso e substituindo-se o mesmo por decisão nos termos antes referidos, desta forma se fazendo JUSTIÇA».

1.3. A recorrida apresentou contra-alegações pugnando pela confirmação do julgado recorrido e formulando as Conclusões seguintes:

1ª - O presente recurso para uniformização de Jurisprudência foi interposto ao abrigo do disposto no artigo 152º, do C.P.T.A. contra o douto Acórdão proferido em 1 de Junho de 2011, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e tem como fundamento a oposição do Acórdão recorrido com o Acórdão anteriormente proferido por este Supremo Tribunal em 10 de Dezembro de 2003 sobre a mesma questão de direito, no domínio da mesma legislação, a saber, a natureza jurídica da taxa de publicidade liquidada e cobrada ao abrigo dos artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa.

2ª - Impõe-se, previamente à apreciação do mérito da questão decidenda, apreciar a questão da admissibilidade de presente recurso ao abrigo do disposto no artigo 152º, do C.P.T.A..

3ª - Os presentes autos consubstanciam a oposição do ora recorrente ao processo de execução fiscal n.º 1106200401293290, movido pela Câmara Municipal de Lisboa para cobrança coerciva da taxa de publicidade relativa ao ano de 2000, no montante global de € 11302,49.

4ª - A oposição à execução, regulada nos artigos 203º e seguintes do C.P.P.T. - constitui a forma processual legalmente prevista para reagir judicialmente contra o processo de execução fiscal e enquadra-se no âmbito do processo judicial tributário - cfr. alínea o), do n.º 1, do artigo 97º, do mesmo C.P.P.T..

5ª - O C.P.P.T. contém regulamentação própria relativamente aos recursos jurisdicionais que venham a ser interpostos contra as decisões dos tribunais tributários proferidas no âmbito do processo judicial tributário - cfr. alínea b), do n.º 1, do artigo 279º.

6ª - Prevendo o C.P.P.T., no âmbito do processo judicial tributário, a possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo com fundamento em oposição de acórdãos, conforme resulta do disposto nos respectivos artigos 280º e 284º, qualquer recurso jurisdicional que vise submeter à apreciação deste Supremo Tribunal uma questão desta natureza deverá, obviamente, ser apresentado nos termos e prazos ali previstos.

7ª - O recurso, ainda que a título subsidiário, a outros regimes processuais, nomeadamente, ao C.P.T.A., depende da falta de regulamentação em determinados aspectos processuais.

8ª - A tramitação do C.P.P.T. regula expressamente a matéria dos prazos nesta forma de recurso, dispensando a aplicação subsidiária de outros regimes processuais.

9ª - Existe uma diferença fundamental entre o recurso para uniformização de jurisprudência e o recurso por oposição de acórdãos no que respeita aos respectivos prazos de interposição - os primeiros pressupõem o trânsito em julgado da decisão recorrida, os segundos são interpostos antes deste trânsito em julgado.

10ª - O recorrente utilizou indevidamente o recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152º, do C.P.T.A..

11ª - O erro na espécie de recurso não constitui, por si, motivo de indeferimento do requerimento de interposição de recurso, face aos poderes atribuídos ao Tribunal, nos termos do n.º 5, do artigo 685º-C, do C.P.C..

12ª - A possibilidade de substituição do meio processual conferida ao Tribunal pela mencionada disposição legal pressupõe, como condição mínima de admissibilidade, que o requerimento de interposição do recurso cumpra os pressupostos exigidos para o recurso de oposição de julgados, designadamente, no que respeita ao prazo de interposição, dado que esta constitui uma diferença fundamental entre os dois recursos.

13ª - O prazo legal para interposição do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152º, do C.P.T.A., é de trinta dias e conta-se a partir do trânsito em julgado do Acórdão recorrido; o prazo legal para a interposição do recurso por oposição de acórdãos previsto no artigo 284º, do C.P.P.T., é de dez dias e conta-se a partir da notificação da decisão recorrida, por aplicação da regra geral constante do artigo 280º, do mesmo C.P.P.T..

14ª - O prazo de 10 dias para interposição de recurso por oposição de acórdãos, acrescido do prazo de três dias úteis subsequentes ao termo do prazo legal, previsto no n.º 5, do artigo 145º, do C.P.C., terminou no dia 24 de Junho de 2011.

15ª - Tendo o presente recurso para uniformização de jurisprudência sido apresentado no Supremo Tribunal Administrativo em 12 de Julho de 2011, conclui-se pela intempestividade do presente recurso.

16ª - A intempestividade de interposição do recurso constitui um dos fundamentos de indeferimento do requerimento de recurso enumerado na alínea a), do n.º 2, do artigo 685º-C, do C.P.C..

17ª - O presente recurso deverá ser rejeitado por extemporaneidade de interposição, nos termos conjugados do artigo 280º, do C.P.P.T., com o disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 685º-C, do Código de Processo Civil (C.P.C.), aplicável ao processo judicial tributário por força da alínea e), do artigo 2º, do C.P.P.T.

18ª - A recorrente defende a manutenção da posição adoptada pelo STA no Acórdão que serve de fundamento ao presente recurso, nos termos do qual a taxa de publicidade consubstancia um imposto, por considerar que a liquidação em apreço não traduz a existência de uma contrapartida da Administração e que, em consequência, existe violação do disposto nos artigos 103º, n.º 2 e alínea i), do n.º 1, do artigo 165º, da C.R.P..

19ª - O procedimento de licenciamento de afixação de mensagens publicitárias no Município de Lisboa obedece, à data a que se reporta o acto tributário em apreço, ao seguinte quadro legal:

- a) artigos 238º n.º 4 e 241º, da C.R.P.;
- b) alínea h), do n.º 2, do artigo 53º e alínea b), do n.º 7, do artigo 64º, da Lei n.º 169/99;
- c) alínea h), do artigo 19º, da Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto, que aprovou a Lei das Finanças Locais;
- d) N.ºs. 1 e 2, do artigo 1º e artigo 11º, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto;
- e) artigos 1º a 3º, 16º e 20º do Regulamento da Publicidade, aprovado pela Deliberação da Assembleia Municipal n.º 301/AML/92 em 27 de Fevereiro de 1992, constante do Edital n.º 35/92 e publicado no Diário Municipal n.º 16.336 de 19 de Março de 1992, com as alterações introduzidas pelos Editais n.º 42/95 e 53/95, publicados respectivamente nos Boletins Municipais de 25 de Abril de 1995 e de 30 de Maio de 1995, este último com a rectificação do Edital n.º 53/95, publicado no Boletim Municipal de 06 de Junho de 1995;
- f) artigos 24º a 30º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano de 2000.

20ª - A par do regime legal, que legitima a liquidação e cobrança deste tributo, impõe-se, ainda, a existência de uma contrapartida da Administração, para que se possa considerar preenchido o pressuposto da bilateralidade.

21ª - O ponto fulcral da distinção taxa/imposto reside no carácter bilateral das primeiras e no carácter unilateral dos impostos.

22ª - A afixação dos anúncios luminosos na parte envidraçada da fachada do estabelecimento comercial da recorrente, permite promover perante o público, com vista à comercialização, os produtos e serviços oferecidos, enquadrando-se no conceito legal de publicidade consagrado no artigo 3º, do Código da Publicidade.

23ª - A mensagem publicitária transmite-se aos potenciais clientes pelo facto de estes circularem na via pública.

24ª - O anunciante retira especiais vantagens da utilização do domínio público, dado que este constitui o meio através do qual são promovidos os serviços e produtos que oferece no exercício da respectiva actividade.

25ª - A transmissão da mensagem publicitária aos destinatários, nos termos que antecedem, produz, necessariamente, impacto no bem jurídico ambiente, independentemente de a publicidade estar afixada em propriedade privada, ou em bens do domínio público.

26ª - Existe uma maior intensidade de uso do bem jurídico ambiente e a necessária alteração do equilíbrio urbano por parte do anunciante, em prol da actividade publicitada.

