



DIÁRIO DA REPÚBLICA

7 de outubro de 2014

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 1.^o trimestre de 2014

Acórdão de 22 de janeiro de 2014.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos. Pronúncia expressa.

Sumário:

- I — Um dos requisitos para a verificação da oposição de acórdãos prevista no artigo 284º do CPPT é o da pronúncia expressa, e não meramente implícita, sobre a mesma questão em ambos os arestos em oposição.*
- II — Assim, não se verifica a oposição se no acórdão recorrido foi expressamente conhecida e decidida a questão de saber quando se inicia e termina uma inspeção tributária, concluindo-se que esta se inicia com a notificação ao contribuinte de início de ação inspetiva externa e termina com a notificação da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final, enquanto no acórdão fundamento se faz apenas referência à duração da inspeção, sem concreta e expressamente se apreciar quando a mesma começa e acaba.*

Processo n.º 103/12-50.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

1. “A....., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do Acórdão deste STA, de 03/04/2013, que constitui fls. 748/760, com fundamento em oposição com o Acórdão deste mesmo STA de 07.12.2005 proferido no Processo n.º 0993/05.

2. Admitido o recurso por despacho do Relator de fls. 779, a recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos, nas quais refere:

É pelos motivos expostos, e porque também o, aliás, douto acórdão recorrido, se fundamenta:

a. Em afirmações que nada acrescentam, materialmente, à distinção legal entre ações de inspeção externa e ações de inspeção interna - praticar atos de inspeção é uma coisa, elaborar um projeto de relatório, propiciar o exercício da audiência prévia, elaborar e notificar o relatório final são coisas distintas, e não é o facto de a AT estar impedida de praticar o ato de liquidação antes de tais atos terem sido praticados que altera a natureza da inspeção externa;

b. Numa ilegal extensão da eficácia suspensiva da ação externa de inspeção por incluir no respetivo prazo a prática de atos que não são atos de inspeção externa e, nos termos da lei, se aquela demorar mais de seis meses, a eficácia suspensiva extingue-se, o que só pode ser interpretado no sentido em que a eficácia suspensiva legalmente apenas é conferida à ação de inspeção externa e prática de atos que lhe são próprios;

c. Na afirmação errónea e ilegal de que “*muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva*” porque, na verdade, e sem margem para qualquer dúvida ou atos discricionários, nos termos do 1 do artigo 46º. da LGT, só os atos externos de inspeção têm eficácia suspensiva do prazo de caducidade.

Considera a ora recorrente ter demonstrado existir oposição de acórdãos, pelo que o presente recurso deve ser admitido e seguir termos até final.

3. Em contra alegações veio a recorrida Fazenda Pública concluir:

1ª) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, não existe oposição suscetível de servir de fundamento ao recurso vertente.

2) Não se encontra preenchido o condicionalismo previsto no artº. 284º do CPPT e artº. 27º, n.º i, alínea b) do ETAF.

Termos em que e, com o douto suprimento V. Exas., deve decidir-se no sentido de que não existe oposição de julgados e, em consequência julgar-se findo o recurso.

4. Proferido pelo Relator despacho a julgar verificada a oposição entre os acórdãos acima identificados, veio a recorrente apresentar alegações nas quais conclui:

1ª) Há contradição entre o Acórdão do STA de 07.12.2005, proferido no Recurso n.º. 0993/05 (Acórdão fundamento) e o Acórdão do STA proferido nos autos à margem (Acórdão Recorrido) referenciados sobre a mesma questão fundamental de direito.

II^a) O objeto da oposição é a determinação do sentido e alcance da norma jurídica do n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT) no que diz respeito ao termo do prazo da suspensão do prazo de caducidade, que nos Acórdãos mencionados foi definido de modo não coincidente e oposto.

III^a) O acórdão recorrido interpretou a referida norma, nesse segmento, com a decisão de que, não devendo a inspeção externa durar mais de seis meses, a suspensão da caducidade se mantém até à notificação do Relatório final da Inspeção Tributária, com a qual se conclui o procedimento de inspeção tributária, nos termos do disposto no 2 do artigo 60º do RCPIT.

IV^a) O acórdão fundamento, por seu turno, interpretou a referida norma, nesse segmento, com a decisão de que, não devendo a inspeção externa durar mais de seis meses, a suspensão da caducidade se mantém até ao termo dos atos de inspeção externa, com cuja notificação, nos termos do n.º 2 do artigo 60º do RCPIT, se conclui.

V^a) A decisão recorrida não está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA, porque não existe qualquer decisão do Pleno sobre a matéria e porque a sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, de resto apenas duas, obtidas por unanimidade, nas formações da secção que sobre ela se pronunciaram, foi interrompida pelo acórdão recorrido que apresenta um voto de vencido.

VI^a) A oposição decorre de duas decisões expressas e não apenas implícitas.

VII^a) Donde se conclui estarem verificados os três requisitos que vêm sendo jurisprudencialmente exigidos para a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos e para o seu conhecimento de mérito.

VIII^a) O Acórdão fundamento, tirado por unanimidade, apresentou, para ancorar a solução que preconizou, nomeadamente, fundamentos jurídicos, fundamentos lógicos e fundamentos teleológicos.

IX^a) No plano jurídico, salientou que sendo autónomos os prazos de caducidade que corriam, um nos termos do n.º 1, outro nos termos do n.º 5, ambos do artigo 45º da LGT (à data vigentes), os atos subsequentes do procedimento inspetivo têm de ser concluídos dentro daquele prazo de quatro anos, sempre atenta a predita suspensão, pelo que a administração fiscal terá de ter isso em conta quando ela procede, devendo fazê-lo atempadamente, de modo a evitar a caducidade do direito de liquidar.

X^a) No plano lógico, sublinhou que, na verdade, cessando o efeito suspensivo se a inspeção durar mais de seis meses, o prazo de suspensão só pode ser o efetivamente despendido com a inspeção, pois foi em função dela, da inspeção externa, que a suspensão do prazo de caducidade foi instituída.

XI^a) E, por último, no plano teleológico, acentuou que se se compreende que se a inspeção durar mais de seis meses - prazo estabelecido adentro da liberdade de conformação do legislador que o entendeu como adequado a tal propósito - não haja lugar a suspensão do prazo, tal também exige que esta não ultrapasse o período efetivo de duração da inspeção.

XII^a) Tais fundamentos são consistentes, sustentam-se na letra da lei e no seu contexto e no seu elemento teleológico e não merecem, por isso, qualquer objeção, considerando a sua total conformidade e adequação com o texto interpretado.

XIII^a) A doutrina que publicamente já se pronunciou sobre a questão controvertida pronuncia-se unanimemente no sentido da interpretação preconizada no Acórdão Fundamento.

XIV^a) Não assim quanto à fundamentação, salvo o devido respeito, obscura, contraditório, frágil, inconsequente e sem respaldo material na letra do preceito interpretado, em que assenta a decisão do Acórdão impugnado.

XV^a) A tese do Acórdão recorrido é a de que o que suspende a contagem do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46º da LGT, é o procedimento externo de inspeção, desde o seu início e até à sua conclusão.

XVI^a) Porém, em nenhum segmento do n.º 1 do artigo 46º da LGT se fala em procedimento externo de inspeção.

XVII^a) Ao contrário, tanto no segmento inicial do preceito, como no seu segmento final, se fala em inspeção externa, sendo uma das vezes utilizada, a anteceder a expressão, a palavra ação.

XVIII^a) Num “*lugar paralelo*”, a verdade é que o legislador no n.º 1 do artigo 45º da LGT utilizou a expressão e, concomitante, o conceito jurídico, de “*procedimento de inspeção tributária*”, enquanto manteve intocadas as expressões, conceptualmente não coincidentes, de “*ação de inspeção externa*” e “*inspeção externa*” no n.º 1 do artigo 46º da mesma LGT, o que, necessariamente, além dos elementos teleológico, literal e histórico de interpretação, releva também do elemento sistemático, porque a LGT não é, propriamente, o diploma onde se regula o regime da inspeção tributária e, nos termos do disposto no seu artigo 11º, os conceitos a que não é dado um sentido próprio, têm o sentido ou devem ser interpretado com o sentido e alcance que têm no diploma que os criou.

XIX^a) Pela sua própria natureza e no contexto em que a expressão é utilizada, o que verdadeiramente caracteriza a “*inspeção*” não é o substantivo “*ação*”, mas o adjetivo “*externa*”.

XX^a) As expressões «*procedimento de inspeção externa*» e «*ação de inspeção externa*» ou apenas «*inspeção externa*», não são, nem jurídica, nem gramatical ou semanticamente equivalentes, como, aliás, bem se referiu no voto de vencido ao Acórdão recorrido.

XXI^a) O procedimento tributário, de que o procedimento de inspeção é mera modalidade é legalmente definido como «toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários», nos termos do n.º 1 do artigo 54º da Lei Geral Tributária.

XXII^a) Ação e ato são palavras sinónimas, como decorre da mera consulta a qualquer dicionário da língua portuguesa, pelo que, na aceção da alínea b) do n.º 1 do artigo 13º do RCPIT se reconduzem, exclusivamente, para a questão controvertida, aos atos de inspeção que se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer local a que a administração tenha a acesso.

XXIII^a) Designadamente os artigos 1º e 7º do RCPIT autonomizam, no plano jurídico, do procedimento de inspeção os atos ou ações que o integram.

XXIV^a) O procedimento externo de inspeção é, em regra, objeto de duas notificações obrigatórias: a notificação prévia, mediata, ou anunciadora, prevista no artigo 49º do RCPIT e a presencial, imediata, ou constitutiva, prevista no artigo 51º. do mesmo diploma.

XXV^a) Presume-se que o legislador não determina ou consagra a prática de atos inúteis.

XXVI^a) Se existe alguma utilidade prática na notificação mandada efetuar nos termos do n.º 1 do artigo 51º do RCPIT é, excetuados os casos em que, nos termos do artigo 50º, a notificação prevista no artigo 49º se não efetua, precisamente a dar a conhecer, no quadro da previsibilidade da atuação tributária, quando se inicia a «ação de inspeção externa» que, nos termos legais, coincide, com o início do procedimento externo de inspeção.

XXVII^a) De resto, e também no plano gramatical, note-se que o adjetivo «externo» qualifica, numa expressão, o procedimento e, na utilizada no artigo 46º da LGT, qualifica a inspeção, o que, juridicamente, não pode deixar de ter o significado de também autonomizar, dentro do procedimento, o ato ou ação inspetiva externos.

XXVIII^a) É que o procedimento externo de inspeção não integração apenas atos de inspeção externa, mas também outros atos internos, desde os preparatórios, aos que, durante a própria ação de inspeção externa, embora sendo atos inspetivos (v.g., audição de terceiros) são realizados nas instalações da administração fiscal) ou os que se seguem ao termo da ação de inspeção externa, designadamente a preparação do projeto de relatório e suas conclusões, a audiência prévia, o Relatório final e a sua notificação ao contribuinte.

XXIX^a) De onde se conclui, com o apoio da doutrina citada e, também, do voto de vencido citado, que a solução por que nele se decidiu não tem, na letra da lei, o mínimo apoio.

XXX^a) Iguamente não procede o fundamento nos termos do qual “nada da letra nem do espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, atos internos de inspeção e atos externos de inspeção e muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva”

XXXI^a) É um fundamento contraditório nos seus termos e que ele sim, não tem qualquer suporte nem na letra nem no espírito da lei.

XXXII^a) Desde logo porque, nos estritos termos da lei, apenas a ação, sinónimo de ato, de inspeção externa tem a força jurídica, conferida pelo n.º 1 do artigo 46º. da LGT, para suspender, nos seus precisos termos, a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto.

XXXIII^a) A ação de inspeção interna não tem legalmente força jurídica para suspender a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, sendo igualmente irrelevante para o efeito, o seu termo.

XXXIV^a) Ao invocar, para nele se estribar, tal fundamento o Acórdão recorrido, sem qualquer apoio legal, confere força suspensiva do prazo de caducidade a uma realidade que por lei a não tem, o que é ilegal.

XXXV^a) Sustenta o Acórdão recorrido que a suspensão da contagem do prazo de caducidade se mantêm até à notificação do Relatório final (n.º 2 do artigo 62º. do RCPIT), por nesse momento se concluir o procedimento externo de inspeção.

XXXVI^a) Viola este fundamento as regras de interpretação da lei (remissão do n.º 1 do artigo 11º da LGT para o artigo 9º do Código Civil), que, sendo certo não dever cingir-se à sua lei, deve reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, desde que naqueles este tenha um mínimo de correspondência.

XXXVII^a) A fundamentação jurídica, lógica e teleológica em cujos termos a suspensão da contagem do prazo de caducidade apenas deve perdurar pelo período da efetiva duração da ação de inspeção externa foi já exposta em relação ao Acórdão fundamento e aqui se dá como reproduzida.

XXXVIII^a) Apenas existe um procedimento de inspeção tributária, cuja tipologia é que pode variar em função do critério classificativo.

XXXIX^a) A distinção entre procedimento interno e procedimento externo deriva do critério do local onde se realizam os atos ou ações de inspeção (artigo 13º. do RCPIT).

XL^a) Os atos ou ações de inspeção externa constituem apenas uma fase, um momento, um ‘*ato destacável*’, nomeadamente para o teste da proporcionalidade, que integra o procedimento externo de inspeção.

XLI^a) Entre o procedimento interno de inspeção e o procedimento externo de inspeção existem atos não comuns e atos comuns.

XLII^a) São não comuns a notificação do início do procedimento, a notificação do início dos atos de inspeção, a conclusão dos atos de inspeção e são comuns, para além da preparação, programação e planeamento do procedimento, a notificação do projeto de conclusões do relatório, a audiência prévia, o relatório final e a notificação deste.

XLIII^a) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, viola o princípio da igualdade, porque alarga o prazo de caducidade para os contribuintes sujeitos a inspeção externa em comparação com os contribuintes que o não são. O prazo de caducidade deve ser, para ambos, de anos, excetuado o período de duração da ação de inspeção externa único facto que os diferencia no plano da ação tributária.

XLIV^a) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, considerando a natureza meramente ordenadora de todos os prazos que a lei fixa para a prática dos atos comuns ao procedimento de inspeção, coloca fora de controlo do contribuinte e na livre disponibilidade da administração tributária da manipulação do período de suspensão do prazo de caducidade, deixando ao livre arbítrio da administração tributária os efeitos do tempo na relação jurídica tributária, o que claramente contende com as garantias do contribuinte.

XLV^a) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, considerando a natureza meramente ordenadora dos prazos fixados para a notificação do projeto de conclusões, do exercício da audiência prévia e da elaboração do relatório final e sua notificação, interfere, limitativamente, com a atividade administrativa da Autoridade Tributária, o que se considera exorbitar das competências jurisdicionais do julgador.

NESTES TERMOS, e nos mais que V. Ex.s, Venerandos Conselheiros, doutamente suprirão, deve o presente recurso ser admitido e julgado procedente por provado e, em consequência, deve ser revogado o, aliás, douto Acórdão recorrido e substituído por outro que reconheça a razão que, nos termos e com os fundamentos do Acórdão fundamento, e bem assim dos ora expostos, assiste à ora alegante, assim se fazendo

JUSTIÇA!

5. Em contra alegações a recorrida Fazenda Pública veio também concluir:

1^a) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, não existe oposição suscetível de determinar o prosseguimento do presente recurso, não se encontrando preenchido o condicionalismo previsto no art.º 284º do CPPT.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

2^a) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a jurisprudência constante do Acórdão recorrido, de que o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos periódicos, suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de ação inspetiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspeção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

3^a) E que, quando a ação inspetiva se conclua antes daqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegera como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respetivo, tudo conforme dispõe o artigo 60º, n.º 1 e 2 do RCPIT.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que não existe oposição de julgados e, em consequência, julgar-se findo o recurso ou, pelo menos e, ainda que assim não se entenda, deve o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão constante do Acórdão recorrido.

6. O M^ºP^º emitiu o parecer que consta de fls. 899/901 no qual se pronuncia pela inexistência de oposição de acórdãos, devendo, por isso dar-se por findo o recurso, ou, caso assim se não entenda, deverá negar-se provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

7. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

8. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão recorrido:

A)- Em 2006-09-15 foi emitida a OI200605378 em nome do sujeito passivo, A....., S.A., para o exercício de 2002, cfr. fls. 90;

B)- Em 2006.10.10 o administrador do referido sujeito passivo, B..... assinou a mencionada OI, cfr. fls. 90;

C) Em 2007.03.02 o mesmo administrador assinou a Nota de Diligência, cfr. fls. 92;

D)- Em 2007.03.06, mediante o ofício n.º 18898 de 06-03-07, foi entregue em mão própria o projeto de relatório final, sendo concedido um prazo de 10 dias para exercer o direito de audição, cfr. fls. 96;

E)- O sujeito passivo exerceu, por escrito, o direito de audição através de exposição apresentada em 2007.03.15, cfr. fls. 98 a 100;

F)- Em 2007.03.30 através do ofício n.º 26261 de 29.03.07, foi o sujeito passivo notificado do relatório final, cfr. fls. 389;

G)- Em 2007.04.26 o sujeito passivo requereu nos termos do artigo 91º da LGT a revisão da matéria coletável, cfr. fls. 594 e sgs.;

H)- O debate contraditório entre os respetivos peritos realizou-se em 2007-05-15, sem que tenha sido obtido acordo, conforme Ata n.º 34/07, cfr. fls. 597 e sgs.;

I)- Em 2007.06.12, mediante notificação pessoal, foi notificado o sujeito passivo da decisão de fixação da matéria tributável (ofício n.º 40063 de 17-05-07), cfr. fls. 606 a 608 e sgs.;

J)- Foi emitida em 2007.05.23 a liquidação n.º 20078310013507 referente ao exercício de 2002 em matéria de IRC, a qual foi notificada por carta registada recebida pelo sujeito passivo, ora oponente em 2007.05.29, cfr. fls. 616 a 621;

L)- A petição inicial da presente oposição foi apresentada no Serviço de Finanças de Mafra em 21.09.2007, cfr. carimbo apostado a fls. 2 dos presentes autos, referente ao processo de execução fiscal n.º 1546200701060619, instaurado por dívidas de IRC do ano de 2002, na quantia de € 1.230.336,10, em que é executada e oponente a sociedade A....., S.A.

B) No acórdão fundamento:

1ª). Em causa está, como se disse, o IRC de 1998 - Doc. 1 junto pela impugnante;

2ª). Em 12.12.02, a impugnante tomou conhecimento da ordem de serviço que ordenava uma inspeção externa à sua contabilidade - fls. 92;

3ª). A inspeção terminou a 15.04.02 - doc. de fls. 95 a 98, *maxime* fls. 98, *in fine*;

4ª). Por ofício de 22.04.03, a impugnante foi notificada do projeto de relatório dessa inspeção - fls. 94;

5ª). A impugnante foi notificada, da liquidação, em 26.06.03 - fls. 23;

6ª). A impugnante deduziu, em 24.10.03, pedido de indemnização, nos termos do art.º 53.º da LGT, tendo, apenas em 22.12.03, prestado a garantia prevista no citado normativo - petição inicial e doc. de fls. 63.

9. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 641º, n.º 5 do CPC, na atual redação.

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

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

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

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

9.1. No acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Perante tal quadro legal cremos ser de manter o sentido da jurisprudência constante dos acs. deste STA, de 16/9/2009, rec. n.º 473/09, 20/10/2010, rec. n.º 112/10 e 30/11/2010, rec. n.º 669/10 e mais recentemente ao acórdão de 21/11/2012 rec. 0594/12 o qual, embora tirado com um voto de vencido, encerra fundamentação na qual nos revemos, a qual seguimos de perto e que aqui expressamos. Assim, é certo que ainda que se possa aceitar que o conceito de «*procedimento de inspeção*» seja mais amplo do que o conceito de «*atos*» ou «*ação de inspeção*» (aquele pode exigir atos preparatórios internos da ação de inspeção externa propriamente dita, como exige atos subsequentes a esta), é o procedimento que pode classificar-se como interno ou externo – art.º 13º do RCPIT (consoante os atos de inspeção se efetuem exclusivamente nos serviços da AT ou em instalações e dependências do sujeito passivo); e é a data da assinatura, por parte do sujeito passivo, da ordem de serviço, que determina o «procedimento de inspeção» e que, «para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspeção» (n.º 2 do art. 51º do RCPIT), como é, igualmente, na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento que ficam concluídos (apenas) os «atos de inspeção» (n.º 1 do art. 61º do RCPIT); ou seja, com a notificação desta nota de diligência conclui-se apenas uma das fases do procedimento de inspeção.

Sendo que, como se salienta no ac. de 20/10/2010, rec. n.º 112/10 (criticamente referenciado pela recorrente) «*procedendo o relatório final à identificação e sistematização dos factos detetados e à sua qualificação jurídico-tributária, designadamente descrevendo os factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, a AT está impedida, antes da elaboração desse relatório final, de exercer o direito de liquidação, por desconhecimento dos pressupostos fácticos em que se deve basear (art. 62º n.ºs. 1/2 alínea i) RCPIT.*» Ora, como se refere no também citado acórdão de 16/9/2009, atentando no disposto nos arts. 45º e 46º da LGT e 60º e 61º do RCPIT, «*nada da letra nem do espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, atos internos de inspeção e atos externos de inspeção e muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva. Da interpretação conjugada dos referidos preceitos legais decorre apenas e só (...) que o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos periódicos, que é de quatro anos e se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – artigo 45º da LGT –, se suspende com a notificação ao contribuinte de início de ação inspetiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspeção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação. Nos demais casos, isto é, quando a ação inspetiva se conclua antes daqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegeu como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respetivo, tudo conforme dispõe o artigo 60º n.º 1 e 2 do RCPIT.*»

E mais adiante:

“Neste entendimento, face ao disposto no n.º 1 do art.º 46º da LGT, tendo o prazo de caducidade ficado suspenso durante o período decorrido entre 10/10/2006 (data em que a recorrente foi notificada do início da inspeção) e 30/03/2007 (data em que a recorrente foi notificada do relatório final da ação de inspeção), bem decidi a sentença recorrida ao concluir que, no caso, aquando da notificação da liquidação do tributo exequendo, ainda, não havia decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação do tributo previsto no artigo 45º n.º 5 da LGT, não se verificando, portanto, o invocado fundamento de oposição previsto na alínea e), do n.º 1, do art.º 204º, do CPPT”.

Por sua vez, no acórdão fundamento foi usada a seguinte argumentação:

O art. 45.º, n.º 1 da LGT dispõe que «*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*», aplicando-se o novo prazo apenas «*aos factos tributários ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1998*», como é o caso.

O art.º 46.º, n.º 1 prevê a suspensão do prazo de caducidade «*com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.*»

Assim, não há suspensão se a duração da inspeção ultrapassar o prazo de seis meses, o que se não verifica nos autos pois que, como se disse, ordenada e efetuada a partir de 12/12/2002 terminou em 15/04 seguinte.

De modo que a questão dos autos é a de saber do prazo de tal suspensão: se apenas a duração da inspeção como vem sentenciado ou o de seis meses, como propugna o recorrente.

Sendo que o primeiro termo da alternativa, em contraposição ao último, conduz efetivamente à sentenciada caducidade.

Aquele art.º 46.º, n.º 1 não refere expressamente o dito prazo não podendo ser outro, todavia, se não o da duração da inspeção.

Talvez, por isso, a lei não o tenha referido.

Na verdade, cessando o efeito suspensivo se a inspeção durar mais de seis meses, o prazo da suspensão só pode ser o efetivamente despendido com a inspeção.

Pois, e por um lado, por virtude do disposto naquele n.º 5, a caducidade pode ocorrer ainda antes da verificação do prazo referido no n.º 1, dada a natureza perentória, que não meramente disciplinar ou interna, do prazo suspenso.

Por outro, também a caducidade prevista no n.º 1 pode ocorrer antes da enunciada no n.º 5. Ou seja, os prazos respetivos são independentes pelo que os atos subsequentes do respetivo procedimento - arts. 60.º e 61.º do RCPIT (DL n.º 413/98, de 31 de dezembro) bem como a eventual revisão da matéria coletável - arts. 87.º a 91.º da LGT - têm de ser concluídos dentro daquele prazo de quatro anos, sempre atenta a predita suspensão pelo que a AF terá de ter isso em conta quando a ela procede, devendo fazê-lo atempadamente, de modo a evitar a caducidade do direito de liquidar.

É que, mesmo com a suspensão por seis meses e se a inspeção tivesse durado, por exemplo, 5 meses e vinte dias, só restariam à AF, não mais que dez dias para praticar os restantes atos integrantes do procedimento da liquidação.