27ª - Impõe-se, em consequência, que o exercício da actividade publicitária esteja sujeito a restrições. Estas constam do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa.

28ª - O que significa que esta actividade consubstancia uma actividade relativamente proibida e está sujeita à prévia apreciação da entidade administrativa legalmente competente para esse efeito, in casu, a C.M.L., que após verificação dos pressupostos legais, nos termos constantes do mencionado Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, remove o obstáculo jurídico ao comportamento do particular.

29ª - Nisto consiste o sinalagma. É este o fundamento da exigibilidade da taxa devida por licenciamento e afixação de mensagens publicitárias.

30ª - Há que enquadrar a intervenção da Administração no procedimento de verificação da conformidade da mensagem publicitária com os limites legalmente impostos, no conceito de taxa decorrente do artigo 4º, da Lei Geral Tributária.

31ª - E conclui-se que a afixação de mensagens publicitárias consubstancia uma actividade relativamente proibida e existe efectiva remoção de um obstáculo jurídico ao respectivo exercício por parte da C.M.L., enquanto entidade licenciadora, no exercício das suas atribuições.

32ª - No caso em apreço nos presentes autos, a possibilidade de afixação dos anúncios luminosos na parte envidraçada da fachada do estabelecimento comercial da recorrente nasceu por força de um título jurídico individual, obtido na sequência do procedimento de licenciamento consubstanciado no Processo n.º 10956/DOGEC/OO.

33ª - O facto de a publicidade ser afixada em bens pertencentes a particulares não dispensa o licenciamento administrativo da actividade publicitária, porquanto os valores subjacentes à necessidade de licenciamento da actividade em questão merecem a protecção do legislador, quer os suportes publicitários estejam instalados em bens do domínio público ou semi-público, quer em propriedade privada.

34ª - Restringir a sujeição ao procedimento de licenciamento prévio aos casos em que a publicidade fosse afixada em bens do domínio público ou semi-público, despojará a norma de todo o efeito útil, pondo, inclusive, em causa a unidade do sistema jurídico e os valores que o legislador pretendeu salvaguardar ao regular a actividade de afixação de mensagens publicitárias.

35ª - E o mesmo se dirá no caso da renovação anual das licenças, porquanto, restringir os objectivos da norma ao momento do licenciamento significaria, na prática, que a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental apenas seriam dignos de tutela num primeiro momento e que, a partir do termo do prazo concedido na licença inicial, os particulares ficariam dispensados do cumprimento de quaisquer limites, podendo alterar os pressupostos subjacentes ao licenciamento.

36ª - O direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o direito à qualidade de vida constituem o valor subjacente à imposição de limites legais à afixação e inscrição de mensagens publicitárias e consubstanciam um direito fundamental - cfr. artigo 66º da C.R.P..

37ª - A actividade administrativa desenvolvida pelos serviços da C.M. L., no exercício das suas competências, não se restringe à afixação de publicidade em bens do domínio público, antes abrange, pelas mesmas razões, os bens pertencentes a particulares, porquanto os valores subjacentes ao interesse público não se alteram.

38ª - Dada a efectiva intervenção dos municípios no procedimento de licenciamento de afixação das mensagens publicitárias, apenas se pode concluir que a impossibilidade de cobrança da correspondente contrapartida, daria origem a uma obrigação de desenvolver gratuitamente uma competência cometida por lei, à qual, nos termos da mesma lei, corresponde uma contraprestação do particular, consubstanciada no pagamento da taxa, em violação do disposto no n.º 4, do artigo 238º e no artigo 240º, da C.R.P..

39ª - As diversas contrapartidas consideradas pelo legislador como atributivas da natureza jurídica de taxa aos montantes exigidos ao sujeito passivo não pressupõem uma verificação cumulativa. Ou seja, basta a existência de uma (1) prestação concreta de um serviço público, ou (2) a utilização de um bem do domínio público ou (3) a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (cfr. artigo 4º, da Lei Geral Tributária).

40ª - O douto Acórdão n.º 177/2010, proferido pelo Tribunal Constitucional em 5 de Maio de 2010, alterou a posição anteriormente perfilhada relativamente à natureza jurídica da taxa em apreço. Nesta senda, tem vindo a ser alterada toda a Jurisprudência proferida sobre a questão em apreço nos presentes autos.

41ª - Não existem obstáculos legais à criação da taxa sub judice pela Assembleia Municipal de Lisboa e, como tal, a sua exigência, nos termos do disposto nos artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade, atrás mencionados e na Tabelas de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais, não viola qualquer disposição constitucional, nomeadamente o disposto no n.º 3, do artigo 103º e na alínea i), do n.º 1, do artigo 165º, da C.R.P..

42ª - O acto de liquidação subjacente à dívida exequenda em apreço resulta, assim, da aplicação da lei vigente à data da ocorrência do facto tributário, não padece de qualquer vício e, como tal, deve manter-se plenamente válido e eficaz na ordem jurídica.

43ª - O douto Acórdão recorrido deve manter-se na ordem jurídica, prevalecendo relativamente à posição anteriormente seguida por este Venerando Tribunal, designadamente, no douto Acórdão que serviu de fundamento ao presente recurso.

Termina pedindo:

a) A rejeição do presente recurso por extemporaneidade de interposição, nos termos conjugados do artigo 280º, do C.P.P.T., com o disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 685º-C, do C.P.C., aplicável ao processo judicial tributário por força da alínea e), do artigo 2º, do C.P.P.T., ou caso assim não se entenda,

b) A manutenção do douto Acórdão recorrido na ordem jurídica, prevalecendo este relativamente à posição anteriormente seguida por este Venerando Tribunal, designadamente, no douto Acórdão que serviu de fundamento ao presente recurso.

1.4. O MP emite douto Parecer no sentido de que deve ter-se por verificado o requisito de admissibilidade do recurso, dado o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA ainda não se ter pronunciado sobre a questão, bem como no sentido de que o conflito de jurisprudência deve ser resolvido sufragando a doutrina do acórdão recorrido.

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre deliberar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido consideraram-se os seguintes factos, constantes da sentença ali objecto do recurso:

1. Pelos serviços da Câmara Municipal de Lisboa foi instaurada a execução fiscal n.º 1106200504000025 para cobrança coerciva da taxa devida pela emissão a licença de publicidade e ocupação da via pública do ano de 2000, no valor de € 11.302,49 (fls. 26);

2. A Oponente é concessionária em diversas zonas do país, designadamente em Lisboa, de veículos da marca Opel, que são comercializados num estabelecimento que é simultaneamente em “Stand” (depoimento de testemunha);

3. Os reclamos luminosos estão colocados dentro dos stands de venda e publicitam quer as marcas quer os produtos que se pretendem vender (depoimento de testemunhas);

4. Os reclamos luminosos foram instalados na Av. 24 de Julho n.º 180-A em Lisboa (fls. 77, 78 e depoimento de testemunha);

5. A quantia indicada em 2) foi liquidada ao abrigo do art. 1º a 3º, 016º e 20º do Regulamento de Publicidade aprovado por Deliberação da Assembleia Municipal n.º 301/AML/92 EM 27/02/1992, constante no Edital n.º 35/92, de 19 de Maio, publicado no Diário Municipal n.º 16.336 de 19/03/1992, com as alterações introduzidas pelos editais n.º 42/95 e 53/95, publicados respectivamente nos Boletins Municipais de 25/04/95 e de 30/05/95, este último com a rectificação do Edital n.º 53/95, publicado no Boletim Municipal de 06/06/1995. (cf. fls. 51 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas).

3. Atendendo ao teor da Conclusão das alegações de recurso e das Conclusões da contra-alegação, as questões a decidir são as seguintes:

a) Importa previamente saber se no caso dos autos estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência previstos no artigo 152º 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 (art. 687º n.º 4 do Código de Processo Civil);

b) Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do mérito do recurso.

4.1. A questão da inadmissibilidade do presente recurso para uniformização de jurisprudência, nos termos do disposto no art. 152º do CPPT, foi, aliás, logo suscitada pela recorrida, nas respectivas contra-alegações (cfr. Conclusões 1ª a 17ª).

E, a nosso ver, com razão.

Com efeito, como ali se diz, o acórdão recorrido (proferido em 1/6/2011, na Secção de Contencioso Tributário do STA) tem por objecto a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa no processo de oposição deduzida (pela ora recorrente) contra a execução fiscal n.º 1106200401293290 que lhe é movida pela Câmara Municipal de Lisboa para cobrança coerciva da taxa de publicidade relativa ao ano de 2000, no montante global de € 11302,49.

E o presente recurso é interposto daquele referido acórdão e tem como fundamento a alegada oposição com o acórdão da mesma Secção do STA, de 10/12/2003, sobre a mesma questão de direito, no domínio da mesma legislação: a saber, a natureza jurídica da taxa de publicidade liquidada e cobrada ao abrigo dos arts. 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa.

Mas, assim sendo, e porque a oposição à execução, regulada nos arts. 203º e ss. do CPPT, se enquadra no âmbito do processo judicial tributário – cfr. alínea o), do n.º 1, do art. 97º do CPPT, não é aplicável o recurso previsto no mencionado art. 152º do CPTA e na alínea b) do art. 27º do ETAF, pois que aos processos judiciais tributários regulados no CPPT e aos processos de execução fiscal é aplicável o regime de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no art. 284º do CPPT como se estabelece no n.º 1 do seu art. 279º; ou seja, apenas no que respeita aos processos a que não se aplica o regime de recursos jurisdicionais do CPPT é aplicável o regime de recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no referido art. 152º do CPTA. (1)

Portanto, prevendo-se no CPPT, no âmbito do processo judicial tributário, a possibilidade de recurso para o STA, com fundamento em oposição de acórdãos (arts. 280º e 284º), não há, nesse âmbito, que fazer apelo ao regime do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA.

Como em outro local salienta o citado autor, «*relativamente a estes recursos jurisdicionais não há lugar, em princípio, à aplicação do regime de recursos para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA, apenas podendo vir a fazer-se aplicação das suas regras, bem como as de*

outras regras do mesmo Código, a título subsidiário, ao abrigo da alínea c) do art. 2º do CPPT, caso naquelas normas do CPPT e nas que regulam o recurso de agravo não se encontre regulamentação adequada. (...)

Os dois tipos de recursos jurisdicionais para uniformização de jurisprudência serão aplicáveis no contencioso tributário, pois o regime previsto neste art. 284º apenas é aplicável aos processos judiciais tributários regulados no CPPT e aos processos de execução fiscal, como se estabelece no n.º 1 do art. 279º. Aos recursos jurisdicionais interpostos em processos a que se aplicam as normas sobre processo nos tribunais administrativos, será aplicável o regime de recursos para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA.»⁽²⁾

4.2. E embora o erro na espécie de recurso não constitua, por si, motivo de indeferimento do respectivo requerimento de interposição (cfr. o n.º 5 do art. 685º-C, do CPC) a possibilidade de substituição do meio processual conferida ao Tribunal pela mencionada disposição legal pressupõe, como condição mínima de admissibilidade, que o requerimento de interposição do recurso cumpra os pressupostos exigidos para o recurso de oposição de acórdãos, designadamente, no que respeita ao prazo de interposição, dado que se verifica, nesse âmbito, uma diferença fundamental entre os dois recursos (o prazo legal para interposição do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA é de trinta dias contados a partir do trânsito em julgado do acórdão recorrido; o prazo legal para a interposição do recurso por oposição de acórdãos previsto no art. 284º do CPPT é de dez dias contados a partir da notificação da decisão recorrida, por aplicação da regra geral constante do art. 280º do mesmo CPPT). Aliás, a diferença primacial entre este recurso para uniformização de jurisprudência e o recurso por oposição de acórdãos previsto no ETAF e no CPTA consiste, precisamente, em aquele ser interposto apenas após o trânsito em julgado da decisão recorrida (sendo qualificável, assim, como recurso extraordinário) face do critério de classificação que é adoptado no n.º 2 do art. 676º do CPC).⁽³⁾

Ora, no caso vertente, o prazo de 10 dias para interposição de recurso por oposição de acórdãos, acrescido do prazo de três dias úteis subsequentes ao termo do prazo legal, previsto no n.º 5 do art. 145º do CPC, terminou em 24/6/2011 e o presente recurso para uniformização de jurisprudência foi apresentado no STA em 12/7/2011.

Neste contexto e porque sempre o recurso por oposição de acórdãos (de acordo com o disposto no art. 284º do CPPT) teria, no caso, sido interposto para além do prazo legal, também não pode ordenar-se a «convolação» para esta espécie de recurso.

Em suma, porque, tendo o acórdão recorrido sido proferido em processo judicial tributário a que é aplicável o regime de recursos previsto no CPPT, não é admissível o presente recurso para uniformização de jurisprudência previsto no CPTA e porque, atenta a data em que foi interposto, não é de ordenar que o mesmo prossiga como recurso de oposição de acórdãos previsto no art. 284º do CPPT, então, é de concluir que, independentemente da apreciação dos restantes requisitos (existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito; trânsito em julgado do acórdão anterior; que os acórdãos recorrido e fundamento tenham sido proferidos em processos diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo; que ambos os acórdãos sejam proferidos sem que tenha sobrevivido alteração substancial da regulamentação jurídica), apreciação que fica prejudicada em face de tudo o que supra se exarou (tal como, igualmente, fica prejudicada a apreciação da questão da verificação do requisito de admissibilidade do recurso, derivada do facto de o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA ainda não se ter pronunciado sobre a questão de mérito), o presente recurso não pode legalmente ser admitido.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 19 de Setembro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *João António Valente Torrão* — *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* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

⁽¹⁾ Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação 43 ao art. 279º, pp. 399/400.

⁽²⁾ *Ibidem*, anotação 4 ao art. 284º pp. 465/466.

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

Acórdão de 19 de Setembro de 2012.**Assunto:**

Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos.

Sumário:

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

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 777/11-50.

Recorrente: Tejo Energia — Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

RELATÓRIO

1.1. Tejo Energia - Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, S.A., recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul (a fls. 277 a 283) que julgou apenas parcialmente procedente o recurso que, nos termos do disposto no art. 62º do Código das Custas Judiciais, interpusera da decisão do incidente de reclamação da conta constante de fls. 233 e ordenou a reformulação da conta de custas considerando como valor do processo o valor de € 3.400.000,00 em vez de € 4.593.267,69.

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. 311 a 315).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no TCAS (fls. 324 a 328), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (no tocante «à qualificação jurídica da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, pois que enquanto no recorrido não tem a natureza de recurso jurisdicional, já no fundamento esta natureza é-lhe atribuída. E tal qualificação é relevante para a situação da norma aplicável para efeito de custas que é o que se discute no ac. recorrido») 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.

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

A. O presente recurso incide sobre a oposição verificada entre as decisões contidas no acórdão proferido pela Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo Sul, em 30/04/2008, no âmbito do processo n.º 02363/08, com o acórdão, do mesmo Tribunal, proferido em 12/09/2006, no âmbito do processo n.º 01348/06.

B. A questão central a apreciar nos presentes autos de recurso é a qualificação jurídica da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, sendo que, a sua qualificação como reclamação ou como recurso judicial em matéria tributária ditará, por sua vez, a aplicabilidade à situação concreta que subjaz a este recurso, da norma contida no n.º 2 do art. 73º-B do CCJ - aplicável aos recursos em processo judicial tributário.

C. Nos termos do art. 276º do CPPT - sob a epígrafe (falaciosa no nosso entender) reclamações das decisões do órgão da execução fiscal — que “...As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.”.