Compreende-se que o prazo de caducidade se suspenda durante a inspeção, tendo o legislador entendido ser suficiente, para o efeito, o prazo de seis meses – ut art.º 36º, n.º 2 do RCPIT – por modo que, a ser ultrapassado, não há suspensão.

Mas tal desiderato – de o prazo de caducidade não correr enquanto a AF colhe elementos para esclarecer a situação tributária do contribuinte (que, no entendimento legal, é de seis meses) – não exige mais que a suspensão do prazo pelo período da inspeção.

Compreendendo-se que, se a inspeção durar mais de seis meses - prazo estabelecido adentro da liberdade de conformação do legislador que o entendeu como adequado a tal propósito - não haja lugar a suspensão do prazo, tal também exige que esta não ultrapasse o período efetivo de duração da inspeção”.

9.2. Do que ficou transcrito podemos então concluir que no acórdão recorrido foi expressamente apreciada a questão de saber se a suspensão da contagem do prazo de caducidade deve terminar com a notificação da nota de diligência, prevista no artº 61º do RCPIT ou no momento da notificação do relatório final prevista no artº 62º do mesmo diploma. E ali se concluiu que a suspensão se mantém até à notificação do relatório final da ação de inspeção.

No acórdão fundamento essa questão não foi expressamente apreciada.

Na verdade, apenas ali se apreciou a questão da duração da suspensão do prazo de caducidade em termos de se saber se abrange apenas a duração da inspeção ou o prazo de seis meses. E concluiu-se que essa suspensão abrange a duração do período de inspeção, deixando de ter lugar tal suspensão se a mesma tiver duração superior a seis meses.

Porém, em parte alguma do acórdão se apreciou a questão de saber em que momento se inicia ou termina a inspeção, limitando-se a referir genericamente a “*duração da inspeção*”.

É certo que, constando do probatório a referência ao termo da inspeção e à notificação do projeto de relatório (n.ºs 3 e 4 do probatório), e afirmando-se no acórdão que a inspeção *foi ordenada e efetuada a partir de 12/12/2002 terminou em 15/04 seguinte*, poderíamos ser levados a entender que o acórdão perfilhou a orientação de que o termo da inspeção é o da conclusão da ação externa e não a notificação do relatório.

A verdade, porém, é que como acima se referiu, a oposição de acórdãos exige pronúncia expressa sobre a mesma questão, não bastando a mera pronúncia implícita.

Tanto basta para que se considere inexistir a apontada oposição entre os referidos acórdãos, o que determina que o recurso deve ser julgado findo (artº 284º, n.º 4 do CPPT).

10. Nestes termos e pelo exposto julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 22 de janeiro de 2014. — João António Valente Torrão (relator) — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — José da Ascensão Nunes Lopes — Pedro Manuel Dias Delgado — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal num processo executivo instaurado após 1 de Janeiro de 2004 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 — Não se verifica oposição de julgados se a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resulta de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.*

Processo n.º 409/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... Futebol Clube.

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

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por essa Secção em 24 de Março de 2013 (processo n.º 0409/13), a fls. 206 a 224, invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 12 de Setembro de 2012 (processo n.º 0903/12).

1.1. Por despacho de fls. 266 e segs., o Excelentíssimo Juiz Conselheiro Relator admitiu poder ocorrer a invocada oposição de julgados. Nessa sequência, a Recorrente apresentou alegações sobre o mérito do recurso, que rematou com as seguintes conclusões:

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento de que, invocados, pelo reclamante, omissões relativamente ao acto do OEF que recaiu sobre pedidos de autorização de pagamento em prestações, de isenção de garantia e/ou de prestação de garantia com penhor de acções e, tendo sido efectuadas, posteriormente a tal despacho, penhoras, não só não é nulo o primeiro acto do OEF, como também não são nulas as penhoras e todos os actos efectuados posteriormente a tal despacho, e que, porque os invocados vícios subjacentes ao despacho reclamado se reconduziriam, em sede de atempada impugnação, à invocação de vício de forma, o que envolve mera anulabilidade, tal reclamação teria que ser apresentada no prazo previsto no art. 277º do CPPT, após a sua notificação.

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que, sendo a regra a de que os vícios do acto apenas são fundamento da sua anulabilidade, só se cominando como sanção a nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja essa forma de invalidade (cfr. art. 133º n.º 1 e art. 135º do CPA), não só o acto de 16/7/08 não é nulo por falta de elementos essenciais do acto, como também, não são nulos os actos subsequentes, incluindo as penhoras, não só por estas não carecerem absolutamente de forma legal, serem omissas quanto à enunciação do objecto e elementos, como também, por não ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental ou o caso julgado.

4) Assim, como se deliberou no Acórdão fundamento, os actos de penhora subsequentes ao acto do OEF de 16/7/08, não reclamado atempadamente, não são nulos por os vícios imputados às mesmas penhoras serem de molde a consubstanciar a sua mera anulabilidade a qual tinha, relativamente ao despacho de 16/7/08, que ser tempestivamente invocada.

5) E, não o tendo sido, caducada a autorização do pagamento em prestações, a execução fiscal só podia prosseguir com a penhora dos bens do executado.

Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.2. O A..... FUTEBOL CLUBE, ora Recorrido, não contra-alegou.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que devia julgar-se findo o recurso por inexistência de oposição de soluções jurídicas, com a seguinte argumentação:

«No caso em apreço, salvo melhor opinião, não se mostram preenchidos os requisitos legais para o conhecimento do presente recurso posto que, ao invés do que vem alegado, não se manifesta no caso em apreço contradição operante entre a decisão do duto Acórdão recorrido e a decisão do duto Acórdão fundamento relativamente à questão da validade ou invalidade dos actos de penhora subsequentes ao despacho de 16.07.2008.

Com efeito, sendo certo que no Acórdão fundamento se decidiu que o “(...) aludido despacho não é nulo ou juridicamente inexistente, da mesma forma que não são nulos, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 133º do CPA, os actos praticados posteriormente pelo órgão de execução fiscal”, também não é menos verdade que o duto Acórdão recorrido não declarou a nulidade dos actos de penhora com fundamento naquela alínea i), do n.º 1, ou com qualquer outro dos fundamentos descritos no art. 133º do CPA, antes determinou a sua anulação.

É certo que no duto Acórdão recorrido se afirma que as penhoras em causa padecem de nulidade mas essa falada nulidade, que se manifesta no âmbito da execução fiscal tem, se bem interpretamos o conteúdo do aresto em crise, natureza meramente adjectiva, conduzindo apenas à anulação e não à declaração de nulidade do acto reclamado.

Assim, não tendo o duto Acórdão recorrido declarado a nulidade dos reclamados actos de penhora, antes tendo determinado a sua anulação e não contendo o duto Acórdão fundamento qualquer decisão sobre eventuais vícios geradores da anulabilidade desses actos, forçosamente se concluirá pela inexistência de antagonismo decisório relevante entre os arestos em confronto.

Nesta conformidade, deverá o presente recurso ser julgado findo, nos termos do disposto no art. 284.º, n.º 5 do CPPT.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 24 de Março de 2013, no processo n.º 409/13 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 12 de Setembro de 2012, no processo n.º 903/12 (**acórdão fundamento**).

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de reapreciar a questão.

Está em causa um recurso jurisdicional interposto em processo de reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal num processo executivo instaurado após 1 de Janeiro de 2004, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o conhecimento deste recurso 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 dito 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 situações de facto substancialmente idênticas;

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica – que ocorre 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, soluções opostas, e que tal 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.

A questão colocada no recurso jurisdicional onde foi proferido o **acórdão fundamento** era a de saber se o despacho proferido pelo Director de Finanças em 3/07/2008, notificado ao executado em 13/08/2008, sobre o pedido de pagamento em prestações e de isenção de prestação de garantia e os

subsequentes actos levados a cabo na execução, padeciam de nulidade invocável a todo o tempo e em qualquer fase processual.

Nesse acórdão, o STA, confirmando a decisão proferida na 1ª instância, que julgara intempestiva a reclamação apresentada em 7/9/2009, sufragou o entendimento seguinte:

«... a entender-se que tal acto sofre de vício de forma, por insuficiente fundamentação (na medida em que, relativamente à requerida prestação de garantia mediante penhor das 880.000 acções oferecidas, não se descortina itinerário cognoscitivo e valorativo que permita ao destinatário/recorrente conhecer as razões de facto e de direito que determinaram que no despacho se apreciassem apenas os restantes pedidos formulados no requerimento em questão - em violação, até, do dever de decisão previsto no art. 9º do CPA), não estamos, nesse âmbito, perante qualquer daquelas nulidades invocadas (as indicadas nas als. f) e i) do n.º 1 do art. 133º do CPA).

Nos termos deste normativo «são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade».

Os vícios do acto são, portanto, em regra, fundamento da sua anulabilidade, só implicando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (cfr. arts. 133º, n.º 1, e 135º do CPA), sendo, ainda, admissível o vício da inexistência jurídica, a que se alude nos arts. 124º, 137º e 139º, todos do mesmo CPA. (...)

Ora, não se vê que o despacho reclamado careça absolutamente de forma legal ou seja omissivo quanto à enunciação do objecto e elementos. E também não se vê que esse acto e os demais invocados pela recorrente se subsumam à previsão do n.º 2 do art. 133º do CPA (...).

Em suma, o aludido despacho não é nulo ou juridicamente inexistente, da mesma forma que não são nulos, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 133º do CPA, os actos praticados posteriormente pelo órgão de execução fiscal.

E porque os invocados vícios subjacentes ao despacho reclamado se reconduziriam, em sede de atempada impugnação (através da respectiva reclamação), à invocação de vício de forma, por insuficiência de fundamentação, o que envolve mera anulabilidade, tal reclamação teria que ser apresentada no prazo previsto no art. 277º do CPPT.

O que, como ficou provado, não sucedeu.».

Já no **acórdão recorrido**, as questões apreciadas e decididas foram as de saber se os actos de penhora levados a cabo na execução eram inválidos: (i) por constituírem actos subsequentes ao despacho proferido em 16/07/2008 pelo Director de Finanças sobre o pedido de pagamento em prestações e de isenção de prestação de garantia ferido de nulidade por falta de pronúncia sobre a garantia oferecida e por falta de notificação para o executado oferecer garantia alternativa, (ii) por ausência de notificação do despacho referente ao incumprimento do plano de pagamento com a cominação de penhora, (iii) por as penhoras terem ocorrido antes de o executado ser notificado do referido despacho.

Na sentença proferida em 1ª instância julgara-se que os vícios assacados ao despacho do Director de Finanças, notificado ao executado em 26/11/2008, não importavam a nulidade mas a mera anulabilidade do acto, invocável no prazo de 10 dias previsto no art. 277º do CPPT, razão por que a reclamação, apresentada em 9/09/2009, era intempestiva.

Porém, o acórdão recorrido revogou a sentença, por entender, em suma, que o actos reclamados não eram nem despacho de 16/07/2008 do Director de Finanças (que autorizou o pagamento em prestações e indeferiu o pedido de isenção de prestação da garantia), nem o despacho de 7/09/2009 (que decidiu o incidente de nulidade do despacho de 16/07/2008 e dos actos subsequentes), mas, antes, os actos de penhora notificados ao executado em 27/08/2009, razão por que concluiu que *«(...) a reclamação dos actos de penhora foi apresentada tempestivamente: a notificação ocorreu em 27/8/2009 e a reclamação deu entrada no serviço de finanças em 9/9/2009, último dia do prazo de 10 dias previsto no artigo 277º do CPPT.».*

E foi neste enquadramento que o acórdão recorrido revogou a sentença e passou a analisar a questão do momento em que os actos de penhora foram realizados, decidindo do seguinte modo:

«Ora, pelo momento em que foram praticados, não há dúvida que padecem de nulidade, pois nessa data a execução fiscal estava provisoriamente suspensa para efeito de constituição de garantia idónea. O despacho de 16/7/2008 que autorizou o pagamento em prestações, indeferiu o pedido de isenção da prestação da garantia e indicou como garantia idónea a penhora de bens do activo, apenas foi notificado ao executado em 26/11/2008, ou seja, após realizadas as penhoras reclamadas. Como a garantia deve ser prestada no prazo de 15 dias a contar da data em que o executado for notificado do despacho autorizando o pagamento em prestações (cfr. n.º 6 do artigo 199º do CPPT), está bom de ver que na data em que as penhoras foram realizadas ainda não havia decorrido o prazo de 10 dias para o executado reclamar do despacho que negou a isenção e indicou como garantia idónea a penhora de bens do activo ou o prazo de 15 dias para nomear bens à penhora que assegurem o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Questiona-se assim as consequências ligadas por lei à inobservância do momento oportuno para se efectuar as penhoras. À primeira vista poderia ser tentado a dizer-se que, em face dos factos provados, a nulidade das penhoras se reduziu a mera irregularidade. (...)

Ora, nos termos do artigo 199º do CPP só é possível pagar a dívida exequenda em prestações se durante o período de pagamento em prestações, acrescido de três meses, a dívida estiver suficientemente garantida. Caducada a autorização, por falta de garantia idónea, a execução fiscal prossegue com a penhora dos bens do executado (cfr. art. 200º e 215º do CPPT).

*E a ser assim, então poderia defender-se que as penhoras inválidas em razão do tempo em que foram praticadas tornaram-se “actos processuais devidos” 15 dias após a notificação do despacho que autorizou o pagamento em prestações, sem que tenha sido constituída garantia idónea. E sendo esse despacho válido e consolidado no processo, tal como foi julgado no acórdão acima referido, sempre se poderia argumentar que desapareceu o único defeito de que padeciam, o de terem sido praticadas antes de tempo, pois *utile per inutile non vitiatur*. (...)*

Por este princípio da equipolência dos actos processuais, em certa extensão admitido pelo n.º 1 artigo 201º do CPC, por exigências de economia processual, seria de conservar ou aproveitar as penhoras efectuadas, pois necessariamente seriam praticadas na sequência de decisão que as anulasse.

*Simplesmente, se é certo que o processo até poderá prosseguir com a penhora dos mesmos bens, a verdade é que *medio tempore* a nulidade das penhoras poderá ter tido consequências negativas para o executado. (...)*

Como os “direitos e interesses legítimos” dos executados afectados pelas decisões do órgão de execução fiscal, em que a assenta a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, se estendem também às posições jurídicas substantivas, não pode deixar de se reconhecer o interesse que o executado tem em ver reconhecida a nulidade das penhoras, ainda que no futuro tais actos se possam renovar.

É quanto basta para se dar provimento ao recurso.».

Em suma, o alvo da pronúncia do acórdão recorrido não foi o despacho que incidiu sobre o pedido de autorização de pagamento em prestações, isenção de garantia ou de prestação de garantia com penhor de acções. O acórdão recorrido não disse, em momento algum, que o referido despacho e os subsequentes actos praticados na execução eram nulos. Antes pelo contrário. O acórdão limitou-se a anular os actos de penhora, que julgou, *de per se*, ilegais por terem sido realizados na pendência da suspensão da execução fiscal para o efeito de constituição de garantia, e não poder aplicar-se o “princípio da equipolência” dos actos processuais, de aproveitamento das penhoras efectuadas, ante a possibilidade de elas acarretarem consequências negativas na esfera jurídica do executado.

Tal questão não foi abordada no acórdão fundamento, nem tinha que ser, face à diversa factualidade ali vertida. Com efeito, enquanto no acórdão fundamento os actos de penhora ocorreram depois de esgotados os prazos legais de reclamação e de prestação da garantia, já no acórdão recorrido os actos de penhora sindicados tiveram lugar em momento anterior à notificação do despacho que versou sobre o pedido de autorização de pagamento em prestações, isenção de garantia ou de prestação de garantia com penhor de acções, e, por conseguinte, antes de o executado poder reclamar desse despacho.

Em conclusão se dirá, pois, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento incidiram sobre factualidade dissemelhante, julgando questões de natureza jurídica substancialmente diversa, à luz de normas também diferentes, não havendo, por conseguinte, nenhuma oposição de soluções quanto à mesma questão de direito que seja susceptível de ser dirimida mediante recurso fundado em oposição de acórdãos.

Acresce que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, quando o acórdão recorrido afirma que as penhoras em causa padeciam de “nulidade”, está inquestionavelmente a reportar-se à nulidade de natureza adjectiva prevista no art. 201º, n.º 1, do Código de Processo Civil (aplicável ao processo judicial tributário por força do art.º 2.º, alínea e), do CPPT), segundo o qual a «prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa», a qual conduz à anulação dos actos processuais de penhora e dos actos subsequentes que dele dependam absolutamente (nº 2 do art. 201º), e não à declaração de nulidade de acto administrativo e tributário nos termos colocadas pela ora Recorrente.

Por conseguinte, o recurso tem de ser julgado findo por inexistência de antagonismo decisório relevante entre os arestos em confronto e, consequentemente, por falta dos pressupostos para a sua aceitação, em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

3. Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — Dulce Manuel da Conceição Neto (relatora) — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — José da Ascensão Nunes Lopes — Pedro Manuel Dias Delgado.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.

Assunto:

Recurso por Oposição de Acórdãos.

Sumário:

- I — O pedido de pagamento da dívida em prestações e o pedido de dação em pagamento, deduzidos no âmbito de processo de execução fiscal, provocam a instauração de um procedimento tributário na acepção que lhe é dada pelo artigo 54.º, n.º 1, alínea h), da LGT.*
- II — A esses procedimentos são aplicáveis os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT.*
- III — Destinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audição constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja manifesto que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso se impunha, o seu aproveitamento pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo.*
- IV — Todavia, a possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do acto exige sempre um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audição da requerente.*

Processo n.º 441/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A..... e outros.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 10/04/2013 (processo n.º 0441/13), invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 30/11/2011 (processo n.º 0983/11).

2. Admitido que foi o recurso e apresentadas alegações tendentes a demonstrar a existência de oposição entre os mencionados acórdãos, foi proferido despacho pelo Exmº Juiz Conselheiro Relator a determinar o prosseguimento dos termos do recurso por se lhe afigurar que existia oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso.

3. Nessa sequência, a Recorrente apresentou alegações sucessivas, que rematou com as seguintes conclusões:

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

2. Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, de que quer o pagamento em prestações quer a dação em pagamento, embora sejam procedimentos administrativos, porque estão enxertados no processo de execução fiscal e este tem natureza judicial, comungam dessa mesma natureza, não havendo lugar ao direito de audição dos executados, antes da prolação da decisão sobre os pedidos de pagamento em prestações ou de dação em pagamento efectuados, bem como de que deduzido pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações ou de dação em pagamento, tendo o órgão de execução fiscal decidido com fundamento numa mera informação dos serviços em que nenhuma matéria de facto é avançada não estava o mesmo obrigado a ouvir o requerente antes da decisão final.

3. Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que, reconhecendo embora que tanto a matéria do pagamento em prestações, como a da dação em pagamento, constituem procedimentos tributários, a verdade é que os mesmos estão enxertados na execução fiscal,

processo de natureza judicial e, em processos de natureza judicial, as decisões não têm que ser projectadas.

4. Acresce que, como se refere no Acórdão fundamento: “ao contrário do que sucede com a reversão fiscal, em que o revertido é chamado pela primeira vez à execução, e se prevê expressamente a sua audição, no caso do pagamento em prestações (e na dação em pagamento) todos os elementos relevantes para a decisão, ou já se encontram na execução ou são fornecidos pelo executado, sendo, por isso do seu conhecimento. Assim, cabe ao órgão da execução fiscal aplicar apenas o direito aos factos, sendo que o executado fica plenamente protegido com o direito de reclamação judicial da decisão.”

5. Finalmente cumpre referir que, tal como se deliberou no Acórdão fundamento, sempre o direito de audição não teria sido violado no caso dos autos, uma vez que não existiu qualquer instrução procedimental anterior justificativa de tal audição, a qual é condição para o exercício desse direito.

6. Por outro lado, quanto à questão relativa aos efeitos da preterição do exercício do direito de audição, deve também considerar-se que a decisão tomada pela AT não podia ser outra que não aquela que foi tomada, uma vez que todos os elementos relevantes para a decisão se encontravam no processo de execução fiscal e eram conhecidos do requerente.

7. E também atendendo a que o acto em concreto foi proferido de harmonia com as disposições legais aplicáveis que apontam claramente para que a ponderação tomada pela AT não poderia ser diferente daquela que foi tomada.

Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

4. A Recorrida – A. – não apresentou contra-alegações sobre o mérito do recurso.

5. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que ocorria a invocada oposição de acórdão e que, quanto ao mérito do recurso, devia manter-se o acórdão recorrido, argumentando do seguinte modo:

«No acórdão fundamento estava em causa um pedido de pagamento em prestações e no recorrido está em causa um pedido de dação em cumprimento, que parece deverem considerar-se como idênticos para efeitos de verificação dos requisitos de oposição de acórdãos, uma vez que, para efeitos da controversa audição prévia estão submetidos às mesmas regras legais.

Enquanto que no acórdão fundamento se entendeu que o acto de indeferimento do pedido de pagamento em prestações (ou dação em pagamento), embora proferido no âmbito de um procedimento tributário, enxertado no processo de execução fiscal, que tem natureza judicial desde o início, tem natureza de acto de trâmite ou judicial, com consequente inexigibilidade de audição prévia, nos termos do artigo 60º da LGT, no acórdão recorrido entendeu-se que se trata de um verdadeiro acto administrativo tributário, proferido num procedimento administrativo e, como tal, devia ter sido facultado ao requerente o direito ao exercício da audição prévia, nos termos do disposto no artigo 60º da LGT.

Deve, pois, ser julgada verificada a oposição de acórdãos e conhecer-se do recurso.

Quanto ao mérito do recurso, afigura-se-nos ser de sufragar a interpretação do acórdão recorrido.

Nos termos do estatuído no artigo 103º/1 da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da Administração Tributária participar nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

Nos termos do número 2 do citado normativo os interessados podem reclamar para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da Administração Tributária.

Portando, a Administração Tributária no âmbito do processo de execução fiscal pratica actos materialmente administrativos.

Enquanto processo com natureza judicial, todos os actos praticados na execução fiscal pelos sujeitos processuais estão submetidos às regras processuais que regulam o processo tributário e, subsidiariamente às normas do CPC, ex vi do artigo 2º/e) do CPC.

Só não é assim quando no processo é enxertado um procedimento administrativo, como no caso em análise (ou no caso de pagamento em prestações) em que a Administração Tributária actua no exercício da sua função tributária, praticando actos materialmente administrativos em matéria tributária.

“Só a estes procedimentos haverá que aplicar os princípios gerais regulamentadores da actividade administrativa e as normas da LGT aplicáveis ao procedimento tributário, designadamente a norma constante do artigo 60º (princípio da participação).

Estando perante um procedimento tributário, em que foi praticado um acto administrativo-tributário, impunha-se que a requerente fosse ouvida em sede de audição prévia, nos termos do estatuído no artigo 60º da LGT, e não o tendo sido o acto sindicado da autoridade tributária não pode deixar de ser anulado, como bem decidiu o acórdão recorrido.

De facto, como, também, bem decidiu o acórdão recorrido, não há que aplicar ao caso concreto o princípio do aproveitamento dos actos administrativos, pois que, nomeadamente em face da infor-

mação que fundamentou o indeferimento da pretensão, não se está perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audição da requerente.

Por outro lado, não é de sufragar o entendimento de que, não tendo existido instrução procedimental não haverá lugar ao exercício do direito de audição prévia.

Em primeiro lugar, o alcance do n.º 1 do artigo 100º do CPA, ao usar a expressão “concluída e instrução” não é só o de impor a audição nos casos em que existiu instrução, mas sim o de determinar o momento procedimental em que aquela audição deve ter lugar;

E segundo lugar em sede de LGT não existe disposição que restrinja o direito de audição à matéria de facto.

Em terceiro lugar, se existe tal restrição o legislador da LGT estaria a agir contra o sentido da autorização legislativa em que se baseou para a aprovar, que era o de «consagrar e aprofundar, em sede procedimento» o princípio da audiência dos cidadãos, nos termos da alínea 22) do artigo 2º da Lei 41/98, de 4 de Agosto, pelo que as normas da LGT que estabelecessem uma restrição do direito de audição seriam organicamente inconstitucionais.

Termos em que, julgando-se verificada a oposição de acórdãos, deve ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se o acórdão recorrido na ordem jurídica.»

6. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

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

1.º Em 28 de Maio de 2009 foi instaurado processo de execução fiscal;

2.º Em 9 de Julho de 2009 a reclamante requereu a dação em pagamento mediante a entrega de quota de participação social na sociedade comercial C ... Lda;

3.º Em 13 de Maio de 2010, é assinado despacho em documento timbrado da “Direcção-Geral dos Impostos” onde consta designadamente ‘... Confirmando, sendo de indeferir o pedido de dação em pagamento nos termos e com os fundamentos propostos...’;

4.º Em 13 de Setembro de 2010 é subscrita a informação n.º 3971/2010, pela técnica superior (...), onde consta, designadamente “... 2. (...) Vêm oferecidas em pagamento participações sociais na sociedade C..., Lda (...). De acordo com a informação prestada pelo serviço de finanças deste concelho, da relação de bens constam, entre outros de menor relevo, três quotas do valor nominal de € 290.000,00; € 55.000,00 e € 55.000,00 respectivamente, representativas de 80% do capital social da referida sociedade, sendo o valor atribuído a estas quotas para efeitos de liquidação do imposto sobre sucessões e doações de € 1.273.091,34. (...) 3. (...) a dação em cumprimento das dívidas de imposto sobre sucessões e doações é objecto de regulamentação especial que consta do artigo 129º A do Código do Imposto Municipal e Sisa e de Imposto sobre Sucessões e Doações. Tal norma permite que, nas transmissões por morte, os contribuintes possam ser exonerados do imposto que lhes responda pela dação em cumprimento dos bens nelas englobados, tomados pelos valores sobre que foi liquidado o imposto. O pedido da dação em cumprimento segundo o artigo 87º, parágrafo 2.º, é obrigatoriamente deduzido nos oito dias posteriores à notificação da liquidação, não sendo admissível posteriormente. (...) 4. Coloca-se a questão de (...) o artigo 129º-A do CIMSISD obstaculizar aos herdeiros o recurso ao mecanismo da dação em pagamento em processo de execução fiscal agora utilizado. Tem-se em conta que os herdeiros em causa já utilizaram o mecanismo do artigo 129º-A do CIMSISD, o pedido foi indeferido por despacho de 14 de Junho de 2008 do Director-Geral do Tesouro e finanças, com fundamento de desinteresse da acção. (...) os fundamentos do presente pedido da dação, deduzido agora nos termos do artigo 201.º, n.º 2 do CPPT são idênticos aos que conduziram ao indeferimento anterior, com base no desinteresse da dação, o presente pedido deve ser liminarmente indeferido. (...)”;

5.º Em 17 de Setembro de 2010 é subscrito despacho timbrado da “Direcção-Geral dos Impostos”, pelo substituto legal do Director-Geral, onde consta “... Indefiro nos termos propostos...”;

6.º Em 24 de Setembro de 2010 é subscrito documento timbrado da “Direcção-Geral dos Impostos-Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários”, dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Vale de Cambra, onde consta designadamente “... comunica-se que por despacho de 17.09.2010, do substituto legal do Director-Geral dos Impostos, foi indeferido o pedido em epígrafe, por falta de interesse por parte da Fazenda Pública...”;

7.º Em 27 de Setembro de 2010 é subscrito documento timbrado da “Direcção-geral dos Impostos-Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários”, dirigido a Dr. E..., advogado;

8.º Em 20 de Julho de 2011 é subscrito despacho pelo Chefe de Divisão, F... que refere “... Confirmando o teor da informação pelo que: - Em atenção à decisão proferida pelo TAF de Aveiro (...) seja proposto o indeferimento do pedido de dação em pagamento de bens da herança (participações sociais da sociedade C... Lda) nos termos e com os fundamentos constantes na informação sancionada por despacho do substituto legal do Director-Geral dos Impostos de 17.09.2010...”;

9.º Em 3 de Agosto de 2011 é proferido despacho pelo substituto legal do Director-Geral referindo “... Concordo. Indefiro com os fundamentos constantes na inf. n.º 3971/2010...”;

10.º Em 26 de Setembro de 2011 é dirigido a Dr. E... documento timbrado da Direcção-Geral dos Impostos, onde consta, designadamente "... Fica por este meio notificado, na qualidade de mandatário judicial dos executados, de que por despacho do substituto legal do Director-Geral dos Impostos, de 8 de Agosto de 2011, foi indeferido o pedido de dação em pagamento apresentado pelos executados supra identificados. Este despacho proferido na informação 722/2011 de 20 de Julho de 2011 da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários teve como fundamentos os constantes na informação n.º 8971/2010, de 18.09.2010 da mesma Direcção de Serviços. (...) Em anexo: Cópia do despacho datado de 2011-08-08 do substituto legal do Director-Geral dos impostos; - informações n.º 3971/2010 e 722/2011 da Direcção de Gestão de Créditos Tributários...";

11.º Em 23 de Maio de 2012, é subscrita a informação n.º 99/2012 pela TAT G..., onde consta, designadamente "... Perante a sentença anulatória do despacho de indeferimento, a AT procedeu à notificação do despacho, fazendo-a acompanhar da informação técnica (...) Perante esta segunda notificação do despacho de indeferimento, os herdeiros de B... apresentaram nova reclamação (...) que foi mais uma vez julgada procedente (...) Compete à AT reanalisar o pedido com vista a sanar a falta de fundamentação do acto reclamado. (...) um dos modos excepcionais de extinção dos créditos tributários é a dação em pagamento (...) a dação em pagamento só é admissível antes da instauração da execução fiscal no âmbito de processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado. Em segundo lugar, encontrando-se instaurada a execução fiscal, o executado pode, no prazo para a oposição requerer a extinção da dívida exequenda e acrescido, com a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis. (...) a dação em pagamento está sujeita a vários requisitos, de que se destaca a obrigatoriedade de ser requerida dentro do prazo da oposição, os bens dados não serem de valor superior à dívida e acrescido, salvo se demonstrada a possibilidade de imediata utilização para fins de interesse público ou social (...). O facto de se poder extinguir uma dívida na fase executiva através de dação em pagamento estar tipificada no CPPT, artigo 201º, não significa, em nossa opinião, que a Fazenda Nacional seja obrigada a aceitar qualquer bem, móvel ou imóvel, que os sujeitos passivos ofereçam. (...) Em conclusão: No caso concreto, tendo em consideração a característica do bem oferecido, participações sociais de uma sociedade por quotas, afigura-se-nos que o pedido não deve ser aceite, por manifesta falta de interesse do Estado em adquirir a empresa. O desinteresse da Fazenda Pública pelas participações sociais oferecidas é baseado nos seguintes argumentos: 1. (...) O nosso país atravessa uma crise económica e financeira grave que torna onerosa, difícil e morosa a venda destas participações tendo assim a AT dificuldade em conseguir a cobrança dos seus créditos. (...) a prefiguração da aceitação de tal bem não poderá deixar de ter em conta os encargos decorrentes para o credor público aceitante, designadamente cobertura de risco, tempo e despesas necessárias à sua conversão em liquidez...";

12.º Em 25 de Maio de 2012 é despachado em documento timbrado de "Autoridade Tributária e Aduaneira" o seguinte "... Confirmo, sendo de indeferir o pedido de dação em pagamento com base nos fundamentos e nos termos propostos...";

13.º Em 31 de Maio de 2012 é proferido despacho pelo substituto legal do Director-Geral, em documento timbrado da Autoridade Tributária e Aduaneira, referindo "... Indefiro nos termos propostos...";

14.º Em 18 de Junho de 2012 é dirigido a Dr. E..., advogado, ofício n.º 919, onde consta designadamente, "Fica por este meio notificado, na qualidade de mandatário judicial dos executados, que por despacho do substituto legal do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 31 de Maio de 2012 foi indeferido o pedido de dação em pagamento...";

8. No acórdão fundamento consta como provada a seguinte matéria de facto:

1. O reclamante, pelo seu requerimento de fls. 71 a 104, cujo teor se dá por reproduzido, requereu o pagamento em prestações das dívidas exequendas do processo principal e dos apensos, no valor global de 11.887,72 €, que respeitam a dívidas da executada originária de IRC, de 2004 e 2005 e de IRS retido na fonte relativo aos períodos de 2007/07 e 2007/10 (fls. 71 a 104 e 106);

2. Sobre esse requerimento foi lançada a informação de fls. 106 e 106-vº, cujo teor se dá por reproduzido (fls. 106 e 106-vº):

3. O órgão da execução fiscal indeferiu o requerimento pelo despacho de fls. 106-vº, cujo teor se dá por reproduzido (v. fls. 106-vº);

4. O órgão da execução fiscal não notificou o reclamante para exercer o direito de audição antes do indeferimento do requerimento (fls. 71 a 108 a contrario).

9. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 10/04/2013 no processo n.º 0441/13 (**acórdão recorrido**) com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 30/11/2011 no processo n.º 0983/11 (**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 Supremo Tribunal, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou sobriga o Tribunal de recurso de reapreciar a questão.

Está em causa um recurso interposto em execução instaurada em 28/05/2009, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos arti-

gos 27º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152º, 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 dito 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 situações de facto substancialmente idênticas – identidade que não implica, porém, uma total semelhança dos factos, mas apenas a sua subsunção às mesmas normas legais;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica – que ocorre 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, soluções opostas, e que essa 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*.

No **acórdão recorrido** estava em causa a legalidade de acto de indeferimento de pedido de dação em pagamento, por violação do direito de audiência consagrado no art.º 60º da LGT, tendo sido essa a única questão analisada e que foi decidida no sentido de que tal pedido provoca um verdadeiro procedimento tributário, na acepção dada pelo artº 54º, n.º 1, alínea h), da LGT, ao qual são aplicáveis as normas que a LGT prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audiência previsto no art. 60º.

Como nele se deixou explicitado, «*Na sequência do pedido [de dação em pagamento] inicia-se um procedimento tributário tendente à sua autorização, regulado pormenorizadamente nos ns. 2 e segs. do artº 201º do CPPT, o qual corre paralelamente à execução.*

Assim, de acordo com o disposto no n.º 2 do referido artº 201º, apresentado o requerimento, o órgão da execução fiscal enviará ao dirigente máximo do serviço, no prazo de 10 dias, cópia do requerimento, bem como o resumo do processo e dos encargos que incidam sobre os bens, com conhecimento, no mesmo prazo, ao imediato superior hierárquico, quando exista.

Recebido o processo, o dirigente máximo do serviço poderá remetê-lo para despacho do ministro competente, com fundamento no desinteresse da dação, ou solicitar a avaliação dos bens oferecidos em pagamento, através de uma comissão cuja constituição será promovida pelo órgão de execução fiscal, que presidirá, e dois louvados por ele designados que serão, no caso de bens imóveis, peritos avaliadores das listas regionais e, no caso de bens móveis, pessoas com especialização técnica adequada, devendo a comissão efectuar a avaliação no prazo máximo de 30 dias após ser determinada a sua realização (nº 3 do referido normativo)

E, em situações de especial complexidade técnica, o dirigente máximo do serviço solicitará a avaliação dos bens, conforme os casos, à Direcção-Geral do Património do Estado, à Direcção-Geral do Tesouro e ao Instituto de Gestão do Crédito Público ou a entidade especializada designada por despacho do Ministro das Finanças (nº 4).

Esta avaliação é efectuada pelo valor de mercado dos bens, tendo em conta a maior ou menor possibilidade da sua realização.

Por fim, reunidos os elementos referidos nos números anteriores, o processo será remetido para despacho ao ministro ou ao órgão executivo competente, que poderá, antes de decidir, determinar a junção de outros elementos no prazo de 10 dias, sob pena de o pedido não ter seguimento, salvo se o atraso não for imputável ao contribuinte.

Estamos pois perante um verdadeiro um procedimento tributário, na acepção que lhe é dada pelo artº 54º, n.º 1, alínea h) da Lei Geral Tributária, apreciado e decidido pelo membro do governo de quem dependa a administração tributária legalmente competente para a liquidação, o qual autorizará ou não, por vontade própria, essa forma de extinção da obrigação tributária.

Acresce referir, como sublinha Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de, vol. III, pags. 424/425, que «o facto de este procedimento estar enxertado num processo de execução fiscal e este ter natureza judicial na sua totalidade, como refere o art. 103º n.º 1, da LGT, não é obstáculo à aplicação das regras do procedimento tributário, na parte que não corre perante os tribunais tributários, pois também são a LGT, no art. 54º, n.º 1, alínea i), e o CPPT, no

art. 44º, n.º 1, alínea g), que incluem «a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial» entre os exemplos de procedimentos tributários típicos.

Serão assim aplicáveis ao procedimento iniciado com o pedido de dação em pagamento, os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audiência previsto no artigo 60º.».

Nesta sequência argumentativa, julgou-se que o direito de audiência não podia, no caso, deixar de ser assegurado, estando a administração tributária obrigada, previamente à prolação da decisão do pedido de dação em pagamento, a notificar a requerente do projecto de decisão para que esta pudesse pronunciar-se, não sendo de aplicar o chamado princípio de aproveitamento do acto para impedir a anulação desse indeferimento, porquanto «no caso sub judice o despacho de indeferimento do pedido de dação em pagamento teve como base os fundamentos e os termos propostos na informação 99/2012, a fls. 267 e segs. dos autos - cf. pontos 11 e 12 do probatório» onde «se diz, entre outros fundamentos alinhados para rejeição do pedido, que os requerentes não apresentaram qualquer argumento que permita à Administração Fiscal concluir pelo interesse objectivo na aquisição dos bens oferecidos - cf. fls. 272», sendo, assim, «manifesto que não se está perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audiência da requerente, pelo que o direito de audiência desta se impunha», pelo que «haverá que concluir-se que o direito de audiência não podia, neste caso, deixar de ser assegurado».

Já no **acórdão fundamento** estava em causa a legalidade de acto de indeferimento de pedido de pagamento em prestações da dívida em cobrança coerciva, por violação do direito de audiência consagrado no art.º 60º da LGT, tendo sido essa a única questão analisada e que foi decidida no sentido de que embora esse pedido provoque, efectivamente, um procedimento tributário enxertado na execução, é-lhe inaplicável o art. 60º da LGT, porquanto a execução fiscal reveste natureza judicial e em processos dessa natureza as decisões não têm que ser projectadas.

Tal acórdão apoiou-se, de forma expressa, no voto de vencido constante do acórdão do STA de 15/04/2009, proferido no processo n.º 0130/09, e ao qual acrescentou o seguinte: «Reconhecendo embora que tanto a matéria do pagamento em prestações, como a da dação em pagamento constituem procedimentos tributários, a verdade é que os mesmos estão enxertados na execução fiscal, processo de natureza judicial, e, como se refere no voto de vencido acima referido em processos de natureza judicial, “as decisões não têm que ser projectadas. A um requerimento segue-se uma decisão, passível, como decorre da lei do respectivo recurso (no caso, reclamação) para o tribunal competente”».

Para além disso, o acórdão fundamento deixou exarado que mesmo que se admitisse que o direito de audiência era obrigatório e que fora omitida essa formalidade, «nem assim esta omissão conduziria à anulação da decisão do órgão da execução fiscal dado que tal formalidade se degradou em não essencial. Essa degradação ocorrerá, nomeadamente, quando estiver em causa decisão que não pudesse ser outra que não a efectivamente tomada, por força de uma actividade vinculada da Administração Tributária. (...) E, no caso vertente «todos os elementos relevantes para a decisão se encontravam já no processo de execução fiscal e eram conhecidos do recorrente. O recorrente limitou-se no seu requerimento a invocar dificuldades económicas demonstrativas da impossibilidade de pagamento da dívida em menos prestações do que as por si indicadas.

Deste modo, entendendo o órgão da execução fiscal que a lei o impedia de conceder aquele número de prestações, e estando já na posse de todos os elementos necessários à decisão, não se vê que necessidade houvesse de estar a ouvir o recorrente para indeferir o requerimento, já que outra decisão não poderia ter sido tomada face ao disposto no artº 199º, nºs 2, 4 e 5».

Como assim, apesar de serem distintos os actos questionados nos dois acórdãos, a questão fundamental de direito colocada e que obteve solução antagónica é a de saber se aos procedimentos tributários enxertados no processo de execução fiscal (seja o pedido de dação em pagamento, seja o de pagamento da dívida em prestações, posto que ambos os acórdãos os aceitaram como procedimentos tributários) é aplicável a norma contida no art. 60º da LGT. E, no caso afirmativo, se a omissão do dever de audiência se deve degradar em não essencial por apelo ao princípio do aproveitamento dos actos administrativos.

Com efeito, relativamente a estas duas questões foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos em confronto, por decisões expressas e antagónicas, pelo que se impõe examinar qual a solução que deve prevalecer – se a do acórdão fundamento, se a do acórdão recorrido – tendo em conta que não existe ainda jurisprudência consolidada do STA sobre a matéria e, como tal, ocorre também o segundo requisito legal necessário para o prosseguimento do recurso.

Já a questão da aplicabilidade do art. 60º da LGT nas situações de inexistência de instrução procedimental não foi sequer equacionada no acórdão recorrido, pelo que não pode haver antagonismo decisório relevante entre os arestos em confronto sobre essa questão e, como tal, não nos pronunciamos sobre ela.

E avançando na apreciação e decisão daquelas duas questões, logo diremos que estamos convictos da justeza da argumentação que fez vencimento no acórdão recorrido.

Efectivamente, estamos perante um procedimento tributário, na acepção que lhe é dada pelo artº 54º, n.º 1, alínea h) da LGT, apreciado e decidido pelo membro do governo de quem dependa a administração tributária legalmente competente para a liquidação, o qual autorizará ou não, por vontade própria, essa forma de extinção da obrigação tributária. E nestes casos em que na acção processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária, não há como deixar de aplicar a esses procedimentos os princípios gerais que regulam a actividade administrativa-tributária e as normas que a LGT prevê para esse tipo de procedimentos, designadamente a norma contida no seu artigo 60º.

Como sublinha JORGE LOPES DE SOUSA no “*Código de Procedimento e Processo Tributário*”, Áreas Editora, vol. III, págs. 424/425, a propósito do pedido de dação em pagamento, o facto de este procedimento tributário (ou sucessão de actos dirigidos à declaração de direitos tributários) «*estar enxertado num processo de execução fiscal e este ter natureza judicial na sua totalidade, como refere o art. 103º n.º 1, da LGT, não é obstáculo à aplicação das regras do procedimento tributário, na parte que não corre perante os tribunais tributários, pois também são a LGT, no art. 54º, n.º 1, alínea i), e o CPPT, no art. 44º, n.º 1, alínea g), que inclui “a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial” entre os exemplos de procedimentos tributários típicos. (...)*

Aliás, sendo essencialmente idêntica a tramitação e o conteúdo de um pedido de dação em pagamento formulado antes da execução fiscal (...) não se compreenderia que fossem aplicadas regras diferentes, a nível dos direitos do contribuinte.»

São, assim, aplicáveis a estes procedimentos tributários os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audiência previsto no artigo 60º.

E porque a audiência dos interessados se destina essencialmente a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para o cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audiência constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade dessa decisão, a menos que seja manifesto que a decisão viciada só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto.

Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado 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 podem degradar em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las. Consequentemente, e tendo em conta que a audiência prévia dos interessados não é um mero rito procedimental, a formalidade em causa (essencial) só se podia degradar em não essencial (não invalidante da decisão) se essa audiência não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, e se se impusesse, por isso, o aproveitamento do acto – *utile per inutile non viciatur*.

O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso.

E são essas circunstâncias concretas que nos levam a concluir que, no caso dos autos, não podia dar-se por seguro que o exercício do direito de audiência não teria qualquer relevância na decisão da reclamação, posto que a interessada, face ao teor da informação que fundamentou o indeferimento da pretensão (cfr. pontos 11º e 12º do probatório) podia procurar convencer a Administração da fragilidade da sua retórica argumentativa, induzindo-a a compatibilizar a factualidade aceite com a observância da legalidade que teve de vir defender nesta reclamação judicial.

Não havia, assim, e como bem decidiu o acórdão recorrido, que aplicar ao caso em análise o princípio do aproveitamento dos actos administrativos, dado que não se estava perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audiência da requerente. Como aí se deixou sublinhado, «*no caso subjudice o despacho de indeferimento do pedido de dação em pagamento teve como base os fundamentos e os termos propostos na informação 99/2012, a fls. 267 e segs. dos autos- cf. pontos 11 e 12 do probatório. Ali se diz, entre outros fundamentos alinhados para rejeição do pedido, que «os requerentes não apresentaram qualquer argumento que permita à Administração Fiscal concluir pelo interesse objectivo na aquisição dos bens oferecidos» - cf. fls. 272.*

É manifesto, pois, que não se está perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audiência da requerente, pelo que o direito de audiência desta se impunha.

Assim sendo, haverá que concluir-se que o direito de audiência não podia, neste caso, deixar de ser assegurado, pelo que, previamente à prolação da decisão do pedido de dação em pagamento, a Administração Fiscal estava legalmente obrigada a notificar a requerente do seu projecto de decisão para esta, querendo, se pronunciar.»

Termos em que não pode deixar de improceder o presente recurso por oposição de acórdãos, impondo-se a confirmação do acórdão recorrido.

4. Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* (vencido de acordo com declaração anexa) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

Voto de vencido

Votei vencido por entender, à semelhança do que sempre tenho defendido nos processos em que a questão se tem colocado, que em processo de execução fiscal não há direito de audição.

Na verdade, o órgão da execução fiscal exerce função semelhante à de juiz e as suas decisões são controladas judicialmente por via da reclamação prevista nos art.ºs 276º e segs. do CPPT. É irrelevante que a decisão tenha de ser tomada por outra entidade que não o chefe do serviço de finanças respetivo, pois, no caso, deve entender-se que a decisão é tomada pelo órgão da execução fiscal.

Assim, propendo a considerar que estamos em presença de um incidente da execução atípico e não perante ato administrativo.

Ora, a ser como decidi a tese que fez vencimento, e também, aliás, seguida noutros acórdãos anteriores, então teríamos de retirar todas as consequências da teoria do ato administrativo, nomeadamente a possibilidade de ação administrativa especial ou de recurso hierárquico, o que é incompatível com a celeridade que se pretende para o processo de execução fiscal.

Assim, concederia provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e confirmando a não exigência legal do exercício do direito de audição prévia. — *Valente Torrão*.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de Acórdãos.

Sumário:

Não se verifica oposição de julgados quando se verifica que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas situadas em vertentes diferentes dos princípios e regras jurídicas do ónus da prova, e que influenciaram decisivamente a solução adoptada num e noutro aresto.

Processo n.º 1106/13-50.

Recorrente: A... e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A..... E B....., com os demais sinais dos autos, recorrem para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 20/12/2012, no processo n.º 03410/09, invocando oposição entre ele e os seguintes três acórdãos: do TCA Norte de 3/05/2008, no processo n.º 00209/08.9MDL, do TCA Norte de 18/03/2010, no processo n.º 00219/05.8BEBRG, e do STA de 24/03/2004, no processo n.º 023/04.

1.1. Por despacho do Exm.º Juiz Desembargador Relator foram os Recorrentes notificados para eleger apenas um acórdão fundamento de entre os três indicados (cfr. fls. 326), tendo eles, nessa sequência, vindo nomear como acórdão fundamento aquele que foi proferido pelo TCA Norte de 18/03/2010, no processo n.º 00219/05.8BEBRG (cfr. fls. 329).

1.2. O Exm.º Juiz Desembargador Relator determinou o prosseguimento dos termos do recurso por entender que se podia efectivamente verificar a invocada oposição entre o acórdão recorrido e o eleito

como acórdão fundamento, tendo os Recorrente aduzido alegações que remataram com as seguintes conclusões:

1. A posição dominante na jurisprudência dos Tribunais Superiores é a de que cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação.

2. No caso do acórdão recorrido, o Douto Tribunal veio considerar que cabia aos Impugnantes provar que o “dinheiro não caiu do céu”, quando, à luz do princípio referido na conclusão anterior, cabia à Administração provar passe a expressão, “de onde esse dinheiro tinha caído”.

3. Apesar de resultar claro da decisão de 1ª instância, suportada na apreciação da prova apresentada pelas partes, a insuficiência dessa mesma prova quanto à origem do direito à correspondente qualificação dos “rendimentos” objecto de tributação.

4. Assim, o acórdão proferido está em manifesta oposição com a doutrina emergente, entre outros, do acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 18 de 2010, no âmbito do processo n.º 00219/05.8BEBRG.

Nestes termos, deve o Douto Tribunal apreciar as contradições e oposições entre o Acórdão recorrido - proferido no âmbito do Processo n.º 03410/09 - e Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 18 de Março de 2010, no âmbito do Processo n.º 00219/05.8BEBRG de forma a apurar o seguinte:

- A quem pertencia o ónus de provar se o montante de € 847.936,43 (170.000.000\$00) pode ser *qualificado* como um proveito tributável a coberto do disposto no art. 5º n.º 1 e 2 alínea p) do Código do IRS; e,

- Concluindo que esse ónus pertencia à Administração, anular a decisão constante do acórdão do Tribunal Central Administrativo, em face da insuficiência da prova, como ficou demonstrado na apreciação do caso pelo Tribunal de 1ª Instância e, dessa forma, anulando, nos termos do art. 100º do CPPT o acto tributário de liquidação.

1.4. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5. O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu o douto parecer de fls. 359/361, no sentido de que deveria julgar-se findo o recurso, por inexistir identidade de situações de facto e de decisões opostas expressas. *«Na verdade, enquanto que no acórdão fundamento o TCAN considerou que a AT não cumpriu o ónus da prova da sua actuação, demonstrando a existência do rendimento que esteve na génese da liquidação com consequente anulação da liquidação, no acórdão recorrido, o TCAS considerou que se mostram provados os pressupostos da tributação do montante/rendimento em causa, cujo recebimento está, plenamente, provado, em IRS, o que implica que a AT cumpriu o ónus da prova da correcção efectuada, mantendo, em consequência o acto tributário na ordem jurídica.»* Para o caso de assim não ser entendido, defendeu que deveria revogar-se o acórdão recorrido pelas razões aduzidas em 1ª instância pelo Ministério Público.

1.6. Colhidos os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul de 20/12/2012, no proc. n.º 03410/09 (**acórdão recorrido**) com o acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Norte em 18/03/2010, no proc. n.º 00219/05.8BEBRG (**acórdão fundamento**).

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

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação judicial instaurado em 17/11/2006, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art. 27º, n.º 1, alínea b), do ETAF, art. 152º, n.º 1, alínea a), do CPTA e art. 284º 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 dito 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 situações de facto substancialmente idênticas;

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

– que se tenha perfilhado, nos dois arestos, soluções opostas e que tal 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.

O **acórdão recorrido** debruçou-se sobre a sentença que anulava na totalidade o acto de liquidação de IRS relativa ao ano de 2001 efectuada na sequência de duas correcções à declaração anual de rendimentos apresentada por A..... e mulher B....., correcções que se fundaram na posição assumida pela administração tributária, após realização de acção inspectiva interna, no sentido de que nessa declaração fora omitido o rendimento de € 872.896,32 auferido pelo contribuinte marido a título de adiantamento por conta de lucros, bem como o rendimento de 847.956,32 auferido a título de outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais, ambos tributáveis em sede de IRS [Categoria E], nos termos do estatuído no art. 5º, n.º 2, alíneas h) e p), do CIRS.

Nesse acórdão foi concedido parcial provimento ao recurso (interposto pela Fazenda Pública) e revogada a sentença na parte referente à julgada ilegalidade da correcção/acréscimo de € 847.956,32 aos rendimentos tributáveis dos impugnantes, por se ter concluído que se incorrera em erro de julgamento ao ter-se julgado ilegal essa correcção com base no entendimento, expresso na sentença, de que apesar de estar provado que o impugnante recebera esse rendimento, ele não lograra provar o que alegara sobre a sua proveniência, e que um *non liquet* quanto à proveniência/natureza desse rendimento deveria conduzir à anulação da liquidação, em conformidade com o disposto no art. 100º do CPPT.

Segundo o acórdão, estando comprovada a existência dessa vantagem económica para a esfera patrimonial do impugnante - correspondente ao valor monetário de rendimento efectivamente percebido, procedente de bens com natureza mobiliária - e não se podia ter dito, como se disse na sentença, que ocorre um *non liquet*, «*porquanto a supra apontada grande amplitude da operada regra de incidência se nos apresenta legitimante da tributação, em cédula de IRS, Categoria E, de um rendimento como o versado, cuja existência e titularidade não merecem discussão, só sendo inviável apontar a concreta fonte do mesmo, em resultado das particularidades, que envolvem a situação tributária do impugnante marido, longamente descritas no relatório da inspecção tributária e atos procedimentais conexos.*

Queremos com isto significar que determinante é a constatação de ter sido auferido, pelo contribuinte, o rendimento em causa, o qual, mesmo que proveniente de atos ilícitos, traduz elemento bastante para, regra geral, motivar a incidência de IRS – cfr. art. 1º n.º 1 CIRS.

Por fim, entendemos que nenhuma ilegalidade encerra considerar o valor total dos aludidos movimentos financeiros como equivalente ao montante da vantagem económica auferida pelos impugnantes e correspondentes rendimentos de capitais, auferidos no ano de 2001, no pressuposto de que da prova produzida, neste processo, não emerge dúvida fundada sobre a quantificação, nessa medida, do facto tributário.»

Em suma, na situação analisada no acórdão recorrido, a administração tributária demonstrara que em 2001 o contribuinte recebera de terceira pessoa o rendimento de € 847.956,43, e, por sua vez, este não demonstrara, como alegara, que esse rendimento tinha na sua génese contratos de mútuo, pelo que se julgou inexistente qualquer dúvida ou um *non liquet* quanto à existência de *facto tributário* legitimante da correcção e da tributação, e se manteve o acto de liquidação na parte correspondente.

Já no **acórdão fundamento** estava em causa um acto de liquidação de IRS de 1999 que teve na sua génese uma correcção aos rendimentos declarados pelo contribuinte por virtude de a administração tributária ter considerado que, nesse ano, ele havia auferido € 42.587,37 a título de rendimentos de categoria B - profissionais - [art. 3º, n.º 1, alínea b) do CIRS], dado que no exercício de actividade que exercia a título independente (liquidatário judicial) auferira rendimentos por «*conceder preferência na venda da massa falida das empresas em Processo de Falência (para o qual estava nomeado), recebendo comissões e outras importâncias por contrapartida desse favorecimento*».

Todavia, na sentença que constituía o objecto deste recurso, não fora dado como provado que o impugnante havia recebido comissões ou outras contrapartidas por esse favorecimento, não se tendo, aliás, provado esse ou qualquer outro facto «*susceptível de integrar a previsão abstracta da norma de incidência tributária que serviu de fundamento jurídico ao acto de liquidação de imposto aqui impugnado*», sendo que, segundo o acórdão recorrido, «*constitui um juízo meramente conclusivo que comporta uma valoração jurídica evidente, dizer-se, como fez a sentença recorrida, “que o Impugnante recebeu a quantia de 42.578.37€, de rendimentos provenientes da categoria B de IRS.*».

Razão por que se conclui, no acórdão, que «*estando em causa uma liquidação de IRS efectuada com base na norma do artigo 3º do CIRS importava que, em sede de procedimento tributário e ainda que cessada a presunção de verdade das declarações fiscais dos Recorrentes, a administração tivesse desenvolvido uma actividade instrutória da qual resultasse a prova dos factos subsumíveis a essa norma, nomeadamente, factos que permitissem concluir, não só que o Recorrente marido auferiu os rendimentos que administração alega ter auferido, mas que o fez no exercício, por conta própria, de*

uma actividade de prestação de serviços, pois só deste modo estariam reunidos os pressupostos legais da actuação administrativa.

Neste contexto, afigura-se-nos, ao contrário do que decidiu o tribunal a quo, que a administração, quer no procedimento tributário, quer no processo judicial, não logrou alegar nem provar de modo minimamente sustentado os pressupostos de facto da sua actuação, ou seja e no caso, a existência do facto tributário implicante da liquidação do imposto e, como assim, não poderá essa liquidação, por isso que é ilegal, manter-se na ordem jurídica.»

Em suma, na situação analisada no acórdão fundamento, a administração tributária não demonstrara que o contribuinte auferira o apontado rendimento de € 42.587,37, razão por que o TCAN julgou que não se encontrava revelado qualquer *facto tributário* legitimante de tributação. E uma vez que pertencia àquela o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação, consubstanciada na evidenciação da existência de *facto tributário* necessário para a alteração dos rendimentos declarados, concluiu, perante as regras do ónus da prova contidos no art. 74º da LGT, que se impunha anular a liquidação.

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas situadas em vertentes diferentes das regras jurídicas do ónus da prova, e que influenciaram decisivamente a solução adoptada num e noutro aresto:

- no acórdão recorrido, a questão fundamental de direito reconduzia-se a saber se, tendo a administração cumprido o ónus de prova que lhe incumbia, de demonstrar que o contribuinte auferira um rendimento não declarado, e não tendo este provado o que alegara quanto à proveniência/natureza desse rendimento para efeitos de exclusão da tributação nos moldes pretendidos pela administração, devia ou não concluir-se pela existência de fundada dúvida ou de um *non liquet* conducente à anulação da liquidação, em conformidade com o disposto no art. 100º do CPPT;

- no acórdão fundamento, a questão fundamental de direito reconduzia-se a saber se, não tendo a administração cumprido o ónus de prova que lhe competia, de demonstrar que o contribuinte auferira um rendimento não declarado, devia a liquidação ser anulada por falta de cumprimento desse pressuposto de tributação, em conformidade com o disposto no art. 74º da LGT.

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

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

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

- I — *Nos processos iniciados após 1 de Janeiro de 2004, 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, 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.*
- II — *Inexiste contradição sobre a mesma questão fundamental de direito se o Acórdão fundamento e o recorrido tomaram as respectivas decisões tendo como referência quadros fácticos que, apresentando embora alguns pontos comuns, são dissemelhantes num aspecto essencial, determinante da diversidade de soluções adoptadas.*

Processo n.º 1109/13-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: Z..., L.^{da}
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de Fevereiro de 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 28 de Setembro de 2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “Z....., Lda” contra acto de fixação do valor patrimonial de um prédio, vem, nos termos dos artigos 30.º alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por alegada oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Janeiro de 2013, proferido no recurso n.º 0141/11 (junto a fls. 209 a 220 dos autos).

A recorrente apresentou (a fls. 205 a 208) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

1) *Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente.*

2) *Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 284.º n.º 3 do CPPT.*

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, seguirem-se os demais termos até final.

Por despacho de 22 de Abril de 2013 (fls. 221, frente e verso, dos autos) o Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, afigurando-se-lhe existir a invocada oposição de acórdãos, ordenou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A. No presente recurso verificamos que os dois Acórdãos o Recorrido e o Fundamento (proferido pela 2.ª Secção do STA, em 16/01/2013 no Proc. n.º 0141/11) tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

B. No que se refere à identidade de situações de facto, está em causa a validade das notificações de actos tributários, remetidas por cartas registadas com aviso de recepção aos Sujeitos Passivos e foram devolvidas ao remetente, sem terem sido recebidas pelos destinatários.

C. Em ambas as situações, tidas em consideração quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento, esteve em causa a notificação de actos em matéria tributária para a morada fiscal dos sujeitos passivos, sem que tivesse sido feita qualquer alteração de domicílio fiscal, naquele período em causa.

*D. Relativamente à **questão de direito**, esta circunscreve-se à interpretação que os Acórdãos, recorrido e fundamento deram ao artigo 39.º n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário, ou seja, se deve funcionar ou não, a presunção de notificação feita aos sujeitos passivos por carta registada, (ou registada com AR), nomeadamente saber se os mesmos devem ser considerados notificados, uma vez que as cartas remetidas pela AT para o efeito, foram devolvidas ao remetente.*

E. Em ambos os arestos, a questão jurídica concretamente apreciada foi a de saber se a presunção do n.º 5 do artigo 39.º do CPPT funciona, quando a causa de devolução é “mudou-se” ou “endereço insuficiente”.

F. Ora, sabendo que não foi recebida a notificação pelo sujeito Passivo (SP), no caso, a sociedade Z....., Lda, cumpre decidir se se considera notificada, atendendo a que a AT cumpriu todos os formalismos impostos pela lei quanto às notificações.

G. Acresce que, o SP não invocou razões de justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal, que são as condições que impedem a verificação da presunção de notificação do n.º 5 do artigo 39.º do CPPT.

H. Assim, enquanto o Acórdão recorrido concluiu no sentido de que não se verifica notificação válida dos actos tributários, ao considerar que não é possível aceitar o funcionamento da presunção do art.º 39º “quando se demonstra que ela (notificação) não foi efetivamente efetuada, como sucede nos casos em que a carta enviada para notificação seja devolvida, sendo que as exigências constitucionais referidas ficarão satisfeitas se o n.º 2 do art. 43.º for interpretado em consonância com o preceituado no n.º 5 do art. 39º do CPPT (...).”

I. Sustentando que não se verifica notificação válida dos actos tributários de liquidação, pelo facto de não ser possível aceitar o funcionamento da presunção do art. 39.º por as cartas terem sido devolvidas ao remetente sem indicação de motivo capaz de permitir imputar; atribuir à destinatária o não recebimento da correspondência postal”.

J. Contudo a ora Recorrente defende que a presunção do artigo 39.º n.º 5 do CPPT serve precisamente para evitar um impasse e a impossibilidade de notificar o contribuinte, motivado pela sua

inércia, sendo-lhe dada a possibilidade de ilidir a presunção, demonstrando que alterou a morada nos termos do artigo 19.º da LGT, ou que prove o justo impedimento ou a impossibilidade de comunicar a alteração do domicílio no prazo legal.

K. Ora, se a AF cumpre o determinado na lei e a presunção não é ilidida pela Recorrida, deve considerar-se válida a presunção de notificação.

L. Esta é a posição propugnada pelo acórdão fundamento à questão de direito, quando refere em suma que: «Apesar da devolução desta última, nada obsta ao funcionamento da presunção de notificação prevista no n.º 5 do art. 39.º do CPPT.»

M. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida no sentido sustentado pela RFP no presente recurso, e de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve dar se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão fundamento.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

a) Não se verificando identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão fundamental de direito, deve o recurso por oposição de acórdãos ser julgado findo, por falta dos respectivos pressupostos, neste sentido, vide, entre outros o Acórdão desse Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Janeiro de 2013, proferido no recurso n.º 0938/12.

b) Resulta claro da confrontação dos Probatórios dos Acórdãos em causa, que enquanto no Acórdão fundamento as cartas dirigidas à Impugnante foram devolvidas com a notação postal de avisado e não reclamado,

c) No Acórdão ora em crise, as cartas dirigidas à Recorrida foram devolvidas com a indicação de endereço insuficiente, sem que resulte dos autos que tenha sido deixado aviso.

d) Assim, não restam dúvidas de que não se verifica identidade entre as situações fácticas em confronto, inexistindo oposição de Acórdãos, pelo que o recurso deve, desde logo, ser julgado findo.

e) Acresce que, em ambos os arestos se perfilha a mesma solução para a questão de direito, fazendo depender o funcionamento da presunção insita no n.º 5 do art. 39.º do CPPT, da circunstância de ter sido deixado aviso para levantamento da carta em causa.

f) Aliás, cabe trazer à colação que no próprio Acórdão fundamento, em que está em causa a perfeição da notificação de duas liquidações, foi decidido que uma destas não foi validamente notificada, precisamente porque os elementos juntos aos autos não permitem concluir que tenha sido deixado aviso.

g) Assim, resulta claro que não se verifica, entre os Acórdãos recorrido e fundamento, qualquer divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, inexistindo oposição de Acórdãos, pelo que o recurso deve, também pelo ora exposto, ser julgado findo.

Se assim não for entendido, o que apenas por mera cautela de patrocínio se concebe, ainda se dirá que:

h) O duto Acórdão recorrido, preconizou uma correta interpretação das disposições legais aplicáveis, de acordo com a jurisprudência emanada desse STA, não merecendo qualquer censura.

i) A presunção insita no n.º 5 do art. 39.º do CPPT, não funciona nos casos das cartas terem sido devolvidas pelos CTT à Administração Tributária sem a assinatura dos correspondentes avisos de receção, nada se adiantando a respeito de não terem sido reclamados ou levantados (neste sentido, se decidiu, entre outros, no Acórdão desse STA de 21/05/2008, proferido no Recurso n.º 1031/07).

j) Ainda que os contribuintes devam comunicar as alterações de morada no prazo de 15 dias à Administração Fiscal (art. 43.º do CPPT).

k) Não pode ter-se como validamente efetuada uma notificação, com o pretense argumento de que o contribuinte não cumpriu o ónus de participação de alteração do seu domicílio.

l) Pois que, a parte final do n.º 2 do artigo 43.º do CPPT, ressalva do disposto quanto às citações e notificações, a presunção do n.º 2 do artigo 39.º do CPPT, que não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida e as normas em causa têm necessariamente de ser conjugadas com a garantia constitucional do direito à notificação e à tutela jurisdicional efetiva (vide, Acórdão desse STA de 06/05/2009, proferido no Recurso n.º 0270/09).

m) A presunção insita no n.º 5 do art. 39.º do CPPT, pressupõe a necessidade de se deixar ao contribuinte aviso para ir levantar a carta aos serviços postais, tal como se entendeu, entre outros, no duto Acórdão recorrido, no próprio Acórdão fundamento e defende o Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

n) Assim, e por todo o exposto, o duto acórdão recorrido, ao ter mantido a sentença de 1ª instância, na parte colocada em causa, não merece qualquer censura, devendo permanecer na ordem jurídica.

Nestes termos, atentos os fundamentos expendidos, nos melhores de direito, sempre com o mui duto suprimento de Vossas Excelências, deve:

a) Ser o recurso interposto pela Fazenda Pública, julgado findo por falta do preenchimento dos respectivos pressupostos; Ou,

Se assim não for entendido, o que apenas por mera cautela de patrocínio se concebe,

b) Ser o recurso interposto pela Fazenda Pública, julgado improcedente, pelas razões expendidas, e em consequência, mantido o douto Acórdão do Tribunal “a quo”, na ordem jurídica, com todas as consequências legais, daí advindas.

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

...

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.

6. A decisão recorrida não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

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.

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.

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.

A nosso ver, não se verificam os requisitos apontados em 1 e 5, identidade de situações fácticas e necessidade de decisões opostas expressas.

Na verdade, no acórdão fundamento foi deixado aviso ao destinatário da correspondência para levantar as cartas, tendo sido devolvidas por não terem sido reclamadas.

No acórdão recorrido as cartas foram devolvidas com a menção “endereço insuficiente”, não tendo o destinatário sido avisado para levantar a correspondência.

Também, inexistem decisões opostas expressas.

Pelo contrário, as decisões são coincidentes em função da diferente factualidade apurada.

De facto, do discurso fundamentador do acórdão fundamento extrai-se a conclusão de que se tivesse sido deixado aviso para levantamento das cartas presumia-se a notificação do destinatário da correspondência.

Portanto, a nosso ver e ressalvado melhor juízo, não se verifica a alegada oposição de acórdãos.

Termos em que deve julgar-se por não verificada a oposição de acórdãos e, conseqüentemente, julgar-se findo o recurso.

4 – As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público (fls. 254 a 256 dos autos) e nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

5 – Questões a decidir

Importa verificar 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.

6 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A. No dia 16/12/2009, foi efetuada avaliação ao prédio sito na, junto à estrada distrital, freguesia de, concelho do Barreiro, pertencente à impugnante, no montante de €1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil euros), nos termos que constam da ficha de fls. 12/13 do processo administrativo tributário apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 12/13 do PAT apenso).

B. No dia 05/01/2010, para efeitos de notificação desta avaliação, foi remetida à impugnante carta registada com aviso de receção para a morada “R, 2830 Barreiro”, a qual foi devolvida ao remetente Serviço de Finanças do Barreiro, com a indicação “endereço insuficiente” (fls. 14 do PAT apenso).

C. No dia 12/01/2010, para efeitos de notificação desta avaliação, foi remetida à impugnante nova carta registada com aviso de receção para a morada “R, 2830 Barreiro”, a qual foi devolvida ao remetente Serviço de Finanças do Barreiro, com a indicação “endereço insuficiente” (fls. 15 do PAT apenso).

D. Após receber a liquidação de IMI relativa ao imóvel da qual constava o respetivo valor patrimonial, a impugnante requereu certidão da qual constassem os critérios que serviram de base à avaliação predial, a qual lhe foi entregue no dia 17/05/2010 (docs. 1 e 2 da petição inicial).

E. No dia 14/06/2010, a impugnante requereu a segunda avaliação do imóvel ao Chefe do Serviço de Finanças do Barreiro nos termos que constam da ficha de fls. 16/18 do PAT apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 16/18 do PAT apenso).

F. Por despacho datado de 17/06/2010, o Chefe do Serviço de Finanças do Barreiro indeferiu liminarmente o pedido de segunda avaliação, invocando inexistir justo impedimento e ser regular a notificação da primeira avaliação à impugnante, nos termos que constam da ficha de fls. 20/21 do PAT apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 20/21 do PAT apenso).

G. No dia 01/09/2010, a impugnante interpôs a presente impugnação judicial.

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

1. A Impugnante, A....., L.da, constituiu-se em 30 de Outubro de 1995, tendo como objecto a comercialização de animais, produtos agroquímicos, rações, matérias-primas para o fabrico de alimentos compostos para animais, sementes, equipamentos para a pecuária e desinfectantes, tendo sede e domicílio fiscal na Rua, em, Cantanhede.

2. A Impugnante declarou à Administração Tributária o seu início de actividade em 14 de Novembro de 1995 – sob o CAE 52488 –, sujeita a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a contabilidade organizada e sob o regime normal trimestral, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

3. Poucos meses volvidos, porém, ambos sócios da Impugnante concluíram pela inviabilidade do projecto que se propunham desenvolver no seu seio e resolveram fazê-la cessar a actividade.

4. E assim o declararam em 11 de Junho de 1996 à Administração Tributária, para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

5. Anos mais tarde, encerraram as contas respectivas, em 31 de Dezembro de 2000.

6. E, mais tarde ainda, em 27 de Agosto de 2004, ambos sócios da Impugnante procederam à sua dissolução.

7. A Impugnante apresentou em 13 de Maio de 2002 declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do exercício de 2001, sem quaisquer movimentos, com resultados líquidos a zero, sem quaisquer valores a crescer ou deduzir, com prejuízo fiscalmente relevante também nulo, bem como um lucro tributável de zero euros.

8. Por via postal sob registo, em 5 de Junho de 2003, devolvida sob a notação postal de retirou desta morada, reiterada a 19 de Julho desse ano, igualmente devolvida sob a notação postal de encerrou, a Administração Tributária sucessivamente enviou para a sede da Impugnante, acima indicada, comunicação para que ela, no prazo de 15 dias, procedesse à correcção da referida declaração de 13 de Maio de 2002, no sentido de ser instruído esse modelo 22 com um anexo B e, bem assim, naquele corrigido o regime de tributação, de modo a que coincidissem o indicado com o constante do Cadastro de Pessoas Colectivas, na omissão de oportuna declaração de opção pelo regime geral de tributação, sob a cominação de se considerar como não entregue a declaração referida.

9. Como a Impugnante não correspondeu àquela instância, a 9 de Junho de 2004 a Administração Tributária procedeu à liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas a ela respeitante e ao seu exercício de 2001, a que coube o n.º [2004]2310017942, e sob o regime simplificado de tributação, da qual resultou uma dívida de imposto, àquele título, de € 935,74, tendo como data-limite de pagamento o dia 26 de Julho de 2004.

10. Nessa sequência a Administração Tributária enviou à Impugnante, via postal sob registo e aviso de recepção, a respectiva nota, para a sua sede, a qual foi devolvida ao remetente com a notação postal de avisado [e não reclamado] em 28 de Junho de 2004 e, enviando-lhe a correspondência uma segunda vez, foi-lhe devolvida em 12 de Julho seguinte com a notação postal de não reclamado [depois de avisado].

11. Aquela nota de liquidação seria depois entregue, em 30 de Setembro de 2004, directamente a um dos sócios da Impugnante, pelo Serviço de Finanças de Cantanhede, aquando da citação da Impugnante para a execução fiscal n.º 0710200401009702, desse Serviço [respeitante a dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas de 2002 no valor de € 1.032,88, incluindo juros de mora no valor de € 58,46], a qual também havia já sido enviada via postal em 30 de Agosto de 2004, para a sede referida no ponto 1.

12. A Impugnante apresentou em 29 de Maio de 2003 declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do exercício de 2002, sem quaisquer movimentos, com resultados líquidos a zero, sem quaisquer valores a crescer ou deduzir, com prejuízo fiscalmente relevante também nulo, bem como um lucro tributável de zero euros.

13. A Administração Tributária procedeu, a 13 de Novembro de 2003, à liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas respeitante à Impugnante, ao seu exercício de 2002, a que coube o n.º [2003]2310367753, e sob o regime simplificado de tributação, da qual resultou

uma dívida de imposto, àquele título, de € 974,43, a que acrescem € 58,46 de juros de mora, tendo como data-limite de pagamento o dia 31 de Dezembro de 2003.