D. Este meio processual, apesar de surgir denominado como “reclamação”, consubstancia, do ponto de vista material, um recurso judicial em matéria tributária.

E. Tal meio processual visa assegurar aos contribuintes a contestação judicial dos actos praticados pelos chefes da execução fiscal, no âmbito dos respectivos processos.

F. A reclamação, tomada no seu sentido próprio, refere-se à contestação directa de um acto junto do autor do mesmo visando a sua revogação do mesmo ou a sua revisão - é um meio procedimental (gracioso) previsto no n.º 1 do art. 158º do CPA.

G. Desde logo, conforme dispõe claramente a parte final do referido art. 276º do CPPT, o meio processual ali previsto é dirigido ao tribunal tributário de 1ª instância, pelo que, exclui-se em absoluto

o seu alegado carácter gracioso (cfr., neste sentido, JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO in, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 2005, Almedina, pág. 933).

H. O legislador qualifica o meio previsto no art. 276º do CPPT como “O recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal;” — fá-lo, concretamente, na alínea d) do art. 101º da LGT e na alínea n) do n.º 1 do art. 97º do CPPT.

I. Também a Doutrina mais avisada nesta matéria vai no sentido esclarecedor de qualificar o meio processual contido no art. 276º como um recurso em processo judicial tributário - excluindo, portanto, a invocada qualificação como reclamação.

J. Em comentário à alínea n) do n.º 1 do art. 97º do CPPT, pronunciou-se o Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, I Volume, 5ª Edição, Áreas Editora, Braga, 2002, pág. 660), afirmando que, a denominação reclamação “... parece ser menos adequada do que a de recurso, pois aquela expressão é usualmente utilizada para referir os pedidos de reapreciação de um acto pela entidade que o praticou [art. 158º, n.º 2, alínea a), do C.P.A.]”.

K. Ainda a propósito da qualificação jurídica aqui em análise, pronuncia-se JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, (in Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, pág. 272), no sentido de que esta reclamação «tem um misto de recurso contencioso — pois trata-se do controlo um acto de um órgão administrativo por parte do tribunal — e de recurso jurisdicional — na medida em que o acto a ser controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo» - contudo, é unânime a consideração de que estamos sempre aqui diante de um meio processual tributário.

L. A reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, prevista no art. 276º do CPPT, corresponde ao recurso judicial previsto no art. 355º do C.P.T.”, pelo que, também por esta via, não restam dúvidas quanto à sua qualificação como recurso judicial.

M. Bem andou o Tribunal Central Administrativo do Sul, no seu Acórdão proferido em 12/09/2006, no âmbito do processo n.º 01348/06, nos termos do qual conclui que a reclamação interposta de acto praticado pelo órgão de execução fiscal (art. 276º do CPPT) não tem a natureza de recurso contencioso mas, antes, de um verdadeiro recurso jurisdicional, regido pelas normas dos arts. 276º e seguintes do CPPT e supletivamente pelo CPC — sendo tal conclusão de manter e uniformizar.

N. Exclui-se, assim, ao amparo da melhor Doutrina e da Jurisprudência firmada, o entendimento versado no Acórdão recorrido de que a reclamação do acto do órgão de execução fiscal reveste natureza administrativa (reclamação) e não judicial.

O. Estamos aqui perante um verdadeiro recurso, o qual, em consonância com o já citados art. 97º do CPPT e 101º da LGT, se insere no processo judicial tributário.

Termina pedindo o provimento do recurso.

1.5. A recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, concluindo que o recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação, por não existir real oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

1.6. O MP emitiu Parecer promovendo, desde logo, a declaração de deserção do recurso, por, assumindo o processo de reclamação judicial a natureza de processo urgente, a recorrente não ter produzido alegações sobre a solução do alegado conflito de jurisprudência, na sequência do despacho do relator no tribunal recorrido que se pronunciou no sentido da verificação da oposição de acórdãos.

1.7. Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo MP, apenas a recorrente o veio fazer, alegando o que consta de fls. 374 a 379, pedindo a improcedência da mesma.

1.8. Por despacho do relator, proferido em 25/1/2011, foram julgadas tempestivamente apresentadas as alegações da recorrente e, conseqüentemente, julgada improcedente a questão prévia suscitada pelo MP.

1.9. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1 – Pelo requerimento/reclamação de fls. 20 a 31 foi apresentada reclamação nos termos do art. 276 do CPPT contra o acto de compensação no montante de € 3.400.000,00 pedindo-se a sua anulação, o que foi julgado improcedente por decisão de 20.8.2007 com condenação da reclamante em custas (cfr. fls. 81 a 84).

2 – Da decisão referida em 1 foi interposto recurso para o TCAS que, por acórdão de 23.10.07, lhe negou provimento e condenou a recorrente em custas (cfr. fls. 174 a 192).

3 – Após o despacho de fls. 198 a mandar os autos à conta, foi efectuada a conta constante de fls. 200 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, tendo a reclamante reclamado da mesma nos termos de fls. 216 a 224 e tendo essa reclamação sido indeferida nos termos do despacho de fls. 233 cujo conteúdo se reproduz:

“Despacho

Através do seu requerimento de fls. 205 a 213, a reclamante veio reclamar contra a conta de custas alegando, em síntese, que os presentes autos de reclamação dos actos do órgão da execução fiscal

são, por natureza, um recurso, pelo que haveria de aplicar as disposições dos art. 73º-B do Código das Custas Judiciais.

Os autos foram com vista ao Exm.º Procurador da República que promoveu no sentido da improcedência da reclamação contra a conta de custas.

Cumpra decidir:

Não obstante os doutos argumentos esgrimidos pela reclamante, afigura-se que os presentes autos são, na sua essência, uma reclamação porque deduzidos contra actos praticados pelo órgão da execução fiscal (que aqui funciona como um agente da execução ou como um funcionário da secretaria), actos estes de natureza administrativa e não judicial, pois que estes incumbem exclusivamente ao tribunal, nos termos do art. 151º do CPPT.

Ademais, os recursos a que alude o n.º 2 do art. 73º-B do CCJ, são os interpostos de decisões judiciais, proferidas pelos tribunais, o que não é o caso dos actos proferidos pelo órgão da execução fiscal. Face ao exposto, indefere-se a presente reclamação contra a conta de custas.

Custas do incidente pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 1 UC.

Notifique.

Leiria, 30 de Janeiro de 2008”.

4 – Do despacho de fls. 233 foi interposto o recurso com as alegações e conclusões constantes de fls. 249 a 259.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 30/4/2008 (fls. 277/283), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido no mesmo TCAS, em 19/12/2006, no processo n.º 01348/06, quanto à questão da natureza da reclamação prevista no art. 276º do CPPT.

Como acima se referiu, por despacho proferido em (fls. 324/328) o Exmo. relator julgou verificada a oposição, no tocante «à qualificação jurídica da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, pois que enquanto no recorrido não tem a natureza de recurso jurisdicional, já no fundamento esta natureza é-lhe atribuída. E tal qualificação é relevante para a situação da norma aplicável para efeito de custas que é o que se discute no ac. recorrido».

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, 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 (() 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, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo o recorrente, consiste em saber qual a natureza jurídica da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, sendo que, a sua qualificação como reclamação ou como recurso judicial em matéria tributária ditará, por sua vez, a aplicabilidade à situação concreta que subjaz a este recurso, da norma contida no n.º 2 do art. 73º-B do CCJ - aplicável aos recursos em processo judicial tributário.

Vejamos, pois.

4.1. No acórdão recorrido entendeu-se, em síntese, o seguinte:

- A reclamação foi efectuada contra o acto de compensação no montante de €3.400.000,00 efectuado pela administração na execução fiscal cuja quantia exequenda era de €4.593.267,69.

- Na conta de custas foi considerado como valor do processo o montante de €4.593.267,69 e do recurso o valor de €250.000,00, sendo a taxa de justiça reduzida a metade em ambos os processos por força dos arts. 73º-E e 18º do CCJ, respectivamente e a procuradoria calculada em €4.636,80 do que resultou a liquidação no montante de €49.708,80.