14. Nessa sequência a Administração Tributária enviou à Impugnante, via postal sob registo e aviso de recepção, a respectiva nota, para a sua sede, a qual foi devolvida ao remetente com a notação postal de encerrou, depois do que a Administração Tributária reiterou tal envio, sendo-lhe a correspondência novamente devolvida em 11 de Dezembro de 2003, com a notação postal de Retirou desta morada sem deixar novo endereço.

15. A Administração Tributária procedeu, a 16 de Setembro de 2004, à liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas respeitante à Impugnante, ao seu exercício de 2003, a que coube o n.º [2004]2310354244, e sob o regime simplificado de tributação, da qual resultou uma dívida de imposto, àquele título, de € 1.250, a que acrescem € 76,18 de juros de mora, tendo como data-limite de pagamento o dia 5 de Janeiro de 2005.

16. Nessa sequência a Administração Tributária enviou à Impugnante, via postal sob registo, a respectiva nota, para a sua sede, a qual foi devolvida em 9 de Dezembro de 2004 com a notação postal de av[isado] n[ão] atendeu, mas a que a Impugnante acedeu antes de instaurar a presente impugnação.

17. A Administração Tributária enviou via postal sob registo, para a sede da Impugnante, nota de liquidação de juros compensatórios e moratórios de pagamentos por conta omitidos por aquela, segundo o regime simplificado de tributação, respeitantes ao exercício de 2004, num total de € 76,18, a qual foi devolvida em 9 de Dezembro de 2004 com a notação postal de av[isado] n[ão] atendeu, mas a que a Impugnante acedeu antes de instaurar a presente impugnação.

18. Em 21 de Dezembro de 2004 a Impugnante apresentou a petição inicial da presente impugnação.

Não resultou provado, com relevo para a decisão da causa, além dos factos incompatíveis com os ora fixados, designadamente que:

1. A Impugnante, desde 1996 não mais houvesse apresentado qualquer declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, nomeadamente a respeito dos anos de 2001 a 2003.

2. A Impugnante haja entregue via internet declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas respeitante ao ano de 2003, na qual apresentasse um rendimento de € 6.250, originando um imposto a pagar no montante de € 1.250.

3. A Administração Tributária soubesse que a Impugnante não mais tinha acesso à correspondência que lhe era dirigida para o local por si indicado ab initio como sede e domicílio fiscal» (Idem.).

7 – Apreciando.

7.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho no sentido de se lhe afigurar existir a invocada oposição de julgados, 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 2010, 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*.

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).

Vejam, então, se tais requisitos se verificam.

Alega a recorrente que nos dois Acórdãos o Recorrido e o Fundamento (proferido pela 2.ª Secção do STA, em 16/01/2013 no Proc. n.º 0141/11) tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas, mais alegando que no **que se refere à identidade de situações de facto**, está em causa a validade das notificações de actos tributários, remetidas por cartas registadas com aviso de recepção aos Sujeitos Passivos e foram devolvidas ao remetente, sem terem sido recebidas pelos destinatários.

Sucede, porém, que não obstante em ambos os acórdãos em confronto terem sido remetidas notificações por cartas registadas com aviso de recepção aos sujeitos passivos, que foram remetidas ao remetente sem terem sido recebidas pelos destinatários, há uma diferença essencial no quadro fáctico subjacente a um e outro aresto que determina a inexistência de oposição juridicamente relevante para efeitos de conhecimento do mérito do presente recurso, na medida que influenciou decisivamente as respectivas soluções adoptadas. É que, enquanto no Acórdão fundamento as notificações (relativas à liquidação oficiosa de IRC do exercício de 2001) foram devolvidas ao remetente com a *notação postal de avisado [e não reclamado]* e não reclamado [*depois de avisado*] – cfr. o n.º 10 do respectivo probatório fixado –, no Acórdão recorrido as notificações foram devolvidas ao remetente com a indicação postal “*endereço insuficiente*” (cfr. as alíneas B) e C) do probatório fixado no acórdão recorrido), sendo precisamente por isso, pelo *motivo da devolução das cartas “endereço insuficiente”* que o TCA – Sul *retira que não houve recusa de recebimento das cartas* porquanto nas *mesmas cartas ou em qualquer outro documento dos autos não consta qualquer menção de ter sido deixado ou enviado aviso para levantamento das mesmas, o que seria mesmo contraditório com a menção constante nas mesmas “endereço insuficiente”* (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 178 dos autos).

Observe-se, aliás, que também no Acórdão fundamento, relativamente à liquidação oficiosa de IRC do exercício de 2002, em relação à qual “a única menção aposta pelo funcionário postal na primeira carta – *encerrou* – não só não permite concluir que tenha sido deixado o referido aviso como, pelo contrário, leva a crer que não foi (cfr. os factos provados sob os n.ºs 13/14), concluiu o STA que *não pode fazer-se funcionar a presunção de notificação do n.º 5 do art. 39.º do CPPT* (cfr. Acórdão fundamento, a fls. 217 dos autos), precisamente porque o funcionamento da presunção contida neste preceito pressupõe – conforme é jurisprudência pacífica deste STA e que ambos os arestos acolhem –, que tenha sido deixado no domicílio fiscal da notificanda aviso postal para o seu levantamento na estação dos correios.

Assim, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, não há entre os acórdãos em confronto oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, antes as decisões aí sufragadas *são coincidentes em função da diferente factualidade apurada*, razão pela qual se haverá que julgar findo o recurso.

- Decisão -

8 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — Isabel Cristina Mota Marques da Silva (relatora) — José da Ascensão Nunes Lopes — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Pedro Manuel Dias Delgado — Dulce Manuel da Conceição Neto — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.**Assunto:**

Recurso por oposição de Acórdãos.

Sumário:

- I — Não se verifica oposição de julgados no caso de a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas.*
- II — No recurso por oposição de acórdãos, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita que possa retirar-se da decisão.*

Processo n.º 1284/13-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido em 22/05/2013 (a fls. 281/299) pelo Tribunal Central Administrativo Sul, invocando oposição entre ele e o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 8/11/2006, no recurso n.º 0244/06.

1.1. Por despacho do Exm.º Desembargador Relator foi julgado findo o recurso por se ter considerado que inexistia oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento face à diversidade da matéria de facto e à diversidade de questões jurídicas apreciadas (cfr. fls. 341/345), mas após reclamação para a conferência desse despacho foi proferido acórdão que mandou prosseguir o recurso com a seguinte fundamentação (fls. 381 e segs.):

«Os pressupostos da oposição de acórdãos constam do artigo 284º do CPPT; Os referidos pressupostos enunciam-se do modo seguinte: i) «que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito»; ii) «[v]erifica-se 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» [Ac. do STA, de 12.12.2012, P. 01100/11].

No caso em exame, está em causa os termos da aplicação da norma do artigo 115º/5, do CIRC, no que respeita à distribuição do ónus da prova entre as partes sobre a veracidade da escrita. O acórdão recorrido decidiu contra o contribuinte. O acórdão fundamento decidiu em favor do mesmo.

Compulsados os autos e uma vez verificada a referida oposição, impõe-se revogar o despacho reclamado e ordenar a notificação das partes para proferirem, querendo, alegações, nos termos do artigo 282º/3, do CPPT.»

1.2. Nessa sequência, a Recorrente veio apresentar alegações, que rematou com as seguintes conclusões:

1. O presente recurso vem interposto em virtude da evidente oposição entre o acórdão-recorrido e o acórdão-fundamento que havia sido proferido, sobre semelhantes realidades factuais e jurídicas, pelo STA em 8 de Novembro de 2006, no âmbito do recurso n.º 0244/06;

2. A identidade factual entre o acórdão-fundamento e o acórdão-recorrido resulta da circunstância de em ambos estarmos na presença de uma correção efetuada pela administração tributária ao valor das mais-valias/menos-valias fiscais, cujo valor de aquisição se encontrava contabilisticamente registado e consolidado desde há várias décadas, fundada na circunstância de, não obstante se encontrarem decorridos mais de 10 anos, o sujeito passivo não dispor de documentação de suporte plenamente justificativa do valor de aquisição contabilizado;

3. No acórdão-fundamento, entre a aquisição do terreno e a alienação, admite-se que tenha havido operações de loteamento, as quais podem justificar que o valor contabilístico de aquisição seja superior ao valor de aquisição constante da escritura, e na situação dos autos, semelhantemente, essas operações urbanísticas (loteamento) e mesmo edificação de construções ocorreram entretanto, entre a aquisição

do terreno rústico e a alienação das parcelas urbanas, as quais são igualmente suscetíveis de justificar que o valor contabilístico de aquisição seja superior ao valor de aquisição constante da escritura;

4. A similitude factual é a seguinte:

■ No acórdão-fundamento o contribuinte havia adquirido um terreno por X e posteriormente alienou por Y, sendo que a administração tributária refere que o preço de X constante da escritura é inferior ao valor contabilístico de aquisição Z;

■ No acórdão-recorrido o contribuinte havia adquirido um terreno por X e posteriormente alienou parte, já dividido e tomado urbano, por Y, sendo que a administração tributária refere que o preço X (preço proporcional da parcela apurado pela administração tributária através da área) constante da escritura é inferior ao valor contabilístico de aquisição Z (valor de aquisição proporcional da parcela).

5. No acórdão-fundamento julgou-se que não era exigível ao contribuinte a prova do valor de aquisição registado, em face do decurso do prazo para a conservação de documentos, impondo-se à administração tributária demonstrar a incorreção do valor de aquisição registado na contabilidade, ao passo que no acórdão recorrido julgou-se que tal exigibilidade de prova se mantinha apesar do decurso de 10 anos após aquisição;

6. No acórdão-fundamento, julgou-se que o prazo de 10 anos para conservação de documentos havia transcorrido porque contado a partir da aquisição, constituindo tal decurso a causa da inexigibilidade de prova do contribuinte, enquanto que no acórdão recorrido julgou-se que o prazo de 10 anos para conservação de documentos não havia transcorrido porque contado a partir da venda, não constituindo, pois, causa de inexigibilidade de prova do contribuinte;

7. A solução perfilhada pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em 8 de Novembro de 2006, no recurso n.º 0244/06, é que se afigura mais correta, no entender da Recorrente, pelo que deverá prevalecer na situação *sub judice*;

8. Com efeito, a interpretação da administração tributária, sustentada igualmente no acórdão-recorrido, segundo a qual o sujeito passivo deve guardar os documentos comprovativos do valor de aquisição dos imóveis pelo período de 10 anos, contados, não da data da aquisição mas a partir do exercício da alienação, no caso em apreço, em 2006, não é escorável no então artigo 115º (atual artigo 123º) do Código do IRC, pois os documentos de suporte aos lançamentos devem ser guardados no período de 10 anos após os lançamentos;

9. Considerando que não é exigível que o contribuinte apresente documentos justificativos de um lançamento contabilístico de há quatro décadas atrás, o qual no caso dos autos foi até efetuado por uma outra empresa entretanto incorporado por fusão na contribuinte, deve decidir-se tal como no acórdão-fundamento, no sentido de que não pode ser desconsiderado o valor declarado unicamente com base na insuficiência de apresentação dos documentos e que, nesse caso, a administração tributária só poderia promover uma correção ao lucro tributável declarado se demonstrasse uma qualquer falsidade do valor de aquisição declarado, o que não fez;

10. Em consequência, decidindo-se como no acórdão fundamento no sentido da inexigibilidade de conservação dos documentos justificativos do valor de aquisição, porque o prazo se conta desde a data da aquisição e não da venda, conclui-se que o ónus da prova da existência do facto tributário impende sobre a administração tributária e em caso de dúvida é resolvido em seu desfavor;

11. A administração tributária apenas aportou como indicio de inveracidade do declarado a aparente divergência entre o valor de aquisição que constava da contabilidade há mais de 10 anos e o preço de aquisição do terreno que deu origem aos prédios urbanos alienados, indicio esse que é insuficiente e não permite infirmar o declarado, desde logo porque o valor das parcelas urbanizadas sempre seria distinto do das parcelas não urbanizadas e, em qualquer caso, terão certamente acrescido outros valores de aquisição para além do preço propriamente dito a partir do momento em que é notória a existência de operações de loteamento, urbanização e edificação por parte da;

12. Em suma, não tendo sido feita a demonstração da inexatidão da contabilidade da Recorrente, não pode pretender extrair-se consequências desfavoráveis do facto de esta não ter apresentado certos documentos que, pelo decurso do tempo, não lhe era exigível apresentar;

13. Pelo que, em face do exposto, não poderá o acórdão-recorrido deixar de ser anulado, firmando-se, para efeitos de uniformização de jurisprudência, o entendimento ora prescrito e fixado no acórdão-fundamento.

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou para sustentar que entre os acórdãos em confronto não existe oposição susceptível de determinar o prosseguimento do recurso, não se encontrando preenchido o condicionalismo previsto no art. 264º do CPPT. Para o caso de assim não ser entendido, advogou que deve ser mantido o acórdão recorrido.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu o douto parecer que consta de fls. 421 e segs, no sentido de que deveria considerar-se inverificada a oposição de acórdãos e, por consequência, deveria julgar-se findo o recurso, pois apesar de existir «alguma similitude entre a factualidade em que se funda a decisão recorrida e aquela em que se sustenta o acórdão fundamento, não é substancialmente

idêntico o quadro factual em que se suportam as decisões em cotejo, nem está em causa a aplicação do mesmo preceito jurídico.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul de 22/05/2013 (**acórdão recorrido**) com o acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 8/11/2006, no processo n.º 0244/06 (**acórdão fundamento**).

Importa começar por analisar se ocorre a invocada oposição de acórdãos, pois, como tem sido repetidamente afirmado por este Supremo Tribunal, a decisão proferida no Tribunal “*a quo*” sobre a matéria não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Está em causa um recurso interposto em processo de impugnação judicial instaurado no ano de 2009, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e art. 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

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

E como também tem sido repetidamente dito 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 situações de facto substancialmente idênticas;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, soluções opostas e que tal 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.

E avançando na decisão logo se dirá que, tal como se mostra evidenciado no douto parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, não há, entre os acórdãos em confronto, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, pois que embora exista alguma similitude entre a factualidade em que se funda a decisão recorrida e aquela em que se funda o acórdão fundamento, não é substancialmente idêntico o quadro factual em que se suportam essas duas decisões, nem está em causa a aplicação do mesmo preceito jurídico.

No **acórdão fundamento** a questão jurídica em apreciação era a de saber sobre quem recaía o ónus de prova dos factos constitutivos da tributação em sede de *determinação do valor das mais-valias resultantes da alienação de imóveis*, numa situação em que a administração tributária corrigira o valor dos custos de aquisição declarados e registados contabilisticamente pelo contribuinte, e este não possuía já os elementos documentais de suporte a esses registos por ter decorrido o prazo de 10 anos a que aludia o art. 98.º, n.º 5, do CIRC (na redacção anterior ao DL 159/2009, de 13.07). A administração procedera, pois, à correcção dos custos de aquisição contabilizados e declarados somente porque o contribuinte não dispunha já dos elementos de suporte à contabilidade (e não porque dispusesse de elementos indiciantes de que essa contabilidade não merecia credibilidade), restringindo esses custos ao preço de aquisição constante da escritura e recusando todos os demais custos registados e declarados, nomeadamente os que se prendiam com os custos contabilizados de loteamento dos imóveis.

Nele decidiu-se que *«da não apresentação de tais elementos, solicitados à recorrente depois de decorrido o prazo de dez anos, em que era obrigado a guardá-los, não pode a Administração Fiscal concluir que o contribuinte não fez a prova dos elementos que compõem o respectivo valor de aquisição, designadamente daqueles que sejam diferentes do preço propriamente dito. Pelo que, constando da contabilidade da impugnante, há mais de dez anos, um valor do custo de aquisição dos imóveis em causa, cabe à Administração Fiscal a prova de que esse valor não é correcto.*

Deste modo e uma vez que a Administração Fiscal não fez a demonstração da incorrecção da fixação do valor contabilístico da aquisição, não é legítimo vir agora, decorrido que está aquele prazo de dez anos, exigir do contribuinte a prova do mesmo.».

Razão por que se decidiu, como se pode ver pelo respectivo sumário, o seguinte:

«I – O prazo para o contribuinte guardar os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte é de dez anos, conforme estabelece o artº 98º, n.º 5 do CIRC.

II – Não tendo o contribuinte apresentado quaisquer elementos justificativos dos valores considerados como valores de aquisição de imóvel, alegando que já não os possuía “pelo decurso do tempo”, não pode a Administração Fiscal concluir que aquele não fez a prova dos elementos que compõem o respectivo valor de aquisição, designadamente daqueles que sejam diferentes do preço propriamente dito e levar em consideração o valor constante da escritura para efeito de cálculo de menos/mais-valias.

III – Pelo que, não tendo a Administração Fiscal feito a demonstração da incorrecção da fixação do valor contabilístico, não é legítimo, uma vez decorrido o prazo a que alude o predito artº 98º, n.º 5, exigir do contribuinte a prova do mesmo.

Já no caso do acórdão recorrido, a questão jurídica em apreciação era a de saber se a administração demonstrara a falta de veracidade dos valores inscritos na contabilidade e declarados no que concerne aos custos de aquisição do imóvel para efeitos de determinação do valor das mais-valias resultantes da sua alienação, e se, perante isso, competia ao contribuinte demonstrar a veracidade desses dados pela apresentação dos respectivos documentos de suporte, pese embora ter já decorrido o prazo que a lei estipula para se guardar esse tipo de documentos.

Nele julgou-se que a administração havia demonstrado, “de forma fundamentada”, por dados obtidos através do cruzamento de informações e dos elementos plasmados no relatório de inspecção tributária, que tanto os registos contabilísticos do contribuinte como as declarações que apresentara não mereciam credibilidade, pois que para além de se verificar a existência de contradição entre os valores apurados pela administração tributária e os valores declarados, ainda se constatara que os prédios vendidos em 2006 pelo contribuinte foram “prédios urbanos térreos destinados à instalação de equipamentos que serviram ou têm servido de apoio a outros edifícios construídos no prédio rústico n.º 9044”, quando no mapa das mais-valias e menos-valias foi declarada a venda, em 2006, por 21.500,00 €, de um “Terreno para Construção” adquirido em 1964 por 64.870,00 €.

Donde se conclui, no acórdão recorrido, que perante tal incumbia ao contribuinte demonstrar os pressupostos do direito à dedução da menos-valia, independentemente do limite temporal de dez anos no que respeita ao dever de conservação em bom estado dos registos contabilísticos.

Deste modo, a única identidade factual entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido resulta da circunstância de em ambos se estar na presença de uma correcção efectuada pela administração tributária ao valor das mais-valias declaradas e contabilizadas pelo contribuinte, e de a correcção ter tido lugar quando já havia decorrido o prazo de 10 que a lei estipula para se guardarem os respectivos documentos de suporte. Mas a razão determinante da correcção é visceralmente distinta: enquanto no acórdão fundamento a administração não dispunha de quaisquer elementos susceptíveis de abalar a presunção de veracidade dos dados contabilizados e declarados pelo contribuinte, já no acórdão recorrido a administração dispunha de elementos indiciadores da falta de credibilidade desses dados.

Essa essencial disparidade conduziu a que os respectivos acórdãos recaíssem sobre situações fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas ainda que no âmbito das regras do ónus da prova, e que influenciaram decisivamente as seguintes soluções jurídicas que neles foram adoptadas

- segundo o acórdão fundamento, competia à administração tributária o ónus de provar a incorrecção do valor contabilístico/declarado dos custos de aquisição para efeitos de determinação do valor das mais-valias, e não tendo ela feito essa prova não era legítimo exigir ao contribuinte que apresentasse os documentos de suporte quando já decorrera o prazo referido no artº 98º, n.º 5 do CIRC.

- Segundo o acórdão recorrido, tendo a administração tributária conseguido abalar a presunção de veracidade dos valores contabilizados e declarados pelo contribuinte, pela enunciação de indícios sérios da sua não aderência à realidade, passou a competir a este o ónus de provar a veracidade desses valores, independentemente de ter já decorrido o prazo de 10 anos no que respeita ao dever de conservação dos documentos de suporte aos registos contabilísticos.

Por fim, no que concerne à questão do termo inicial da contagem do prazo de 10 anos para a conservação dos documentos de suporte da contabilidade, também não existe verdadeira oposição de julgados, uma vez que só a decisão recorrida contém pronúncia expressa sobre a matéria quando refere que “o limite temporal de dez anos, no que respeita ao dever de conservação em bom estado dos registos contabilísticos, no que se refere à invocação da presente menos-valia, sofrida no exercício de 2006, tem como termo a quo, o ano da realização da mesma, isto é, o ano 2006”.

O acórdão fundamento não se debruçou, de forma explícita e fundamentada, sobre essa problemática do termo inicial do prazo de 10 anos, inexistindo, assim, pronúncia expressa sobre a questão. E como é jurisprudência uniforme e continuada deste Supremo Tribunal, só se pode falar oposição de julgados quando os arestos alegadamente em contradição tiverem proferido *decisão expressa* sobre a mesma questão fundamental de direito e, portanto, tiverem discorrido juridicamente sobre ela, não sendo possível, por isso, antever oposição quando apenas uma das decisões for expressa, não relevando qualquer conclusão implícita que possa retirar-se da decisão.

Não há, pois, oposição juridicamente relevante que justifique o presente recurso, pelo que este deve ser considerado findo, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

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

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

Acórdão de 22 de janeiro de 2014.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

- I — No recurso por oposição de acórdãos o recorrente pode invocar mais de um acórdão fundamento se for mais do que uma a questão suscitada; assim, tendo suscitado a questão da caducidade do direito à liquidação e a questão da natureza dos rendimentos sujeitos a IRS, é legal a invocação de oposição entre o acórdão recorrido, por um lado, e um acórdão deste STA e do TCAN, por outro, como acórdãos fundamento.*
- II — Não ocorre oposição de acórdãos se no acórdão recorrido foi tida em consideração matéria de fato diversa da do acórdão fundamento.*

Processo n.º 1429/13-50.

Recorrente: José Roberto Fernandes.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

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

1. A....., com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 24.04.2012 (cujo teor consta de fls. 351/369), com fundamento em oposição com o acórdão deste STA de 28.03.2012, proferido no Processo n.º 0491/11 e o proferido pelo TCA Norte em 08.05.2008 no Processo n.º 0128/2008.

2. Admitido o recurso pelo relator, foram proferidas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos (fls. 469/474).

3. Por despacho do relator de fls. 509 foi julgada verificada a oposição de acórdãos, tendo seguidamente o recorrente produzido alegações ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, nas quais conclui:

Iª). O RECORRENTE interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão proferido no Processo n.º 04760/11, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2. Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de março de 2012, proferido pela 2ª Secção no processo n.º 0491/11, no que respeita ao fundamento da caducidade do direito à liquidação e do Tribunal Central Administrativo Norte de 8 de maio de 2008, proferido no processo n.º 00128/02, no que respeita à qualificação dos rendimentos obtidos pela transmissão de um imóvel.

IIª). Subjacente às decisões proferidas no Acórdão recorrido e nos Acórdãos fundamento está a questão de saber, perante igual enquadramento tático e jurídico, se no que respeita ao fundamento da caducidade do direito à liquidação, a citação (pessoal) com hora certa ocorre na data de afixação do aviso na residência do contribuinte dos elementos relativos à liquidação ou antes na data em que o contribuinte toma efetivo conhecimento da liquidação e no que respeita ao fundamento do erro na qualificação dos rendimentos auferidos pelo RECORRENTE em resultado da transmissão de um imóvel na mesma data da sua aquisição se estes rendimentos deverão ser enquadrados na Categoria C do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou antes na Categoria G (mais-valias) do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

IIIª). No caso vertente, o RECORRENTE contestou em sede graciosa e posteriormente judicial o ato de liquidação adicional de IRS n.º 2002 5323994076, praticado pela Administração tributária.

IV^a). Através de Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra no processo n.º 1384/06,2 BESNT e, posteriormente, confirmado pela 2.º Juízo / 2. Secção do Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 04760/11 foram acolhidos os entendimentos segundo os quais o ato de liquidação adicional em apreço foi notificado dentro do prazo de caducidade e, bem assim, que o rendimento auferido pelo RECORRENTE deveria ser tributado em sede de Categoria “C” de IRS, por se tratar de um ato de comércio.

V^a). No que respeita ao primeiro fundamento- caducidade do direito à liquidação - o RECORRENTE logrou demonstrar que na data em que o funcionário da Administração tributária terá afixado o aviso na sua este encontrava-se ausente do país por motivo de férias do Natal e do Ano Novo (no período de 5 de dezembro de 2002 a 4 de janeiro de 2003) e, conseqüentemente, impedido de tomar conhecimento do ato liquidação de imposto em causa, pelo que nunca se poderá considerar validamente notificado durante aquele período.

VI^a). Resulta do disposto nos artigos 35º, 36º, 38º, n.º 1, e 39º, n.º 3, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário que as notificações são efetuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, como é, naturalmente, exemplo a notificação de um ato de liquidação de imposto.

VII^a). O ato de liquidação adicional de imposto só pode produzir efeitos em relação ao mesmo a partir do momento em que aquele ato tributário lhe foi validamente notificado, por carta registada com aviso de receção, em 7 de janeiro de 2013 (entendimento também perflhado pela jurisprudência cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de abril de 1999, Processo n.º 20.850).

VIII^a). Ainda que o artigo 38º, n.º 5, do CPPT permita que as notificações sejam pessoais, aplicando-se as regras sobre a citação pessoal, o certo é que o mesmo não pode ser interpretado como permitindo uma forma de notificação menos garantística do que a que constitui regra geral - carta registada com aviso de receção.

IX^a). Com efeito, o que o artigo 38º, do CPPT permite é que a entidade responsável pela notificação opte pela utilização de uma forma que apresente as mesmas, ou maiores, garantias de efetiva notificação ao destinatário do ato que a notificação por carta registada com aviso de receção.

X^a) Deverá, pois, ser assegurado o contacto pessoal com o notificando e a correspondente entrega em mão da notificação ao Recorrente, o que não sucedeu, como demonstrado.

XI^a) Em face do exposto, quer o ato de liquidação, quer o Acórdão em apreço violam o disposto nos artigos 38º, n.ºs 1, 5 e 6, e 190.º do CPPT, uma vez que, como se comprovou, o Recorrente não tomou, nem podia tomar, conhecimento de qualquer aviso de notificação, por não se encontrar, à data, em Portugal.

XII^a). Qualquer interpretação das referidas disposições legais, reguladoras das notificações, no sentido de que não pode ser demonstrada a não efetivação da notificação ou que tal impossibilidade lhe é imputável em virtude do exercício de um direito fundamental (neste caso a liberdade de se ausentar do país no gozo das suas férias), é violadora do disposto nos artigos 27.º e 268º, da CRP.

XIII^a) Em face do exposto, deverá concluir-se, acompanhando nesta matéria a douta jurisprudência do Acórdão fundamento proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo de 28 de março de 2012, no processo n.º 0491/11 que tendo o RECORRENTE logrado demonstrar a sua ausência, por motivo de férias, na data em que o funcionário da Administração tributária terá afixado os elementos na sua residência, este apenas tomou conhecimento da liquidação adicional de IRS quando do seu regresso de férias em 7 de janeiro de 2003, ou seja, depois de decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação.

XIV^a) O recorrente só foi, pois, atento o disposto nos artigos 35º, 36º, 38.º, n.º 1, e 39º, n.º 3, todos do CPPT, validamente notificado do ato de liquidação em apreço em momento em que já havia decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação a que alude o artigo 33.º do Código de Processo Tributário.

XV^a) O presente recurso tem, ainda, por fundamento a qualificação jurídico-tributária dos rendimentos auferidos pelo Recorrente em resultado da transmissão de um imóvel, sem que o RECORRENTE tenha praticado qualquer ato tendente à sua valorização.

XVI^a). O ora RECORRENTE considera, na esteira do Acórdão da 2ª Secção - Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte (Acórdão fundamento) proferido no processo n.º 00128/02 em 8 de maio de 2008, que os ganhos obtidos em resultado da transmissão do imóvel, adquirido na mesma data da transmissão, deverão ser qualificados como mais-valias enquadráveis na Categoria “G” do Imposto do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, prevista nos artigos 10º, n.º 1, alínea a) e 41º, n.º 2, do Código do IRS.

XVII^a). Na situação sub iudice, o ora Recorrente logrou demonstrar que a transmissão do imóvel em causa na mesma data da sua aquisição se deveu a um ato fortuito, não enquadrável em qualquer atividade comercial ou decorrente de qualquer atuação com vista à valorização ou potencialização da utilidade do bem.

XVIII^a). A Administração tributária, não alegou nem demonstrou que o Recorrente era comerciante, limitando-se a invocar que adquirira um imóvel num dia e que, nesse mesmo dia, o teria alienado.

XIX^a). Este facto, contudo, não basta para se considerar tal ato como de comércio, uma vez que o distanciamento temporal entre a compra e a venda não constitui fundamento bastante ou adequado

para o efeito (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 17 de dezembro de 2002, Processo n.º 6.804/02).

XX^a). Não tendo a Administração tributária alegado factos concretos que lhe permitissem concluir que esse rendimento, independentemente da data de compra e de venda, não foi inesperado nem fortuito - que foi -, deverá, pois, concluir-se que não logrou demonstrar que o Recorrente praticou um ato de comércio isolado (que não praticou), devendo, ao invés, em conformidade com as normas aplicáveis ao caso concreto, concluir-se pelo enquadramento do rendimento obtido no âmbito da Categoria “G” de IRS.

XXI^a). Resulta, pois, claramente, do Acórdão fundamento, proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, que não sendo o Recorrente um comerciante - não praticando atos de comércio, e não tendo praticado qualquer ato de valorização do terreno adquirido com vista à sua revenda -, a transmissão do bem imóvel em causa nunca poderia ser caracterizada como um ato de comércio, mesmo que o adquirente do terreno em causa seja um comerciante - qualidade que é perfeitamente irrelevante para a apreciação do caso em apreço (cfr. Acórdão de 8 de maio de 2008, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, Secção de Contencioso Tributário, no processo n.º 00128/02).

XXII^a). Deverá, pois, concluir-se, na esteira do duto acórdão fundamento proferido em 8 de maio de 2008 no processo n.º 00128/02, que os rendimentos auferidos pelo Recorrente não são enquadráveis, como decidido com erro de julgamento no Acórdão recorrido, na alínea h) do n.º 2 do artigo 4º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Categoria do C do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), mas antes na Categoria “G” (mais-valias) do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, prevista nos artigos 10º, n.º 1, alínea a) e 41º, n.º 2, do Código do IRS, disposições legais estas violadas no Aresto que se contesta.

XXIII^a). Ou seja, o ato tributário ora em causa, ao se basear na totalidade da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (acrescido de sisa) deste imóvel padece de vício de violação de lei e também por violação do disposto nos artigos 10º, n.º 1, alínea a) e 41º, n.º 2, do Código do IRS, na numeração e redação a que se reporta o facto tributário.

XXIV^a). Em face do exposto, deverá concluir-se, acompanhando nesta matéria a douta jurisprudência do Acórdão fundamento proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, em 8 de maio de 2008, no processo n.º 00128/02 que o rendimento obtido pelo RECORRENTE em transmissão do imóvel em causa deve ser enquadrado na Categoria G (mais-valias) do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, previsto nos artigos 10º, n.º 1, alínea a) e 41º, n.º 2, do Código do IRS.

XXV^a). Deverá, pois, concluir-se que o Acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 04760/11 perfilha, perante igual enquadramento fáctico e jurídico, um entendimento contrário ao Acórdão fundamento proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0491/11, em 28 de março de 2012, quanto ao fundamento da caducidade do direito à liquidação do imposto e, bem assim, com o acórdão fundamento proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte no processo n.º 00128/02 no que respeita à qualificação dos rendimentos obtidos pelo Recorrente em resultado da transmissão de um imóvel na mesma data da sua aquisição, pelo que deverá o presente recurso proceder, com a consequente revogação do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 04760/11, e, bem assim do ato de liquidação de IRS do ano de 1997 em apreço, com fundamento em vício de violação de Lei, quer por caducidade, quer por erro sobre os pressupostos.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis sempre com o duto suprimento de Vossas Excelências, deverá o presente recurso ser julgado procedente e, assim, determinada a revogação do acórdão proferido pelo TCA Sul no Processo n.º 04760/11, com as demais consequências legais, nomeadamente, a anulação do ato de liquidação adicional de IRS n.º 2002 5323994076 e, bem assim, o despacho do Srº subdiretor geral dos impostos de 28.07.2006 que determinou o indeferimento parcial do recurso hierárquico interposto contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o referido ato de liquidação de imposto.

4. O M^oP^o emitiu o parecer que consta de fls. 564/570 no qual defende que *“não estamos perante divergência sobre a mesma questão de direito, mas sim perante divergência na apreciação da matéria de fato, pelo que não se mostram reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos”*.

5. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes fatos:

A) No acórdão recorrido:

a) Em 20.01.1997, o impugnante vendeu pelo preço de 3.765.924,12 euros, à sociedade comercial “B....., S.A.”, o prédio rústico inscrito na matriz predial da freguesia de, Azambuja, sob o artº n.º 456, que compreendia uma parcela de terreno para construção, que havia adquirido a uma sociedade comercial na mesma data e pelo preço de € 1.596.153,27. - cfr. cópia das escrituras de compra e venda, de fls 57 a 61, e de fls 62 a 66, do P.A. apenso aos autos.

b) Os serviços da Administração Fiscal procederam a uma ação inspetiva ao impugnante quanto aos elementos incluídos na respetiva declaração periódica de rendimentos daquele ano, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, no qual se conclui que foram omitidos rendimentos e efetuada a alteração dos elementos declarados com base nos factos mencionados em 1 não declarados, tendo considerado

que a diferença apurada constitui um rendimento da categoria C em resultado da consideração da prática de um ato isolado de natureza comercial. - Cfr “Parecer e Despacho” de fls. 36 dos autos e Relatório da I.T. de fls. 49 a 66, do PA apenso.

c) Em 21.11.2002, foi efetuada a liquidação adicional de imposto e de juros compensatórios com o n.º 5323994076, tendo sido ordenado a realização de notificação pessoal ao contribuinte, pelo que foi diligenciada a notificação com hora certa na residência do notificado por afixação de aviso e no dia designado para o efeito em 23.12.2002, foi afixado a nota de citação à porta da residência e enviada carta registada com aviso de receção para os efeitos do disposto no 241º do CPC, a qual foi recebida em 07.01.2003 - cfr. correspondência postal de fls. 37 e 43, mandado de fls. 38, aviso de notificação com hora certa e de verificação de notificação, de fls. 39 a 41 e Demonstração de liquidação de IRS, de fls. 42, dos autos.

d) Em 07.04.2003, o impugnante apresentou reclamação graciosa, de fls. 44 a 62, a qual mereceu despacho de indeferimento proferido em 08.06.2005 pelo D.F. Adjunto da D.F. de Lisboa, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido - cfr. Ofício de fls. 63, Informação, Parecer e Despacho de fls. 64 a 73,

e) Em 26.07.05, foi deduzido recurso hierárquico da decisão referida em 4, de fls. 74 a 99, o qual mereceu despacho do Subdiretor Geral dos Impostos, em 28.07.06, de deferimento parcial quanto à consideração de despesas necessárias à obtenção do rendimento e do apuramento de juros compensatórios - cfr Ofício de fls. 24 e Despacho, Parecer e Informação de fls. 25 a 33, dos autos.

Ao abrigo do artigo 712.º/1/a), do CPC, aditou-se a seguinte matéria de facto:

f) Em 31.10.2001, o Chefe de Divisão da 1.ª Direção de Finanças de Lisboa, proferiu o despacho de concordância em relação à proposta seguinte: *«Tendo sido o sujeito passivo notificado para justificar a proveniência dos valores que possibilitaram a aquisição de bens imóveis. Atendendo a que o mesmo não respondeu ao solicitado através da Notificação, propõe-se o encerramento da ação inspetiva para o ano de 1996. No entanto, será proposta a continuação da ação inspetiva para o ano de 1997 e seguintes. (...) Para efeitos previstos no n.º 2 do art.º 61.º do RCPIT, remeter ao sujeito passivo a notificação das conclusões resultantes da análise interna»* - fls. 38 do p.a.

g) Por meio do ofício n.º 026518, de 13.11.2001, o recorrente foi notificado do despacho referido na alínea anterior - fls. 37 do p.a.

h) Do relatório da inspeção tributária, referido em b), elaborado em 24.05.2002, consta, designadamente, que: «Ordem de Serviço n.º 73194 de 06/03/2002 /1 B. Âmbito e incidência temporal // Controlo fiscal na alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis referente ao ano de 1997. // Através da relação das escrituras efetuadas no 17º Cartório Notarial de Lisboa, detetou-se a aquisição e venda de um prédio rústico efetuada pelo sujeito passivo A..... e mulher. //111- Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas. 1/ a) O sujeito passivo A..... adquiriu em 20.01.1997, à “C....., SA”, o prédio rústico sito em, Quinta da Mina, inscrito na matriz sob o artigo 456, pela quantia de 320.000.000\$ (1.596.153,27 Euros). a) Esta transmissão foi sujeita a sisa no valor de 32.000.000\$ (159.615,33 Euros), conforme se verifica através do conhecimento de sisa emitido pelo Serviço de Finanças de Azambuja, que se junta em Anexo 1 a esta informação. b) Na mesma data, o sujeito passivo A..... vendeu a “B....., SA”, pela quantia de 755.000.000\$ (3.765.924,12 Euros), o mesmo prédio rústico identificado anteriormente. Junta-se em Anexo 2 fotocópia da escritura de compra e venda do referido prédio rústico, composto por uma parcela de terreno para construção urbana designado por lote 2. e) O procedimento adotado pelo sujeito passivo constitui a prática de um ato isolado de natureza comercial, conforme o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 4º do CIRS - reportado aos factos ocorridos na altura, sendo os rendimentos obtidos considerados da categoria C, por força da mesma norma. d) Deste modo, de acordo com o artº. 31º do CIRS - reportado aos factos ocorridos na altura - a determinação do lucro tributável, obedecerá ao seguinte: 1/ Proveitos 1/ Valor Venda 755.000.000\$ (3.765.924,12 Euros) // Custo // Valor aquisição 320.000.000\$ (1.596.153,27 Euros) 1/Valor sisa 32.000.000\$ (159.615,33 Euros) 1/ Total 352.000.000\$ (1.755.768,60 Euros) II Lucro Tributável proposto 403.000.000\$ (2.010.155,52 Euros) IV Infrações verificadas A omissão de rendimentos na declaração entregue pelo sujeito passivo, infringe o disposto no artigo 57º nº1 a) do Código do IRS e é punível nos termos do artigo 34º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro. 1/ Assim, de acordo com o n.º 4 do artº. 66º do CIRS - reportado aos factos ocorridos na altura - proceder-se-á à alteração dos elementos declarados devido a omissão detetada. 1/ V Projeto de Conclusão. O presente Projeto de Conclusão substitui o anterior, inicialmente remetido ao sujeito passivo em 02-04-2002 para efeitos do exercício de direito de audição, em virtude de se ter tomado conhecimento agora da despesa suportada com pagamento da sisa, que deverá ser considerada como componente negativa para a determinação do lucro tributável de 1997 - rendimento da categoria C.

VI -Direito de Audição - Fundamentação

Tendo sido o sujeito passivo notificado nos termos do artº. 60º da L.G.T. e art. 60º do R.C.I.T., para efeitos de audição, o mesmo não exerceu o seu direito. II VII - Propostas 7/ Pelo exposto no

ponto III, o lucro tributável a propor para o exercício de 1997 é de 403.000.000\$00 (€ 2.010.155,52) (..)» - fls. 49/55, do p.a.

i) Em 27.05.2002, no relatório da inspeção, o chefe de equipa após no relatório da inspeção parecer com o teor seguinte: «Confirmo o teor do presente relatório, bem como as conclusões e suas correções técnicas de natureza meramente aritmética, nos termos do artigo 84.º da LGT, em sede de IRS - categoria C, em virtude das omissões praticadas relativamente ao ano de 1997, sendo de salientar o seguinte: //1.0 A ação inspetiva teve por base a alienação do prédio rústico, composto por uma parcela de terreno para construção urbana designado por lote 2, em 20.01.1997, no montante 755.000.000\$ (€ 3.765.924,12), que relativamente a qual não foi apresentado o Anexo “BI” à Declaração M12 (Mod. 3)- IRS 1997. O referido bem foi adquirido, também, em 20.01.1997, por 320.000.000\$00 (€1.596.153,27), tendo sido pago o Imposto Municipal de Sisa, no montante de 32.000.000\$ (€159.615,33), conforme escrituras realizadas no 17º Cartório Notarial de Lisboa, cujas fotocópias constam do presente relatório. Nestes termos, estão reunidas as condições para recurso à Avaliação Direta com vista a determinação do valor dos rendimentos sujeitos a tributação, nos termos do n.º 1 do art.º 83.º e 84.º da LGT, tendo sido apurado o lucro tributável - rendimentos da categoria C em IRS, no montante de 403.000.000\$ (€2.010.155,52), conforme foi referido no Capítulo III do relatório.

II Foram elaborados os documentos corretivos “Modelo 3 - IRS (oficioso), com anexo C para efeitos de liquidação adicional em referência ao ano de 1997, que deverão ser remetidos à Área de Liquidação e Cobrança. (...)» - fls. 50 do p.a.

j) Em 31.05.2002, o Diretor de Finanças de Lisboa exarou no RIT despacho de concordância - fls. 49 do p.a.

k) Em 20.12.2002, o Chefe de Finanças de Cascais emitiu mandado de notificação do recorrente - fls. 38.

l) Em 20.12.2002, o funcionário lavrou e afixou na residência do recorrente aviso de notificação com hora certa, tendo fixado o dia 23.12.2002, para o efeito - fls. 39.

m) Em 23.12.2002, o funcionário lavrou auto de notificação com hora certa, na residência do recorrente, o qual foi assinado também por uma testemunha - fls. 40/41.

n) Na informação de suporte ao despacho referido em d) consignou-se, designadamente, que:

«Vício de violação de lei /119. Alega o reclamante que o ato tributário de liquidação adicional relacionado com a venda de um imóvel adquirido e vendido pelo contribuinte na mesma data - 20 de janeiro de 1997 - e que foi considerado pela Administração Fiscal como um ato isolado de comércio e não como mais valia, não se encontra devidamente enquadrado porque o reclamante não é comerciante cabendo a Administração Fiscal comprovar que estamos perante um ato de comércio. 1/20. Os factos relevantes para apreciação da matéria em questão e verificados pelos Serviços de Inspeção Tributária e comprovados pelas fotocópias das escrituras celebradas no 17º cartório Notarial de Lisboa, são: 1/ Em 20 de janeiro de 1997 o reclamante adquiriu o imóvel em questão pelo preço de € Esc. 320 000 000\$00 (€ 1.596 153,27). Trata-se de um terreno para construção sito na Azambuja, cuja sisa foi paga em 17-01-1997 conforme fotocópia do conhecimento a fls. 56. 1/ Na mesma data vendeu o referido terreno pelo preço de Esc. 755 000 000\$00 (€ 3 765 924,12) a B..... SA. /7 Menciona o relatório que “o procedimento adotado pelo sujeito passivo constitui a prática de um ato isolado de natureza comercial conforme disposto na alínea h) do n.º 2 do artº 4º do CIRS - reportado aos factos ocorridos na altura, sendo os rendimentos obtidos considerados da categoria por força da mesma norma”. // O lucro tributável totaliza €2 010155,52, e foi apurado pela dedução ao valor de venda, dos custos em que incorreu, ou seja o valor de aquisição e a sisa paga. 1/ 21. Ora esta venda, na medida em que pressupõe uma prática intencional de atos de valorização retira aos ganhos obtidos a natureza fortuita caracterizadora dos ganhos de mais valias, configurando outrossim um ato de natureza comercial, suscetível de gerar rendimentos sujeitos a IRS no âmbito da categoria C e porque não tem caráter reiterado constitui um ato isolado nos termos do n.º 1 e da alínea h) do n.º 2 do artº 4º do CIRS. /1 22. Perante o exposto não tem qualquer fundamento a pretensão da reclamante».

o) Na informação e despachos referidos em e) [Informação n.º 854/06, de 07.06.2006], considerou-se, entre o mais, improcedente o vício de falta de fundamentação, reiterando o entendimento vertido em n) - fls. não numeradas do p.a.

p) Em 07.01.2003, o recorrente tomou conhecimento, através da carta registada com AR, da liquidação adicional em causa nos autos - acordo e fls. 37.

B) No acórdão fundamento deste STA:

A) Na sequência de ação de inspeção interna foi emitida liquidação oficiosa de IRS, referente ao ano de 2000, em nome do Oponente, no valor a pagar de € 60.725,35 – cfr. informação de fls. 43 e fls. 62;

B) Em 15/12/2004, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 1, emitiu mandado para que se proceda à notificação pessoal do Oponente, da liquidação de IRS, referente ao ano de 2000 – cfr. fls. 37 e 38;

C) Em 16/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO-CITAÇÃO COM HORA CERTA com o seguinte teor: “Certifico que tendo vindo hoje pelas 12.20 horas ao Largo –, n.º em S. João das Lampas, a fim de notificar A..... Não pude levar a efeito a diligência em virtude de não ter encontrado o notificando/citando, nem qualquer parente ou vizinho.

Como me certifiquei, através da morada constante do NIF e/ou, junto da vizinhança que o notificando/citando, reside efetivamente na morada supra, onde se desloca a horas incertas ou apenas à noite, afixei na porta da sua residência, de acordo com o art. 240º do Código de Processo Civil, Nota com a indicação de que no dia 17, próximo às 15,00 horas, ali voltarei para o notificar.

Por ser verdade, passei a presente certidão, que vai assinada pela testemunha presente e por mim” – cfr. fls. 64;

D) Em 17/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE VERIFICAÇÃO NOTIFICAÇÃO-CITAÇÃO com o seguinte teor: “Certifico que voltei hoje, pelas 15,00 horas, ao Largo –, n.º em S. João das Lampas, residência de A..... notificado no processo indicado no mandado que antecede, a quem no dia 16/12/2004 deixei hora certa por nota afixada à porta da sua residência, e como ninguém atendeu depois de ter batido várias vezes à porta nem nenhum dos vizinhos se prestou a aceitar a transmitir a notificação ao destinatário, afixei à porta da residência do notificando uma nota do objeto da notificação datada de hoje e assinada por mim e pela testemunha funcionário deste Serviço de Finanças, que me acompanhou nas diligências, que comigo vai assinar” – cfr. fls. 65;

E) Pelo ofício n.º 20828 de 20/12/2004, foi enviada carta registada com aviso de receção em nome de A....., para a morada de: Largo –, n.º, 2705 S. João das Lampas, assinada pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra – 1, Por Delegação, o Adjunto, com o seguinte teor: “ASSUNTO: NOTIFICAÇÃO PESSOAL EFETUADA NOS TERMOS DO art. 240º DO C.P.CIVIL.

Serve a presente para o informar que no dia 17/12/2004, foi efetuada a sua NOTIFICAÇÃO PESSOAL, para os termos do processo supra, por meio de Nota acompanhada do mandado de Notificação e Nota demonstrativa da liquidação de IRS do ano de 2000, colocados na caixa do correio da sua residência/domicílio fiscal, por ser o local mais adequado, em virtude de o não ter encontrado na hora marcada no passado dia 16 do corrente, e nela e nos vizinhos não haver quem se prontificasse recebê-la, do teor do mandado de Notificação e Nota demonstrativa da Liquidação do IRS do ano de 2000, cujas cópias se juntam e cujos duplicados se encontram ainda ao seu dispor neste Serviço de Finanças” – cfr. fls. 67 e 68;

F) Em 29/12/2004, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 1, emitiu mandado para que se proceda à notificação pessoal do Oponente, da liquidação de IRS, da importância de 61.313,89 €, referente ao ano de 2000 – cfr. fls. 69 a 71;

G) Em 29/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO CITAÇÃO COM HORA CERTA com o seguinte teor: “Certifico que tendo vindo hoje pelas 16,45 horas ao Largo –, n.º em S. João das Lampas, a fim de notificar A..... Não pude levar a efeito a diligência em virtude de não ter encontrado o notificando/citando, nem qualquer parente ou vizinho.

Como me certifiquei, através da morada constante do NIF e/ou, junto da vizinhança que o notificando/citando, reside efetivamente na morada supra, onde se desloca a horas incertas ou apenas à noite, afixei na porta da sua residência, de acordo com o art. 240º do Código de Processo Civil, Nota com a indicação de que no dia 30, próximo às 12,00 horas, ali voltarei par o notificar.