- Para a recorrente o valor a considerar para efeito de custas no processo de reclamação, não pode ser superior a €250.000,00 por força do disposto no art. 73º-B do CCJ dado que a reclamação nos termos do art. 276º do CPPT é, para os efeitos previstos no art. 73º-A do CCJ, um recurso em processo judicial tributário.

- Independentemente da designação adequada, que é matéria sobre a qual o legislador não tem ideias muito assentes, a reclamação prevista neste artigo constitui um incidente do processo de execução fiscal, por ser uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo, configurando, no caso, uma reclamação (terminologia utilizada no art. 276º do CPPT e no art. 103º da LGT) contra a compensação efectuada pela administração na execução fiscal, reclamação essa a apreciar pelo Tribunal Tributário de 1ª instância como se dispõe no art. 276º do CPPT e não perante um recurso de qualquer decisão judicial e daí não se poder entender tal reclamação como recurso para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 73º-B do CCJ onde se dispõe que o disposto no n.º anterior é igualmente aplicável aos recursos em processo judicial administrativo e em processo judicial tributário cujo valor seja superior a €250.000,00. Esta previsão é só para as situações de recurso e não para as reclamações nos termos do art. 276º do CPPT e daí se ter considerado bem na conta do recurso só o valor de €250.000,00 para efeitos do cálculo do montante da taxa de justiça, questão esta não questionada pela recorrente que só questiona o montante a considerar na reclamação para efeitos do cálculo do montante da taxa de justiça no processo.

- E havendo, então, que determinar o valor do processo da reclamação para efeitos de custas e sabido que ele está sujeito a custas nos termos do art. 73º-A do CCJ, há que atentar no que a este propósito se dispõe no n.º 2 do art. 73º-D do CCJ (que nas questões relativas às execuções fiscais que, nos termos do CPPT, sejam da competência dos TT de 1ª instância, atende-se para efeito de custas judiciais ao valor resultante da aplicação das regras do Título I e no art. 73º-E n.º 1 h) do CCJ que sem prejuízo do disposto no art. 16º, a taxa de justiça é reduzida a metade..., nas questões relativas a execuções fiscais que sejam da competência dos tt de 1ª instância, nos termos do CPPT.

- Pelo que, para determinação do valor para efeito de custas das referidas espécies processuais deverá atender-se ao que se prescreve nos arts. 5º, 6º, 9º e 11º do CCJ e subsidiariamente, ao que se prescreve, quanto ao valor processual da causa, no CPC.

A reclamação em causa não está prevista nos arts. 6º, 9º e 11º do CCJ, pelo que para se determinar o valor para efeito de custas se há-de ter em consideração o disposto no art. 5º do CCJ e no art. 305º do CPC.

- E como o que a reclamante pretendia era a anulação do acto de compensação no montante de € 3.400.000,00 (indicado na petição da reclamação), este é o valor processual a considerar para efeito de custas nos termos conjugados dos arts. 5º do CCJ e 305º do CPC não olvidando o disposto no art. 13º do CCJ quanto à taxa.

4.2. Atentando, agora, no acórdão fundamento, consta-se que:

a) Foi proferido em recurso de sentença de tribunal de 1ª instância que julgou procedente uma reclamação de órgão de execução, reconhecendo o direito de remissão e, em consequência, o direito à adjudicação de um prédio misto que fora adjudicado, em execução fiscal, a uma empresa dedicada a actividade de compra e venda de imóveis.

b) O recurso foi interposto por essa empresa adjudicatária, a qual invocou, além do mais, o seguinte:

— *Até ter sido notificada para, no âmbito do processo de execução fiscal em causa, proceder à restituição do depósito do preço da venda, “em vista do auto de adjudicação lavrado em cumprimento da sentença proferida (...) não tinha conhecimento de qualquer processo judicial de anulação da venda efectuada ou de qualquer outro processo judicial designadamente de Reclamação de Actos do OEF no âmbito do processo de execução fiscal em causa;*

— *O facto de nunca ter sido citada, notificada ou ter tido qualquer intervenção no processo de Reclamação viola o art. 57º do CPTA que dispõe que: “Para além da entidade autora do acto impug-*

nado, são obrigatoriamente demandados os contra interessados a quem o provimento do processo impugnatório possa directamente prejudicar ou que tenham legítimo interesse na manutenção do acto impugnado e que possam ser identificados em função da relação material em causa ou dos documentos contidos no processo administrativo”;

— Sendo notório e inequívoco que o provimento do referido processo de reclamação de acto do OEF, prejudica directamente a recorrente e colide com o direito de propriedade pela mesma adquirido por via da primeira adjudicação efectuada no processo de execução fiscal em causa, e atendendo à obrigação de demandar os contra interessados, estabelecida pelo disposto no art. 57º do CPTA, há falta de citação (n.º 1 do art. 80º do CPTA e da alínea a) do n.º 1 do art. 195º do CPC, aplicável por remissão do art. 1º do CPTA) que constitui nulidade nos termos e para os efeitos da alínea a) do art. 194º do CPC, invocável a todo o tempo nos termos do disposto no n.º 2 do art. 204º do mesmo código.

c) No acórdão veio a decidir-se não ser, no caso, aplicável o art. 57º do CPTA, dado que a reclamação dos actos do OEF prevista e regulada nos arts. 276º e segs. do CPPT, não se configura como um processo impugnatório, como meio processual que se encontra previsto nos arts. 99º e ss. do CPPT, mas sim como um meio processual adequado para reagir contra actos e decisões ilegais praticados pelo órgão da execução fiscal no âmbito do desenrolar do processo executivo. E sendo estas decisões apenas susceptíveis de reclamação nos termos do art. 276º do CPPT quando afectem direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros e a sua subida diferida cause prejuízo irreparável (art. 278º do CPPT) não têm natureza de recurso contencioso, sendo-lhes aplicáveis as normas do CPPT, e não aplicável supletivamente o CPTA, nomeadamente o referido art. 57º.

E concluiu-se, por isso, pela inexistência de nulidade para efeitos da alínea a) do art. 194º do CPC.

4.3. Ora, do exposto, resulta claro que, como bem se salienta nas contra-alegações da recorrida, existem diferenças fundamentais nas situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto.

Com efeito, no acórdão recorrido a questão jurídica reconduz-se à de saber quais as normas do CCJ aplicáveis: embora caracterizando a reclamação prevista no art. 276º do CPPT como sendo uma “acção de impugnação” acentuou-se a sua qualificação como um incidente do processo de execução fiscal (de natureza judicial), considerando-se que se tratava antes de uma situação de reclamação semelhante à prevista no art. 161º n.º 5 do CPC em que se estabelece que dos actos dos funcionários da secretaria judicial é sempre admissível reclamação para o juiz de que aquela depende funcionalmente.

E porque estando em causa as custas relativas a uma reclamação, contra a compensação efectuada pela AT na execução fiscal, a apreciar pelo Tribunal Tributário de 1ª instância, concluiu-se que, nessa fase, não se está perante um recurso de qualquer decisão judicial subsumível ao disposto no n.º 2 do art. 73º-B do CCJ, só aplicável aos recursos, sendo, antes, aplicável a esta reclamação do art. 276º do CPPT, o n.º 2 do art. 73º-D do CCJ e devendo ainda ter-se em conta o disposto nos arts. 73º-E n.º 1 h), 5º, 6º, 9º e 11º do CCJ e subsidiariamente, o que se prescreve, quanto ao valor processual da causa, no CPC, mas não o n.º 3 do art. 73º-D do CCJ, além do disposto nos arts. 5º do CCJ e 305º do CPC.