Por ser verdade, passei a presente certidão, que vai assinada pela testemunha presente e por mim” –cfr. fls. 73;

H) Em 30/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE VERIFICAÇÃO NOTIFICAÇÃO com o seguinte teor: “Certifico que voltei hoje, pelas 12,00 horas, ao Largo –, n.º em S. João das Lampas, residência de A..... notificado no processo indicado no mandado que antecede, a quem no dia 29/12/2004 deixei hora certa por nota afixada à porta da sua residência, e como ninguém atendeu depois de ter batido várias vezes à porta nem nenhum dos vizinhos se prestou a aceitar a transmitir a notificação ao destinatário, afixei à porta da residência do notificando uma nota do objeto da notificação datada de hoje e assinada por mim e pela testemunha, que me acompanhou nas diligências, que comigo vai assinar a presente certidão” –cfr. fls. 74;

I) Pelo ofício n.º 00007 de 03/01/2005, foi enviada carta registada com aviso de receção em nome de A....., para a morada de: Largo –, n.º, 2705 S. João das Lampas, assinada pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra – 1, Por Delegação, o Adjunto, com o seguinte teor: “ASSUNTO: NOTIFICAÇÃO PESSOAL EFETUADA NOS TERMOS DO art. 240º DO C.P.CIVIL.

Serve a presente para o informar que no dia 30/12/2004, foi efetuada a sua NOTIFICAÇÃO PESSOAL, para os termos do processo supra, por meio de Nota e Documentos anexos (Mandado de Notificação, Nota de Liquidação/Cobrança/Demonstração de Compensação) – relativos à Liquidação de IRS do ano 2000, colocados na caixa do correio da sua residência, por ser o local mais adequado, em virtude de o não ter encontrado na hora marcada no passado dia 29 de dezembro de 2004, e

nela e nos vizinhos não haver quem se prontificasse recebê-la, do teor do mandado de Notificação e Documentos juntos, cujas cópias se juntam, os quais se encontram ainda ao dispor neste Serviço de Finanças.” - cfr. fls. 75 e 76;

J) O Oponente assinou em 05/01/2005, o aviso de receção da notificação, referida em I a informar “*que havia sido notificado nos termos do art. 240º do CPC da fixação/alteração da liquidação do IRS de 2000*” – cfr. fls. 76;

K) Em 12/07/2005, o Oponente foi citado da instauração do processo de execução fiscal para cobrança de dívida de IRS, referente ao ano de 2000, no montante de € 61.313,89 – cfr. fls. 77 a 79;

L) Em 05/08/2005, foram apresentados os presentes autos de oposição – cfr. carimbo, a fls. 2;

M) O Oponente esteve ausente de Portugal entre o dia 16/12/2004 e o dia 01/01/2005 - cfr. passaporte de fls. 8 a 26, especialmente a fls. 17;

N) O Oponente partiu no dia 31/12/2004 de Buenos Aires - cfr. passaporte de fls. 8 a 26, especialmente a fls. 17;

O) O Oponente quando regressou de viagem, em 01/01/2005, encontrou na sua caixa de correio:

1- aviso datado de 17/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia duas cartas registadas com aviso de receção para serem levantadas nos correios, com os registos n.º RY.2524.1436.5 PT e n.º RY.2525.8606.5 PT – cfr. fls. 27;

2- aviso datado de 21/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia uma carta registada com aviso de receção para ser levantada nos correios, com o registo n.º RS.6510.6162.3 PT – cfr. fls. 28;

3- aviso datado de 21/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia uma carta registada com aviso de receção para ser levantada nos correios, com o registo n.º RS.6510.6116.9 PT – cfr. fls. 29;

4- nota – aviso objeto de notificação/citação (*nos termos do art. 240º, n.º 1 do Código de Processo Civil*) com data de 16/12/2004, com o seguinte teor:

“Declara-se que são designadas as 15.00 horas do dia 17 do mês de dezembro /2004, para o Senhor A..... aqui residente, comparecer à porta da sua residência a fim de ser verificada a NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO, para os termos do processo supra” – cfr. fls. 30;

5- nota de notificação por hora certa do teor do mandato de notificação relativo a liquidação de IRS de 2000, datada de 17/12/2004 – cfr. fls. 31; 6- nota – aviso objeto de notificação (*nos termos do art. 240º, n.º 1 do Código de Processo Civil*) com data de 29/12/2004, com o seguinte teor:

“Declara-se que são designadas as 12.00 horas do dia 30 do mês de dezembro/2004, para o Senhor A..... aqui residente, comparecer à porta da sua residência a fim de ser verificada a NOTIFICAÇÃO, para os termos do processo supra” – cfr. fls. 32;

7- nota de notificação por hora certa (*nos termos do art. 240º, n.º 3 do Código de Processo Civil*) com data de 30.12.2004 com o seguinte teor:

“Para os devidos efeitos fica por este meio notificado, A....., aqui residente do teor do mandado de notificação referente à liquidação de IRS do ano de 2000, na importância de € 61.313,89, após efetuadas as devidas compensações, conforme nota de demonstração de compensação/aviso notificação de cobrança n.º 200400001088562 e demonstração de liquidação de juros, juntos.

Esta nota vai ser afixada na porta do notificando supra em Largo – – S. João das Lampas, nos termos do n.º 3 do art. 240º do Código de Processo Civil.

A nota objeto da notificação encontra-se ainda ao seu dispor no Serviço de Finanças de Sintra, sito em Av. Movimento das Forças Armadas, 14, Portela de Sintra, 2710 – 431 Sintra” – cfr. fls. 33;

8- nota de liquidação de IRS de 2000, com o registo n.º RY.2525.3665.6 PT, bem como cópia do mandado de notificação – cfr. fls. 37 e 38.

C) No acórdão fundamento do TCA Norte:

a). No âmbito de uma ação de inspeção efetuada ao impugnante, a Administração Fiscal efetuou correções meramente aritméticas aos rendimentos declarados no ano de 1997, no montante de 506.832.710\$00.

b). Tal correção assentou na fundamentação constante do relatório de inspeção de fls. 39 a 44 do P. A. apenso e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, e onde vem referido designadamente o seguinte:

“(...) 3.5. Assim, dado os factos descritos e os valores em causa na compra e venda dos prédios, o sujeito passivo não os comprou para serem transformados em Quinta de recreio e habitação, mas sim para serem revendidos, praticando, segundo o artigo 463 do Código Comercial, um ato de comércio, que por ser isolado, os rendimentos auferidos, se enquadram no artigo 4º, n.º 2 da alínea h) do CIRS, como rendimentos da categoria C.

3.6. Tendo em atenção o artº 18º do CIRC, por remissão do artigo 31º do CIRS, os ganhos auferidos com a venda dos prédios, descritos no ponto 3.1, devem ser declarados no exercício de 1997, ano em que foi celebrado o contrato promessa com eficácia real. Com base no que foi descrito neste

relatório, o contribuinte omitiu à declaração de rendimentos do ano de 1997, o anexo B 1, com os seguintes valores:

VENDAS DE MERCADORIAS 606.832.710\$00
 COMPRAS DE MERCADORIAS..... 100 000.000\$00
 RESULTADO APURADO..... 506.832. 710\$00.”

c). O impugnante foi notificado para o exercício do direito de audição, nos termos do art.º 60º da LGT, o que fez por escrito, nos termos que constam do P.A apenso.

d). No seguimento da referida ação de inspeção, foram efetuadas correções à matéria tributável do impugnante no ano de 1997, no montante de 506.832.710\$00.

e). Por carta de 17 de maio de 2001, o impugnante foi notificado da referida alteração aos seus rendimentos de 1997.

f). O impugnante apresentou pedido de revisão da matéria coletável, previsto nos artigos 91º e 92º da LGT, o qual foi indeferido por despacho de 28 de dezembro de 2001, nos termos que melhor constam de fls. 68 a 74 do P.A.

g). A Administração Fiscal emitiu em 16/3/2002, a liquidação n.º 5320059829, referente a IRS de 1997, no montante de imposto a pagar pelo impugnante de € 1.166.765,85, cuja data para pagamento voluntário ocorreu em 6 de maio de 2002 - cfr. fls. 14.

h). A presente impugnação foi apresentada em 4 de julho de 2002 - cfr. fls. 2.

i). Em 30 de setembro de 1995, entre D..... (que interveio por si e como gestora de negócios de outros) e o impugnante foi celebrado o contrato promessa constante do P.A, e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, em que este prometeu comprar e aquela prometeu vender, pelo preço de 100.000.000\$00, dois prédios urbanos, sítos na, n.º 1, freguesia de, Porto, descritos em conjunto na 2ª CRP do Porto, sob o n.º 3561: a) prédio inscrito no artigo matricial urbano n.º 1752, constituído por casa de um pavimento e quintal com a área coberta de 250 m² e descoberta de 7.007 m²; b) prédio inscrito no artigo matricial urbano n.º 1755 constituído por um barracão de um pavimento com a área de cerca de 300 m².

j). Em 7 de fevereiro de 1997, no Quarto Cartório Notarial do Porto, foi celebrada a escritura pública de compra e venda dos prédios identificados na alínea anterior - cfr. P.A apenso.

k). Em 7 de fevereiro de 1997, no mesmo Cartório, entre o impugnante e a sociedade “E....., SA” foi celebrado um contrato promessa com eficácia real, através do qual aquele prometeu vender e dar em permuta, com eficácia real e esta sociedade prometeu comprar e tomar de permuta, os prédios identificados na alínea c), pelo preço global de 606.832.710\$00, sendo este preço constituído por uma parte em dinheiro (395.333.332\$00) e outra parte (211.499.380\$00) pela permuta de 600 m² de espaços comerciais, correspondentes a frações autónomas aí identificadas e que fazem parte do empreendimento imobiliário que a promitente compradora iria construir nos prédios, objeto do contrato - cfr. fls. 21 v. a 27 do P.A apenso.

l). Dão-se por reproduzidos os documentos constantes de fls. 15 a 23 dos autos.

m). Através de carta datada de 8 de outubro de 2004, o impugnante foi notificado pela Administração Fiscal da alteração aos rendimentos do ano de 2000, de acordo com o relatório de inspeção (que veio a dar origem à liquidação de IRS n.º 2004000106251, no valor de € 589.587,08) segundo o qual “(...) de acordo com a relação das escrituras do mês de setembro do 2º Cartório Notarial do Porto verifica-se que o sujeito passivo no ano de 2000, permutou pelo preço de € 3 026.868,80 (606.832.710\$00), um terreno para construção sito na, e, (...) por frações a construir, destinadas a comércio, serviços ou restauração. A declaração mod. 129 apresentada, deu origem ao artigo 2997, com o valor patrimonial de €1.820.612,32. Esta alienação está sujeita a IRS, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 10º do respetivo código (...)”.

n). As negociações para a aquisição dos prédios identificados na alínea i) pelo ora impugnante iniciaram-se muitos anos antes da celebração do contrato promessa, em 1995, ainda em vida do antecessor dos mesmos, F.....

o). Em 1989, pelo impugnante chegou a ser encomendado ao Arquiteto G..... a elaboração de um estudo para a adaptação dos referidos imóveis a sua casa de habitação permanente.

p). Com a aprovação do Plano de Pormenor da Zona Ribeirinha, aumentou a capacidade construtiva dos prédios referidos.

A coberto do disposto no **art.º 712.º, n.º 1 alínea a) CPC**, decidiu-se aditar, aos fatos considerados provados na sentença os seguintes:

q) Mediante requerimento datado de 18.9.1997 e entrado nos serviços competentes da Câmara Municipal do Porto em 29.9.1997, a sociedade E....., S.A., invocando a “qualidade de promitente compradora com eficácia real por escritura realizada em 7 de fevereiro de 1997”, solicitou ao Sr. Presidente da edilidade, “em conformidade com o disposto no artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 445/91 de 20 de novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 250/94 de 15 de outubro, se digne promover que sejam aprovados os Projetos de Arquitetura e Segurança Contra Incêndio, para construção de edifícios num terreno sito na Freguesia de, delimitado a Norte e a Nascente pela

....., a Sul pelas ruas do e do e a Poente por terrenos públicos, que obteve aprovação da informação prévia de licenciamento em 96.11.26 (registo n.º 14783/96)” – cfr. fls. 45 a 47 P.A.

r) O requerimento, referenciado em q), foi deferido, pelo Vereador do Pelouro de Urbanismo e Planeamento, por delegação do Presidente da Câmara, em 25.9.1998 – idem.

s) A Câmara Municipal do Porto aprovou o Plano de Pormenor identificado na alínea p), no decurso do ano de 1996 - cfr. fls. 16 e ponto 4. de fls. 66.

6. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no atual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

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

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

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

Conforme acima referido, o recorrente suscitou a oposição entre o acórdão recorrido e um acórdão do STA quanto a uma questão e outro do TCAN, quanto a outra questão distinta.

Vem este STA entendendo que o recorrente deve apenas indicar um acórdão fundamento, sendo normalmente convidado a escolher um quando indica mais do que um.

No entanto, assim tem sucedido quando a questão suscitada é apenas uma. No caso concreto, o recorrente suscitou duas questões tratadas no acórdão recorrido pelo que nada obsta à indicação de um acórdão fundamento relativamente a cada uma dessas questões

Vejamos então se, relativamente a cada uma das questões suscitadas se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição com o aresto do STA relativamente à questão da caducidade do direito à liquidação.

7. No acórdão recorrido, relativamente à caducidade do direito à liquidação, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“2.2. Do erro de julgamento quanto à preterição do prazo de caducidade do direito à liquidação [conclusões a) a o)].

Invoca o recorrente que a sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento no presente item porquanto:

i) a notificação do ato tributário devia ter sido obrigatoriamente efetuada por carta registada com aviso de receção;

ii) a notificação pessoal implica o contacto direto com o notificando, o que não sucedeu;

iii) entre a fixação do primeiro aviso e a fixação do segundo aviso mediou apenas um fim de semana;

iv) a notificação não produziu qualquer efeito, uma vez que o recorrente se encontrava ausente de Portugal, no gozo legítimo das suas férias;

v) devem ser aditados os factos elencados na alínea m) das conclusões de recurso que comprovam que o recorrente, no período compreendido entre 5 de dezembro de 2002 e 4 de janeiro de 2003, esteve ausente do país.

Sobre o presente item, o discurso fundamentador da sentença sob recurso é o seguinte: «*Quanto à primeira questão colocada, importa sublinhar que o direito à liquidação do imposto se encontrava então regulado pelo disposto no artigo 33.º do CPT, que estabelecia o prazo de cinco anos para o efeito que, no caso se contava a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário, i.e., a partir de 1 de janeiro de 1998, pelo que o termo final do mesmo se verificou em 31.12.2002, pelo que apenas a notificação válida dentro desse período seria relevante para o exercício daquele direito por parte do sujeito ativo da relação jurídica. Atento o disposto no art.º 65.º, n.º 1 e 4, daquele mesmo código e atual art.º 38.º, n.º 1 e 5 do CPPT, serão de efetuar por carta registada com aviso de receção as notificações de atos de liquidação de IRS efetuada ao impugnte, o que não obsta que a entidade que dirige o procedimento ordene a notificação pessoal quando o entender necessário, nos termos do disposto no mencionado n.º 5 do referido preceito, o qual se reporta a uma notificação através de contacto pessoal com o notificando, caso em que se aplicam as regras contidas nos arts. 239.º e segs. do CPC (ex vi do disposto no n.º 1 do art.º 192.º do CPPT (cfr. n.º 1 do art.º 276.º do CPT) // Face às formalidades dessa notificação efetuada nos termos do disposto no art.º 240.º do CPC; conforme resulta do apurado em 3 do probatório, considera-se como efetuada a notificação do sujeito passivo em 23.12.2002, dentro do prazo ínsito nos referidos preceitos legais supra mencionados (não colhendo aqui a invocação de justo impedimento por se encontrar em férias naquela data, já que tal circunstância não preenche o conceito legal de evento não imputável à parte para aqueles efeitos)*».

Está em causa a caducidade do direito à liquidação do imposto relativo a 1997, pelo que o regime aplicável é o que consta do artigo 33.º do CPT. Determina o preceito referido que: «*1. O direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário, ou nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*». Dispõe, por seu turno, o artigo 65.º do CPT:

«*1. As notificações são efetuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assumirem ou participarem em atos ou diligências.*

2. As notificações não abrangidas no número anterior serão efetuadas por carta registada.

3. As liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei serão comunicadas por simples via postal.

4. As notificações serão pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário.

5. O funcionário que emitir qualquer aviso ou notificação indicará o seu nome e mencionará a identificação do processo e o resumo dos seus objetivos».

Dispõe por seu turno, o artigo 240.º do CPC (“*Citação com hora certa*”):

«*1. Se o funcionário apurar que citando reside e trabalha efetivamente no local indicado, não podendo, todavia, proceder à citação por o não encontrar, deixará nota com indicação de hora certa para a diligência na pessoa encontrada que estiver em melhores condições de a transmitir ao citando, ou quando tal for impossível, afixará o respetivo aviso no local indicado.*

2. No dia e hora designados, o funcionário fará a citação na pessoa no citando, se o encontrar; não o encontrando, a citação é feita na pessoa capaz que esteja em melhores condições de a transmitir ao citando, incumbindo-a o funcionário de transmitir o ato ao destinatário e sendo a certidão assinada por que recebeu a citação.

3. Não sendo possível obter a colaboração de terceiros, a citação é feita mediante afixação no local mais adequado da nota da citação, contendo os elementos referidos no artigo 235.º e declarando-se que o duplicado e documentos ficam à sua disposição na secretaria judicial. (...)

5. Considera-se pessoal a citação efetuada nos termos dos números 2 e 3 deste artigo».

No que respeita ao requerimento de aditamento ao probatório mencionado em v), de referir que a matéria do mesmo não é pertinente para o julgamento da causa, porquanto perante a efetivação da notificação, por parte dos serviços da AF, ao recorrente/notificando cabia alegar e demonstrar que a mesma não teve lugar, seja porque mudou de domicílio fiscal ou porque ocorreu justo impedimento, o que no caso não foi feito.

A notificação pessoal, foi determinada pela Administração Fiscal, dentro dos poderes que a lei lhe confere (artigo 65.º/4, do CPT); segue o regime da citação pessoal (artigos 239.º a 244.º do CPC). No caso em exame, do probatório resulta que:

i) em 20.12.2002, o funcionário dirigiu-se ao domicílio fiscal do recorrente, não logrando contactar com ninguém;

ii) deixou aviso de notificação com hora certa, tendo marcado o dia 23.12.2002;

iii) na data marcada, o funcionário deslocou-se ao domicílio fiscal do recorrente, sem lograr o contacto pessoal, lavrou nota de notificação com hora certa e afixou no local, O prazo que medeia entre a primeira e a segunda diligência não se afigura desrazoável pelas razões que se enunciam:

i) o recorrente tinha conhecimento dos despachos e decisões tomados no procedimento de inspeção, uma vez que foi notificado do seu teor;

ii) a notificação pessoal, nos termos do artigo 240º, do CPC, ocorre no domicílio fiscal do recorrente que é também o local da residência habitual do mesmo (artigo 19.º/1/a), da LGT).

Nos termos do artigo 146.º/1, do CPC, «*[considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do ato]*». À luz do normativo citado, «*basta, para que estejamos perante o justo impedimento, que o facto obstaculizador da prática do ato não seja imputável à parte ou ao mandatário, por ter tido culpa na sua produção*». Não quadra o referido conceito a invocação de que o recorrente na data da realização da diligência se encontrava ausente de férias, tanto mais que havia tomado conhecimento das decisões tomadas no âmbito do procedimento inspetivo e que a notificação foi feita no local da sua residência habitual/domicílio fiscal.

Por fim de referir que a notificação por aviso com fixação de hora certa não exige o contacto pessoal. Constitui jurisprudência fiscal firme a de que: «*[t]al notificação efetua-se com as formalidades previstas no Código de Processo Civil, sendo dispensável o contacto pessoal, se o notificando não puder ser encontrado e for caso de aplicação do artigo 2400 deste diploma. A notificação com hora certa, que se tem por efetuada na data da afixação da nota a que se refere o artigo 240º, n.º 3 do Código de Processo Civil, e não na do envio ou da receção da carta exigida pelo artigo seguinte, obsta à caducidade do direito à liquidação, se feita dentro do respetivo prazo*» [Ac. do STA, de 07.11.2007, P. 0648/07].

No caso em exame, verifica-se que a notificação com hora certa teve lugar em 23.12.2002; em 07.01.2003, o recorrente tomou conhecimento da liquidação adicional em causa através da carta registada com AR.

Do exposto forçoso se torna concluir que tendo ocorrido a notificação da liquidação adicional em 23.12.2002, não se mostrava exaurido o prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto de cinco anos, contado a partir de 01.01.98, pelo que ao julgar no sentido referido a sentença sob recurso não merece censura que lhe é dirigida.

Termos em que se julga improcedentes as presentes conclusões de recurso”.

8. Por sua vez, no acórdão fundamento deste STA - acórdão de 28.03.2012, proferido no Processo n.º 0491/11- ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“4.3. O recorrente alega, igualmente, que esteve ausente de Portugal desde o dia 16/12/2004 até ao dia 1/1/2005, pelo que, atendendo ao disposto no n.º 6 do art. 190º do CPPT (ocorre falta de citação quando o respetivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que lhe não foi imputável) e uma vez que não podia prever a tentativa de notificação em causa nos presentes autos, na medida em que não tinha, sequer, qualquer expectativa em relação à existência do processo de execução fiscal que lhe fora instaurado, ocorre, então, no caso vertente, a falta de notificação.

Vejamos.

4.3.1. À notificação aqui em causa são aplicáveis as regras da citação pessoal. (No sentido de que, determinada que esteja, pela entidade competente da AT a efetivação da notificação por meio de contacto com o notificando, se aplicam a esta notificação pessoal, as regras da citação que constam do art.º 190º do CPPT e do CPC, para que remete o n.º 1 do art. 192º do CPPT, se pronuncia o Cons. Lopes de Sousa (ob. cit., I Vol., 6ª edição, 2011, pp. 373 e 374): «*As regras da citação pessoal previstas no CPC não são menos exigentes do que as impostas para a notificação: relativamente à carta registada com aviso de receção, prevista no n.º 1 deste art. 38º como o meio mais solene de notificação dos atos tributários, está também prevista como uma forma de citação pessoal, no art. 233º, n.º 2, alínea b) do CPC; no que concerne ao contacto pessoal com o destinatário, previsto na alínea c) do mesmo número, trata-se de uma forma mais onerosa, em termos de dispêndio de meios humanos dos serviços públicos que têm de efetuar a citação, pelo que a sua previsão na lei tem necessariamente subjacente a sua presumível maior idoneidade para garantir a comunicação com o destinatário. Sendo assim, deverá entender-se que a possibilidade de optar pela notificação pessoal se aplica mesmo nos casos em que a lei prevê a utilização de outros meios de notificação, designadamente os previstos no n.º 1 deste art. 38º, apesar de aí se referir que «as notificações são efetuadas obrigatoriamente por carta registada*».

Com efeito, a razão de ser de tal obrigatoriedade é, manifestamente, impedir a utilização de meios menos idóneos de efetuar as notificações, pelo que a razão de ser dessa imposição não abrange as situações em que se optar por uma forma de comunicação que, na perspetiva legislativa, é tanto ou mais eficiente de comunicação. Assim, tendo em consideração que «*cessante ratione legis cessat eius dispositio - onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance*»», deverá interpretar-se restritivamente a referência à obrigatoriedade da utilização da carta registada com aviso de receção, feita no

n.º 1 deste art. 38º, como não afastando a possibilidade de utilização das regras da citação pessoal, nos termos dos n.ºs. 5 e 6.

Por outro lado, estas notificações pessoais, a realizar de acordo com as regras das citações pessoais, poderão ser efetuadas de acordo com qualquer das modalidades de citação pessoal previstas no CPC, designadamente a citação através de contacto pessoal do funcionário com o citando e a citação com hora certa ou através de afixação com posterior advertência (arts. 239º, 240º e 241º do CPC). (Ibidem, I Vol., 6ª edição, 2011, pp. 373 e 374).

Ou seja, do mesmo modo que a entrega ao notificando de carta registada com aviso de receção constitui uma modalidade de notificação pessoal (al. b) do n.º 2 do art.º 233º do CPC), também a notificação com hora certa é legalmente equiparada à notificação pessoal e aplicável aos atos tributários (cfr. o art.º 240º n.º 6 do CPC e o citado n.º 6 do art.º 38º do CPPT) pelo que, nos termos do n.º 6 do art 38º do CPPT (que manda aplicar a esta modalidade de notificação pessoal as regras sobre a citação pessoal), se aplica o regime decorrente dos arts. 233º a 241º do CPC, uma vez que o CPPT apenas prevê o modo como deve fazer-se a citação pessoal em sede de execução fiscal. Há, então, que apelar (como, aliás, também sucede relativamente à própria execução fiscal - cfr. n.º 1 do art. 192º do CPPT) ao que o CPC dispõe sobre tal matéria.