Diferentemente, porém, no acórdão fundamento, a questão jurídica e factual reporta-se à aplicação, ou não, do disposto no art. 57º do CPTA e o que essencialmente se afirma é a especificidade do processo de execução fiscal face ao contencioso administrativo: quer quanto ao processualismo seguido na venda de bens (arts. 10º, n.º 1, als. a) e f), 149º, 150º e 152 e arts. 253º, 256º e 258º do CPPT) quer quanto à inaplicabilidade daquele citado art. 57º do CPTA no processo de reclamação dos actos do OEF, previsto e regulado nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT, exarando-se que este não é um processo impugnatório previsto nos arts. 99º e ss. do CPPT mas sim um meio processual adequado para reagir contra actos e decisões ilegais praticados pelo OEF no âmbito do processo executivo (arts. 276º e ss. do CPPT) e que, sendo tais decisões regidas pelas normas do CPPT, não têm natureza de recurso contencioso a que seja aplicável supletivamente o CPTA.

Nada se tendo apreciado relativamente à questão atinente ao valor processual ou para efeitos de custas da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, nomeadamente quanto à aplicação ou não aplicação do disposto nos arts. 73º-A e 73º-B do CCJ, e sem que os respectivos julgamento e decisão tenham considerado ou ficado dependentes da aplicação de tais normativos.

Ou seja, independentemente de quaisquer outras vicissitudes, entre as quais a circunstância de nele (acórdão fundamento) colateralmente se referir que «não tendo esta reclamação a natureza de recurso contencioso [cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado (1) mas, antes, de um verdadeiro recurso jurisdicional, regido pelas normas dos arts. 276º e seguintes do CPPT e supletivamente pelo CPC]» 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, pois que, não tendo havido apreciação expressa da referida questão, também não pode afirmar-se ter-se ali decidido de forma contrária à do acórdão recorrido.

E 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, concluímos 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. 284º do CPPT.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 19 de Setembro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *João António Valente Torrão* — *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* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

(¹) Cfr. o acórdão deste STA, de 7/5/2003, processo n.º 1149/02: «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artigo 284.º n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

Acórdão de 19 de Setembro de 2012.

Assunto:

Recurso por Oposição de Acórdãos. Requisitos Legais.

Sumário:

- I — *O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após a entrada em vigor do ETAF de 2002 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 — *A falta de inclusão, na citação do responsável subsidiário para a execução fiscal, dos elementos essenciais do acto de liquidação donde emerge a dívida exequenda, incluindo a respectiva fundamentação, representa a inobservância da formalidade legal prevista no n.º 4 do artigo 22.º da LGT, a qual configura uma nulidade à luz do regime contido no artigo 198.º do CPC.*

Processo n.º 1075/11-50.

Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.

Recorrida: Maria da Conceição Martins da Costa.
Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto

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

1. – O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL, IP, interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão que o Tribunal Central Administrativo Norte proferiu em 07/09/2011 no âmbito do recurso jurisdicional n.º 981/11.9BEBRG, interposto pela executada/reclamante Maria da Conceição Martins da Costa da sentença do TAF de Braga, concedendo-lhe provimento e declarando nulo o acto de citação desta executada no processo de execução fiscal instaurado contra a sociedade Tagiltextil, Confeccções Vestuário, Ld^a, e que contra aquela revertera face à sua qualidade de responsável subsidiária pelo pagamento da quantia exequenda.

Por acórdão proferido em 14/12/2011 pela formação prevista no n.º 5 do artigo 150.º do CPTA, foi decidido convolar esse recurso de revista em recurso por oposição de acórdãos nos termos do disposto no artigo 284.º do CPPT, tendo em conta que *«por um lado, a recorrente “subscrevendo” implicitamente o entendimento afirmado no citado acórdão do TCAS, de 8/4/2011 (Conclusões 7 e 10), conclui que o acórdão recorrido está em clara contradição com aquele, que cita em abono da sua posição. E, por outro, não constitui obstáculo à convalidação a falta de alegação de demonstração da oposição de acórdãos, uma vez que, ordenada a convalidação, são anulados os actos não consentâneos com a nova forma processual.»*

Notificada a Recorrente para apresentar alegações tendentes a demonstrar que entre o acórdão recorrido e o aludido acórdão fundamento ocorria a necessária oposição, apresentou as alegações que se encontram juntas a fls. 515 a 527.

Posteriormente, a Recorrente foi notificada para apresentar alegações sobre o objecto do recurso, nos termos do estatuído no artigo 282.º, n.º 3 do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 284.º, n.º 5, do mesmo Código, tendo apresentado as alegações que contam de fls. 619 a 632 e que se encontram rematadas com as seguintes conclusões:

1. Por tudo que ficou exposto, nos termos do n.º 2 do artigo 280.º e 284.º do CPPT, das decisões proferidas pelos Tribunais Centrais Administrativos cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, quando os acórdãos em confronto hajam sido proferidos no âmbito da mesma legislação e que, relativamente à mesma questão de direito, hajam perfilhado soluções opostas, ou seja, tenham aplicado os mesmos preceitos legais de forma divergente a idênticas situações de facto.

2. Ora no caso concreto, verifica-se uma divisão e diferença jurisprudencial que gera instabilidade e incerteza na resolução dos litígios, quanto à questão de saber se o regime de arguição de nulidades da citação perante o órgão de execução fiscal apenas pode ser aplicado às nulidades que têm origem na inobservância de formalidades da citação e estão conexas com o processo de execução fiscal e não as relativas à notificação da liquidação e sua fundamentação exigida para a citação dos responsáveis subsidiários às quais se aplicará o regime de sanção previsto no art. 37.º do CPPT, afastando a possibilidade de constituir nulidade de citação.

3. De facto, a jurisprudência encontra-se dividida quanto a saber se a preterição destas formalidades – relativas à notificação das liquidações e sua fundamentação exigida para a citação dos responsáveis subsidiários – constitui nulidade a ser arguida no processo de execução. A corrente que defende que a preterição dessas formalidades legais não constitui nulidade, assenta o seu raciocínio no facto de tais formalidades legais nada terem a ver com o próprio processo executivo, isto é, repercussão directa no processo.

4. No caso concreto, encontram-se em execução contribuições e cotizações e o processo de liquidação dos tributos não é da responsabilidade e incumbência da Segurança Social, tal incumbência recai única e exclusivamente sobre a devedora originária e dos responsáveis subsidiários enquanto representantes legais da devedora originária, pelo que não existe qualquer acto de liquidação por parte da entidade credora.

5. O acórdão do TCAN de que se recorre entendeu que: *“o incumprimento das formalidades legais da citação no caso dos autos prende-se, assim, com a omissão dos elementos essenciais das liquidações e seus fundamentos, aquando da citação, formalidade imposta pelo n.º 4 do artigo 22.º da LGT. Assente que a preterição das formalidades legais da citação previstas no n.º 4 do artigo 22.º da LGT são, em principio, susceptíveis de consubstanciar nulidade processual, importa verificar se no caso concreto tal nulidade ocorre, o que só acontecerá se tais irregularidades forem susceptíveis de prejudicar a defesa da recorrente. Ora, considerando o que acima ficou exposto sobre o que se considera defesa do citando e o que de deve entender por prejuízo, pode dizer-se que, em abstracto, existe a possibilidade de a recorrente haver sido prejudicada no exercício de todos os meios de defesa a que, por lei, tenha direito, em virtude que a citação que recebeu não conter os elementos essenciais, incluindo a fundamentação da liquidação da quantia exequenda, uma vez que sem eles o exercício do direito de impugnar graciosa ou contenciosamente fica limitado dado depender sobretudo do conhecimento dos fundamentos do acto. E se a possibilidade de prejuízo existe em abstracto, não estão demonstrados factos dos quais resulte que tal prejuízo não existiu, pelo que se verifica a arguida nulidade da citação.”* (Itálico nosso).

6. Tal entendimento encontra-se em clara contradição com o acórdão do TCAS de 08/04/2011 e com a doutrina perfilhada do Exmo. Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que nós partilhámos no sentido de que o regime decorrente da previsão do art. 198.º n.º 1 CPC “deve ser aplicado às nulidades que derivam da inobservância de formalidades da citação que têm a ver com o processo de execução fiscal e não também, com as notificações da liquidação e sua fundamentação, exigidas pelo art.º 22.º n.º 4, da LGT para a citação de responsáveis solidários e subsidiários”.

7. O regime das nulidades da citação arguidas perante o órgão de execução fiscal passível de reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT deve ser aplicável apenas às nulidades que derivam da inobservância das formalidades da citação intrinsecamente ligadas ao processo de execução, que não é o caso das notificações da liquidação e sua fundamentação, exigida pelo artigo 22.º n.º 4 da LGT para a citação dos responsáveis subsidiários. De facto, a impugnação da liquidação faz-se através do processo de impugnação judicial, devendo na ausência dos citados elementos recorrer ao expediente previsto no art. 37.º do CPPT, não podendo constituir nulidades da citação em processo e execução fiscal, pois não são insuficiências do processo de execução capazes de ter repercussões imediatas no processo de execução.

8. Neste sentido, não se pode considerar que esta irregularidade possa importar prejuízo ao exercício dos direitos de defesa, designadamente o direito de Oposição Judicial, que no caso concreto foi exercido.

9. Nestes termos, a inobservância da notificação da liquidação e sua fundamentação exigidas pelo art. 22.º da LGT não constituem nulidades da citação, decorrentes da previsão do artigo 198.º n.º 1 do CPC, aplica-se nesta sede o disposto no artigo 37.º do CPPT, tal como entendido no Acórdão do TCAS datado de 08-04-2011.

10. Ao não entender assim o Tribunal a quo viola as disposições contidas na lei nos seus artigos 22.º n.º 4 e 23.º n.º 4 da LGT, o artigo 276.º, 165.º e 37.º do CPPT e 198.º do CPC ex vi art. 2.º alínea e) do CPPT.

TERMOS EM QUE, E COM O MUI DOUTO SUPRIMENTO DE VS. EXAS., DEVERÁ SER ADMITIDO O PRESENTE RECURSO, SER JULGADO PROCEDENTE, E, EM CONSEQUÊNCIA SER REVOGADO O ACORDÃO RECORRIDO, COM TODOS OS DEVIDOS E EFEITOS LEGAIS, COMO É DE INTEIRA JUSTIÇA.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de que se devia julgar verificada a oposição de acórdãos e de que se devia manter o decidido no acórdão recorrido.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência do Pleno desta Secção.

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

1. As dívidas exequendas revertidas contra a reclamante [Maria da Conceição Martins da Costa] respeitam a contribuições e cotizações para a segurança social relativas aos períodos de Abril de 2003 até Janeiro de 2009, as quais resultaram de autoliquidação efectuada pela sociedade executada originária, de acordo com os trabalhadores que naqueles períodos tinha ao serviço;

2. A oponente foi notificada para exercer o direito de audição - cfr. elementos constantes a fls. 56/61, 68/70 e 74/93 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

3. A reclamante foi citada na qualidade de revertida a 25/5/2010;

4. Em 7/7/2010, não se conformando com a citação que lhe foi efectuada, a reclamante arguiu a nulidade da citação;

5. Em 10.03.2011, foi proferido despacho da autoria da Coordenadora da Secção de Processo Executivo de Braga daquele Instituto, indeferindo tal requerimento – cfr. fls. 129 a 131 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

6. A reclamante foi notificada desse indeferimento a 17/3/2011;

7. A petição inicial foi apresentada a 29/3/2011;

8. A recorrente foi citada para a execução através do documento junto a fls. 76 dos autos, com o n.º 040421 de 21-05-2010 da Secção de Processo Executivo de Braga, do qual consta, para além da identificação do citando/revertido, da forma de citação (pessoal) e do objecto e função da citação, a identificação da dívida em reversão nos seguintes termos que se transcrevem:

«IDENTIFICAÇÃO DA DÍVIDA EM REVERSÃO

QUANTIA EXEQUENDA: 185.622,86 € ACRESCIDOS: 91.604,71 € TOTAL 277.227,51 €.».

9. No mesmo documento de citação referido em 8) é remetido para documento anexo os fundamentos da reversão;

10. A reversão da execução contra a ora recorrente foi determinada por despacho de 10-05-2010 da Coordenadora da Secção de Processo Executivo de Braga que remete a fundamentação para a proposta que antecede tal despacho, documentos que acompanharam a citação (fls. 92 dos autos);

11. Consta da proposta referida em 10), além do mais (irrelevante para os autos), o seguinte (fls. 93 dos autos):

«Ordenadas que foram as buscas concluíram que os bens registados em nome da executada, ou outros de outro tipo, são manifestamente insuficientes face ao valor da dívida exequenda.

O art. 153.º, n.º 2, do C.P.P.T. determina que o chamamento dos responsáveis subsidiários quando ocorra: “b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido”.

Torna-se imperativo, então, chamar os responsáveis subsidiários ao processo, o que se faz por Reversão.

Nos termos do art. 24.º, da L.G.T. encontram-se preenchidos os requisitos exigidos no n.º 2 do art. 23.º, da L.G.T., em conjugação com o art. 153.º, do C.P.P.T.

Foi possível apurar que é responsável subsidiário da executada, tendo desenvolvido actividade de gerente, no período a que respeita a dívida exequenda:

- A... – NIF ... – pela totalidade do período da dívida exequenda ou seja de 04/2003 a 01/2009 (inclusive).».

12. Com a citação foram juntas as certidões de dívida de fls. 78 a 91, cujo teor se dá aqui por reproduzido e nas quais, no que respeita à natureza da dívida, é indicado o período a que respeitam, o tributo em causa (cotizações), o tipo (quantia exequenda) e o valor.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido em 7/09/2011 pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte no âmbito do recurso jurisdicional n.º 981/11.9BEBRG (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido em 8/04/2011 pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do recurso jurisdicional n.º 4609/11 (**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 Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão (cfr. artigo 687.º, n.º 4, do CPC).

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em reclamação deduzida contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal instaurada no ano de 2007, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (¹), 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 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 a presença de situações substancialmente idênticas - 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 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, começando pela verificação da existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.

A questão colocada no recurso onde foi proferido o acórdão recorrido era a de saber se no acto de citação do executado por reversão da execução fiscal fora cometida uma nulidade processual à luz do regime contido no artigo 198.º do Código de Processo Civil, por falta de observância do disposto no n.º 4 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária, isto é, por virtude de o acto de citação não conter indicação sobre elementos essenciais das liquidações das contribuições que constituem a dívida exequenda, mais concretamente, a indicação sobre a origem das liquidações – (se adicionais, oficiosas, ou autoliquidadas pela sociedade originária devedora).

Segundo a tese nele sufragada, a falta de observância da formalidade legal prevista no n.º 4 do artigo 22.º da LGT é susceptível, em princípio, de consubstanciar uma nulidade processual (nulidade da citação), em harmonia com o regime previsto no artigo 198.º do CPC (aplicável ex vi do art.2.º, alínea e), do CPPT), desde que possa prejudicar a defesa do citado, isto é, desde que seja possível con-

figurar a existência de prejuízo para a defesa do citado no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência desse acto de citação.

A mesma questão foi colocada no recurso que deu origem ao acórdão fundamento, onde o executado por reversão da execução instaurada com vista à cobrança de dívidas de IRC arguiu a nulidade da sua citação com base na circunstância de esta diligência não conter nem ter sido acompanhada dos elementos essenciais da liquidação da dívida exequenda, designadamente da sua fundamentação, desrespeitando, assim, a formalidade contida no n.º 4 do art.º 22.º da LGT.

Porém, segundo a tese sufragada neste aresto, a preterição dessa formalidade legal não constitui uma nulidade processual, mais concretamente uma nulidade do acto de citação, por a falta cometida não ter a ver com o processo executivo em si nem ter repercussão directa nesse processo, devendo essa falta de inclusão, no acto de citação, dos elementos essenciais da liquidação, designadamente da respectiva fundamentação, ser sanada através do meio previsto no artigo 37.º do CPPT.

Como assim, afigura-se-nos 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 4 do artigo 22.º da LGT e do artigo 198.º do CPC). E não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente, é manifesto que foi perfilhada solução oposta em cada um dos 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 por esta Secção de Contencioso Tributário traduzem, sem dúvida, uma forte corrente jurisprudencial, mas não revelam ainda uma inequívoca estabilidade de julgamento e uma inabalável 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. 17.º, 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 CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA⁽²⁾, “*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, 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.

Segundo o disposto no n.º 1 do art.º 23.º da LGT, «*A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de oposição*»; e de acordo com o n.º 4 do art. 22º da LGT «*As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.*».

O que significa que, perante a lei processual tributária, a citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos elementos necessariamente incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação donde provém a dívida exequenda, incluindo a respectiva fundamentação. O que se compreende, na medida em que o responsável subsidiário, ao contrário do devedor originário, não tem obrigação de conhecer (e pode, efectivamente, não conhecer) os elementos essenciais do acto de liquidação que está na origem da dívida que é chamado a pagar e que são, em princípio, necessários à sua defesa - seja por oposição à execução, seja por impugnação graciosa ou contenciosa desse acto tributário – pois a lei reconhece-lhe o direito de exercer todos esses meios de defesa nos mesmos termos do devedor principal.

Deste modo, e sabido que a reversão da execução contra o responsável subsidiário se concretiza através do *acto processual de citação* para o processo judicial de execução (arts. 103.º, n.º 1, da LGT e 189.º do CPPT) e que a lei processual tributária exige, relativamente ao acto de citação deste devedor, que ele contenha ou seja acompanhado dos elementos indicados no n.º 4 do art.º 22.º da LGT, a inobservância deste comando legal representará a preterição de uma formalidade que a lei prescreve

como necessária para que o acto surta os efeitos desejados. E, como se sabe, a cominação que o nosso ordenamento jurídico prevê para um acto de citação praticado com desrespeito por formalidades legais é, em princípio, a **nulidade do acto**, em conformidade com o regime previsto no artigo 198º do CPC (aplicável *ex vi* do art. 2º, alínea e), do CPPT) segundo o qual «... é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei» (n.º 1), embora a arguição dessa nulidade só possa ser atendida «se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado» (n.º 4) e o prazo para a sua arguição seja «o que tiver sido indicado para a contestação; sendo, porém, a citação edital ou não tendo sido indicado prazo para a defesa, a nulidade pode ser arguida quando da primeira intervenção do citado no processo» (n.º 2).

Razão por que esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a pronunciar-se, de forma reiterada, no sentido de que, nos termos das disposições combinadas dos artigos 23.º n.º 4 e 22.º n.º 4 da LGT, a citação dos responsáveis revertidos em execução fiscal deve incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão e conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, de forma a possibilitar-lhes o uso de todos os direitos processuais que podem ser exercidos na sequência da citação (oposição à execução, impugnação graciosa ou contenciosa da liquidação donde emerge a dívida), e que se o acto de citação não contiver esses elementos padecerá de nulidade caso se verifique a possibilidade de prejuízo para a defesa do citado, em conformidade com o regime contido na norma do n.º 4 do art. 198º do CPC. E, conseqüentemente, a nulidade da citação decorrente da inobservância das formalidades previstas no n.º 4 do art.º 22.º da LGT, configurando uma nulidade processual, deve ser arguida perante o órgão da execução, cabendo reclamação da decisão que a indefira.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos: de 26 de Junho de 2002, no processo n.º 832/02; de 24 de Agosto de 2005, no processo n.º 934/05; de 21 de Maio de 2008, no processo n.º 309/08; de 28 de Maio de 2008 no processo n.º 154/058; de 10 de Fevereiro de 2010, no processo n.º 1178/09; de 12 de Maio de 2010, no processo n.º 632/09; 26 de Maio de 2010, no processo n.º 137/10; de 13 de Outubro de 2010, no processo n.º 4939/10; de 19 de Janeiro de 2011, no processo n.º 1034/10; de 10 de Março de 2011, no processo n.º 42/11; de 21 de Setembro de 2011, no processo n.º 780/11; de 19 de Abril de 2012, no processo n.º 569/11; de 11 de Julho de 2012, no processo n.º 599/12, todos disponíveis no sítio www.dgsi.pt.

Acolhemos plenamente esta orientação jurisprudencial e respectiva fundamentação, tanto mais que a recorrente não aduz razões legais que a infirmem decisivamente.

É certo que a doutrina contrária, sustentada no acórdão fundamento, se apoiava na tese defendida pelo Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa na 5ª Edição do “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*” II vol. pág. 270, onde se afirmava que o regime da nulidade da citação contido no artigo 198.º do CPC só devia ser aplicado às nulidades que derivassem da inobservância de formalidades da citação que têm a ver com o próprio processo de execução, e não também com as regras de notificação da liquidação impostas pelo art. 22.º, n.º 4, da LGT, porquanto «a impugnação da liquidação com que estão conexos estes requisitos da citação de responsáveis solidários subsidiários é feita fora do processo de execução fiscal, através de processo de impugnação judicial, pelo que não se pode justificar que a não observância destas formalidades constitua nulidade do processo de execução fiscal, pois apenas podem ter tal qualificação deficiências que tenham directa repercussão no processo.».

Todavia, como esse Ilustre Juiz Conselheiro teve oportunidade de clarificar na 6ª Edição daquela obra, embora a defesa do citado relativamente ao acto de liquidação deva ser levada a cabo, em princípio, fora do processo de execução (através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial), devendo aplicar-se, por consequência lógica, às deficiências da notificação do acto tributário o regime previsto nos arts. 37.º e 39.º, n.º 9, do CPPT, o certo é que, na prática, é difícil implementar uma separação, pois que há sempre a possibilidade de na oposição à execução fiscal serem impugnados os actos de liquidação ao abrigo das alíneas a), g) e h), do n.º 1, do art.º 204.º do CPPT e, nestes casos, as deficiências da notificação dos elementos relativos à liquidação a incluir na citação terão repercussão nos direitos a exercer no processo de execução, o que justifica que provoquem a nulidade da citação. Por tal razão, acabou por concluir que «não podendo saber-se antecipadamente se o destinatário da citação vai querer impugnar a liquidação através de oposição à execução fiscal [o que, mesmo quando a lei prevê meio de impugnação judicial da liquidação, é sempre viável relativamente a situações enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT], parece que a melhor solução, a que em todos os casos permite assegurar efectivamente ao destinatário da notificação todos os direitos processuais que a lei lhe confere (inclusive o de utilizar a oposição à execução fiscal como meio impugnatório do acto de liquidação) é a que o STA tem vindo a afirmar de a não inclusão na citação dos elementos respeitantes à liquidação, nos casos previstos no referido art.º 22.º, n.º 4, da LGT, constituir sempre nulidade de citação.» - vol. III, pág. 369.

Neste contexto – e tendo em conta que a questão decidida se restringia unicamente a saber se a falta de observância da formalidade prevista no n.º 4 do art.º 22º da LGT no acto de citação do devedor subsidiário é susceptível de provocar a nulidade do acto nos termos do regime contido no art.º 198.º

do CPC, ou se, pelo contrário, é insusceptível de provocar essa nulidade processual por não ter a ver com o processo executivo em si nem ter repercussão directa nele, representando uma deficiência que deve ser sanada através do mecanismo previsto no art.º 37.º do CPPT – é de concluir que o acórdão recorrido julgou de acordo com a lei aplicável e deve, por isso, ser confirmado.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 19 de Setembro de 2012. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *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*.

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

(²) *in* "Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos", 2005, pág. 765.



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.