A modalidade de citação pessoal mediante contacto pessoal do funcionário judicial com o citando está prevista na alínea c) do n.º 2 do art.º 233º do CPC. E o n.º 4 deste mesmo artigo equipara à citação pessoal, «*nos casos expressamente previstos na lei*», «*a efetuada em pessoa diversa do citando, encarregada de lhe transmitir o conteúdo do ato, presumindo-se, salvo prova em contrário, que o citando dela teve oportuno conhecimento*».

Por sua vez, o n.º 5 do art.º 240º do CPC também considera como citação pessoal a citação com hora certa, a qual só pode ter lugar quando se confirme a residência do citando no local, e o citando aí não seja encontrado.

E de acordo com o regime constante dos vários números deste art.º 240º, bem como do art.º 241º, ambos do CPC, deve, naquele caso (confirmada que seja a residência do citando no local e este aí não seja encontrado) ser procurada a pessoa que esteja em melhores condições de lhe transmitir a hora certa ou, caso tal seja impossível, é deixado aviso com indicação dessa hora.

Se, à data e hora indicada, de novo o citando não for encontrado, nem pessoa que possa transmitir-lhe a citação, esta faz-se mediante afixação de nota de citação.

E cumpridas estas formalidades, para que a citação/notificação fique perfeita, é enviada carta registada ao citando/notificando, dando conta do ocorrido, no prazo de dois dias úteis.

No caso, não é questionada a observância destes requisitos previstos na lei para a notificação operada (sendo que a inobservância de algum desses requisitos ou a existência de alguma irregularidade a eles atinente, a ter ocorrido, sempre teria que ser arguida e alegada pela parte interessada).

E de acordo com a factualidade provada (que o recorrente não questiona) o funcionário da AT encarregue da notificação, aquando da sua primeira visita, consignou que na residência do oponente não se encontrava ninguém presente, tendo afixado na porta desta residência a indicação da hora certa. E no dia e hora marcados, mais uma vez verificou que ninguém se encontrava presente na residência do oponente, nem era possível a colaboração de terceiros, pelo que afixou a notificação na porta da sua residência, na presença da testemunha indicada.

E por fim, foi enviado em 3/1/2005, ofício registado com aviso de receção, comunicando ao oponente que se procedera à sua notificação nos termos descritos.

4.3.2. Sendo, portanto, aplicáveis à notificação aqui em causa as regras da citação pessoal, a falta de notificação (que não a nulidade da mesma) poderá, então, ocorrer caso se verifique alguma das situações previstas no art. 195º do CPC.

Ora, no caso, porque o ato não foi completamente omitido, nem ocorreu erro na identidade do notificando, nem se empregou a notificação edital, nem a notificação foi feita após falecimento do notificando (cfr. as als. a) a d) do n.º 1 do art.º 195º do CPC), resta, então, verificar se pode ter-se como verificada a situação prevista na alínea e) do n.º 1 deste mesmo art. 195º, correspondente, aliás, ao que se dispõe também no n.º 6 do art.º 190º do CPPT: há falta de citação (notificação pessoal, no caso dos autos) quando se demonstre que o destinatário da mesma não chegou a ter conhecimento do ato, por motivo que lhe não foi imputável.

Refira-se que estas disposições pressupõem que tenha sido praticado um ato de citação (notificação pessoal), com observância dos requisitos previstos na lei (ou seja, têm-se em vista situações em que o ato foi efetivamente praticado, em conformidade com o preceituado na lei para o tipo de citação/notificação e de situação em que ela é efetuada, mas não foi praticado na própria pessoa do notificando/citando ou, tendo-o sido, este não tomou conhecimento do ato) sendo à administração tributária, naturalmente, que incumbe demonstrar que ele foi praticado.

No caso, o recorrente sustenta que só em 1/1/2005 tomou conhecimento do ato (logo que chegou a Portugal), pelo que, não tendo chegado a ter conhecimento do ato de liquidação até 31/12/2004,

por motivo que lhe não foi imputável (até porque não podia prever a tentativa de notificação aqui em causa) daí pretende retirar a consequência da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

Na tese da sentença o facto de o oponente ter estado ausente do país no dia 30/12/2004 (dia da notificação), é-lhe imputável e, por isso, «*não impeditivo de operar a notificação com hora certa nos termos supra expostos*».

E na mesma linha segue o douto Parecer do MP para quem, apesar de se ter provado a ausência do oponente entre o dia 16/12/2004 e o dia 01/01/2005 e apesar de este ter alegado que tal ausência se ficou a dever a ter ido à Argentina na altura do Natal a acompanhar o cônjuge que daí é natural, nem sequer ficaram provados os motivos da ausência.

Vejam os.

Sendo certo que, como aponta o Cons. Lopes de Sousa (Ob. cit. III Vol. 6ª ed., anotação 5 ao art. 190º, p. 365.) o ónus de alegação e prova de que não teve conhecimento do ato, que é imposto ao citando no n.º 6 do art. 190º do CPPT, incide apenas sobre o não conhecimento do teor do ato e não sobre a sua efetivação ou não, constata-se que, no caso presente, ficou efetivamente provado que o destinatário da notificação não chegou a ter conhecimento do ato até, pelo menos, 1/1/2005.

Ponto é que, para os efeitos pretendidos pelo recorrente, tenha também ficado demonstrado que esse não conhecimento ocorreu por motivo que lhe não foi imputável.

Ora, no caso, da provada ausência do notificando emerge desde logo uma impossibilidade, «a se» (decorrente da ausência), de receber a notificação, independentemente do carácter voluntário ou involuntário dessa ausência (isto é, das razões que a determinam), sem que, por outro lado haja sido feita prova de que a mesma ocorresse para, precisamente, determinar aquela impossibilidade de tomar conhecimento do ato (neste caso, haveria de concluir-se que o não conhecimento do ato se ficara a dever a motivo imputável ao notificando). E isto, independentemente da relevância da ausência do recorrente, desde o dia 16/12/2004 até ao dia 01/01/2005, por ter estado fora de Portugal, quanto à notificação operada nos termos em que o foi, dado que sempre lhe seria impossível cumprir a «intimação» para estar presente na residência (substanciada na comunicação de que o funcionário voltaria a proceder à notificação no dia seguinte àquele em que teve lugar a primeira tentativa de notificação) a fim de ser notificado nesse dia seguinte (29/12/2004, data para a qual o sr. funcionário deixou a nota de notificação com hora certa). (Na verdade, o regime legal atinente a esta forma de notificação/citação também pressupõe que o notificando/citando pode cumprir tal «intimação», ou seja, pressupõe que ele, podendo (porque disso tem conhecimento) estar presente na hora que foi designada, não está porque não o pretende. Daí que, remetida posterior carta registada, a notificação/citação seja reportada à data da hora certa designada (arts. 240º e 241º do CPC).

De todo o modo, volvendo ao caso vertente, e mesmo considerando as naturais exigências de prova que este tipo de situações reclama, por forma a impedir que relevem eventuais estratégias destinadas a evitar a notificação, tendo ficado comprovado que o recorrente esteve ausente do país entre 16/12/2004 e 1/1/2005, que partiu no dia 31/12/2004 de Buenos Aires (als. M e N do Probatório) e que, quando regressou de viagem, em 1/1/2005, encontrou na sua caixa de correio as cartas, avisos e notas discriminados na alínea O do Probatório, e não tendo ficado demonstrados quaisquer outros factos relacionados com os motivos desta ausência, nomeadamente que a mesma se devesse a obstar a que o recorrente tomasse conhecimento da notificação da liquidação aqui questionada (ainda assim, o recorrente alegou que a ausência se ficou a dever a ter ido à Argentina na altura do Natal a acompanhar o cônjuge que daí é natural, mas esta factualidade não foi julgada provada na sentença) também não pode, sem mais, concluir-se que não ficou demonstrado que o recorrente não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que lhe não foi imputável.

Na verdade, o recorrente provou que na data da notificação, nem estava na sua residência nem ali podia estar, porque, embora por decisão sua, estava impossibilitado disso. Só que esta voluntariedade inerente ao ato de se ausentar não pode, por si só, determinar a conclusão de que ficou demonstrado que o recorrente não chegou a ter conhecimento do ato, por motivo que lhe foi imputável, tanto mais que, apesar de estarmos perante liquidação adicional, também a Fazenda não alegou nem demonstrou que tivesse, anteriormente, ocorrido notificação para outro ato procedimental (por exemplo notificação anterior relacionada com eventual direito de audição) que pudesse indiciar que o recorrente podia e devia prever a iminência da notificação ora questionada.

4.3.3. Acresce que o n.º 3 do art. 268º da CRP garante o direito à notificação, remetendo para a lei apenas a sua “*forma*”, ou seja, o procedimento pelo qual deve a notificação ser efetuada, impondo que as notificações de atos que afetem a esfera jurídica dos administrados não sejam meramente ficcionadas, mas tendencialmente efetivas.

Com efeito, como (reportando-se, embora, às notificações por via postal e ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 39º do CPPT e no n.º 6 do art. 49º da LGT) se exara no ac. deste STA, de 2/3/2011, rec. n.º 967/10 «... o n.º 3 do artigo 268º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe “Direitos e garantias dos administrados” (que os contribuintes são igualmente), estabelece que “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei”, sendo o

direito à notificação uma garantia procedimental não impugnatória dos contribuintes (cfr. JOSÉ CA-SALTA NABAIS, Direito Fiscal, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 370), que se destina não apenas a levar ao seu conhecimento o ato praticado, como também a permitir-lhes reagir contra ele em caso de discordância. Por isso o n.º 1 do artigo 36º do CPPT estabelece que “*os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados*”.

Assim, embora o n.º 1 do artigo 39º do CPPT contenha uma presunção de notificação, esta presunção deve ter-se como ilidível, e foi elidida no caso dos autos, por demonstração de que a notificação se efetuou efetivamente em data posterior (...).

Do mesmo modo, o n.º 6 do artigo 45º da LGT, que estabelece que para efeitos de contagem do prazo de caducidade “*as notificações sob registo consideram-se validamente efetuadas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil*”, deve ser interpretado como estabelecendo mais uma presunção iuris tantum, neste caso de válida notificação da liquidação, e não como norma imperativa – que se afiguraria de constitucionalidade muito duvidosa em face do n.º 3 do artigo 268º da Constituição da República, pois que a norma constitucional garante o direito à notificação, remetendo para a lei apenas a sua “*forma*”, ou seja, o procedimento pelo qual deve a notificação ser efetuada, impondo que as notificações de atos que afetem a esfera jurídica dos administrados não sejam meramente ficcionadas, mas tendencialmente efetivas...».

Embora, como se referiu, esta doutrina se reporte às notificações por via postal e ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 39º do CPPT e no n.º 6 do art.º 49º da LGT, no caso, não deixa também de ser aplicável a referência constitucional nela salientada, sendo que da prova dos autos resulta efetivamente que o recorrente não chegou a tomar conhecimento do ato até ao termo do dia 31/12/2004, por motivo que lhe não foi imputável e que, por isso, a liquidação não foi validamente notificada no prazo da respetiva caducidade.

4.4. Neste contexto, portanto, a sentença recorrida, que concluiu que o facto de ter estado ausente do país no dia 30/12/2004 - dia da notificação - é imputável ao oponente e, por isso, não impeditivo de operar a notificação com hora certa (o que determina, conseqüentemente, que a liquidação haja sido validamente notificada até 31/12/2004, não ocorrendo a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade), enferma do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa e não pode manter-se”.

9. Do que ficou transcrito de ambos os arestos parece então que, aparentemente, terão existido decisões contraditórias, na medida em que no acórdão recorrido se entendeu que a notificação com hora certa não constituiu justo impedimento para o recorrente se considerar notificado, enquanto no caso do acórdão fundamento se relevou esse fato.

Porém, essa contradição é meramente aparente e não releva para efeitos dos requisitos do recurso por oposição de acórdãos.

Na verdade, enquanto no acórdão fundamento ficou no probatório que o recorrente tinha estado ausente da sua residência em determinado período, e, por isso, não podia ter tomado conhecimento da notificação, o mesmo não sucedeu no caso do acórdão recorrido em que nenhuma matéria de fato ficou estabelecida quanto a tal ausência.

É certo que o recorrente alegou os fatos pertinentes e queria que os mesmos tivessem sido levados ao probatório. Porém, tendo as instâncias omitido tais fatos pelas razões que explicitaram, não pode este STA pronunciar-se sobre essa matéria de fato.

E, assim sendo, o que temos é que, porque no caso do acórdão recorrido não se provaram os fatos relativos à ausência, e no caso do acórdão fundamento a mesma se provou e relevou, não pode julgar-se verificada a oposição de acórdãos, nesta parte, por ser distinta a matéria de fato em que assentaram os referidos acórdãos.

10. Relativamente à outra questão suscitada pelo recorrente - saber se os rendimentos deveriam ser tributados como rendimentos da categoria C ou como rendimentos da categoria D de IRS, no acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“2.4. Do erro de julgamento quanto aos pressupostos de direito [conclusões v) a dd) J.

Insurge-se o recorrente contra a sentença recorrida, porquanto a mesma manteve o enquadramento jurídico-fiscal da operação em exame, isto é, a recondução a rendimentos da categoria C, quando devia ter aplicado o regime da categoria G do IRS, pois que se trata de ganhos fortuitos associados à venda de um imóvel. Acrescenta que existe erro na quantificação da matéria coletável, pois não foi observado o disposto nos artigos 10º/1/a) e 41º/2, do CTRS, asserção também descurada pela sentença, invocada.

A sentença recorrida sustenta que a venda em causa corresponde a ato comercial de caráter isolado e não obtido de forma fortuita, mantendo, em consequência, o enquadramento jurídico-fiscal realizado pela Administração Tributária.

Dispõe o artigo 463.º/4 (“*Da compra e venda*”), do Código Comercial que: «*São comerciais “[a]s compras e vendas de bens imóveis ou de direitos a eles inerentes, quando aquelas, para estas, houverem sido feitas*”.

Estatuía o disposto no artigo 4.º do CIRS:

«1. Consideram-se rendimentos comerciais e industriais os lucros imputáveis ao exercício de qualquer atividade comercial ou industrial (...)

2. Consideram-se, ainda, rendimentos comerciais e industriais:

h) *Os provenientes de atos isolados de natureza comercial ou industrial não compreendidos noutras categorias».*

Os atos isolados são os aqueles que não assumem o caráter de profissionalidade ou de habitualidade. A caracterização como ato de comércio isolado e o conseqüente afastamento do caráter de mais-valia do rendimento obtido pelo recorrente com a revenda do prédio em causa resulta da análise das circunstâncias em que a revenda foi praticada. Como se refere na sentença recorrida, «essa intencionalidade da compra se destinar a um fim comercial resultava diretamente do seu objeto, o qual se caracteriza por aquisição de bem imóvel efetuada para um fundo de investimento imobiliário pela sociedade gestora, naturalmente destinada aos respetivos fins estatutários, conforme resulta do seu conteúdo formal (e só assim se compreende a isenção de SISA de que foi beneficiária ao abrigo do art.º 1.º do Dec. Lei 1/87, de 3 de janeiro, instituída tendo em vista a tutela de interesses públicos extrafiscais relativa às aquisições de imóveis para aqueles fins; ou como refere a FP, na contestação, «[perante os factos, só num registo próximo da fábula é que se poderia conjecturar que o A. entrou naquele dia no 17º Cartório Notarial de Lisboa para adquirir um imóvel sem qualquer intenção de o revender e que a B....., SA, em passant, ali mesmo decidiu adquirir-lhe o imóvel e imediatamente negociar e consumir essa decisão».

As asserções mencionadas são corroboradas pelo enquadramento jurídico da questão em exame, ou seja, quer a descaracterização dos ganhos alegadamente fortuitos, como mais-valias [categoria G do IRS, quer a especificação de certa operação como ato de revenda mercantil dependem de critérios objetivos, que permitem discernir (ou não) a intencionalidade da atividade comercial subjacente à revenda e caracterizar os ganhos como esperados, porque associados a uma atividade específica a eles dirigida. A ideia da prestação de serviço ao mercado com um fim lucrativo está, pois, presente na revenda em exame, na medida em que o recorrente realiza a compra para terceiro, cujo fim estatutário é comercial; por outras palavras, o recorrente compra para revender e efetua, ato contínuo, a revenda, obtendo por esta via um ganho correspondente ao diferencial entre o valor de compra e o valor de venda; a circunstância dita ocasional da compra ou da revenda não lhes retira o caráter mercantil, dada a concomitância das operações e a transferência efetiva do bem para a esfera jurídica do fundo de investimento imobiliário.

Do exposto se extrai que a sentença recorrida ao manter o ato tributário, nesta parte, e ao rejeitar a pretendida aplicação do disposto nos artigos 10º/1/a) e 42.º/2, do CIRS (rendimentos da categoria G - Mais valias), não merece a censura que lhe é desferida, Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso”.

II. Por sua vez, no acórdão fundamento - acórdão do TCAN de 08.05.2008, proferido no Processo n.º 0128/2008 -, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Para o ano de 1997, prescrevia o **art. 4.º n.º 2 alínea h) CIRS** na redação do **DL. 257 -B/96 de 31.12**; anteriormente, alínea g), terem de considerar-se rendimentos comerciais e industriais, enquadráveis na categoria C do tributo em causa, “*Os provenientes de atos isolados de natureza comercial ou industrial não compreendidos noutras categorias*”. Outrossim, à data, nos termos do **art.º 10.º, n.º 1, alínea a) CIRS**, constituíam mais-valias os ganhos, entre outros, obtidos em resultado de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e não suscetíveis de serem considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais.

Sendo este o potencial e dual enquadramento legal da questão decidenda, uma, segura, nota prévia emerge: somente podem configurar mais-valias os ganhos que, além de tipificados, não reúnam condições, características, que os tornem passíveis de integrarem a fileira de rendimentos do tipo comercial, industrial e/ou outros. Como expende **J. L. Saldanha Sanches Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra Editora, pág. 316.**, “*Para que possamos ter mais-valias tributáveis autonomamente em IRS, temos de ter ganhos que resultem de uma alienação que não está integrada numa atividade comercial ou empresarial ou que, estando nela integrada, resulta da alienação de um bem que pertence ao ativo imobilizado da empresa*”.

Focando o entendimento sustentado, pela Rte, no sentido de ser correto e legal sujeitar os rendimentos auferidos, pelo impugnant, com a compra, venda e permuta dos dois imóveis identificados supra, à incidência de IRS, a coberto do estatuído no transcrito **art.º 4.º, n.º 2 alínea h) CIRS**, importa, antes de avançar, proceder à delimitação do espectro normativo deste comando legal, atentando na especial particularidade de estarmos em presença de típica norma de incidência fiscal, inquestionável e necessariamente, sujeita ao princípio da legalidade tributária “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*” – **art.º 103.º, n.º 2 CRP..**

Como se colige no **Ac. STA de 2.2.2005, rec. 371/04-30**, no sítio, www.dgsi.pt, a legislação tributária não fornece, não densifica, um conceito de ato de natureza comercial ou industrial. Assim, “*na falta de um(a) definição legal do conceito de atividade comercial ou industrial, para efeitos tributários,*

tem vindo a doutrina e a jurisprudência a entender como aplicável o conceito económico de comércio e indústria, que abrange atividades de mediação entre a oferta e a procura e atividades de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objetivo de obtenção de lucros. Neste sentido, pode ver-se Teixeira Ribeiro, in *Incidências da Contribuição Industrial*, publicado no Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. XLI (1965), pág. 2 e Vítor Faveiro, in *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II vol.*, pág. 476 e Acórdãos desta Secção do STA de 4/12/91, in rec. n.º 13.398; de 1/4/98, in rec. n.º 20.832 e de 3/5/00, in rec. n.º 22.608”. Deste pronunciamento, colhemos, como decisiva, a exigência do desempenho de atividades, atuações de determinado cariz, em que se confere o denominador comum da adição, da promoção, do incremento de valor, de novidades potencialidades. Acresce a prossecução de uma finalidade especiosa, de um objetivo marcado e inequívoco, o percebimento de lucro, a busca de aumento patrimonial. Particularizando, na situação *sub judice*, para poder funcionar a incidência do versado **art. 4.º, n.º 2, alínea h) CIRS**, terá de concluir-se que o impugnante, entre o momento em que adquiriu (ou, eventualmente, se propôs adquirir) os dois imóveis e aquele em que os transacionou, atuou de molde a valorizá-los, a potenciar as suas utilidades e valências, com o fito de alcançar a maior disponibilidade financeira possível.

Estabelecidos os parâmetros determinantes, perscrutada a matéria de facto disponível, julgamos ser necessário, objetivamente, afirmar não se encontrarem reunidos os pressupostos vindos de identificar como impicantes da tributação em IRS, categoria C. Efetivamente, a única realidade que podemos isolar e fixar é a de que, na sequência de uma prévia, típica e específica, promessa bilateral de compra e venda, o impugnante, em 7.2.1997, adquiriu, em definitivo, dois prédios urbanos, pelo preço total de 100.000.000\$00 e, simultaneamente, os vendeu e permutou pela importância global de 606.832.710\$00, sem mais, sem registo de qualquer outra circunstância digna de realce e relevo. Na perspetiva da Rte, como decorre límpido do teor da **conclusão 10.** (e correspondente alegação), em função do apuramento de que em 26.11.1996 a Câmara Municipal aprovou um pedido de informação prévia de licenciamento para os prédios em questão e em 29.09.1997 a “E.....” requereu a aprovação dos projetos de arquitetura e segurança contra incêndios, tem de extrair-se “a ilação de que o impugnante, na data em que celebrou as escrituras de compra e venda e contrato promessa com eficácia real, sabia que a Câmara Municipal tinha alterado o plano de pormenor, sabia que a Câmara Municipal iria aprovar, como efetivamente veio a suceder; o licenciamento da construção de um empreendimento imobiliário em regime de propriedade horizontal no local”. Ora, em resultado deste circunstancialismo, impunha-se reputar os negócios em apreço como celebrados, por parte do impugnante, com verdadeiro intuito especulativo, a classificar como um ato isolado de comércio, enquadrável na previsão do **art. 4.º, n.º 2, alínea h) CIRS** – cfr. **conclusões 11. e 12.**

Com o devido respeito, neste cenário, não sendo descartável a obtenção, pelo impugnante, de um acréscimo financeiro, correspondente à diferença entre os preços de compra e venda/permuta dos dois imóveis, eventualmente, traduzindo, na totalidade ou em parte significativa, lucro “*Na linguagem dos negócios, é um rendimento residual, que fica para o empresário uma vez pagas as despesas correntes com parte das receitas de produção (F. Pereira de Moura, Lic. Economia, 4.ª ed., 230)*”, a demais factualidade, apurada e aditada neste aresto, jamais permite retirar as implicações propostas pela Rte. Na verdade, a única ocorrência merecedora de debruce reside no apuramento de que a Câmara Municipal do Porto aprovou, em 26.11.1996, informação prévia de licenciamento para construção, edificação, nos dois prédios urbanos em causa nos autos. Ou seja, no espaço temporal que mediou entre 30.9.1995 e 7.2.1997 a outorga do contrato-promessa aludido no **ponto i) dos factos provados** e da escritura pública de compra e venda referenciada **em j)**, bem como do contrato-promessa com eficácia real aludido **em k)**, existiu o deferimento dessa pretensão de autorização para construir, desconhecendo-se, contudo, em que momento e quem foi o autor do pedido em apreço; máxime, decisivamente, se foi iniciativa, se teve algum tipo de intervenção ou se chegou ao conhecimento do impugnante. Quanto ao facto de a mesma entidade camarária haver aprovado, no decurso do ano de 1996, o Plano de Pormenor da Zona Ribeirinha (onde se situavam os dois prédios) e de tal poder ter sido sabido pelo impugnante, antes da celebração dos negócios ocorridos em 7.2.1997, entendemos tratar-se de aspeto totalmente inócuo e inconsequente para os efeitos disputados neste processo, porquanto se trata de matéria de interesse e conhecimento público não determinável de forma decisiva pela atuação de um cidadão, ainda que, potencialmente, interessado numa certa e determinada deliberação.

Em suma, sem prejuízo de, na situação aprecianda, poder apontar-se, com alguma segurança, para a existência de lucro, o quadro factual, definitivamente, fixado não permite, de modo algum, concluir que o impugnante, entre o momento em que comprou ou se propôs comprar, os dois imóveis e aquele em que os alienou, se determinou, se conduziu de forma a valorizá-los, a, transformando-os, potenciar, inflacionar, as suas utilidades e valências. Assim sendo, tal como supra assentámos e demos sinais, tem de excluir-se, *in casu*, o funcionamento da regra de incidência tributária plasmada no **art. 4.º, n.º 2, alínea h) CIRS**.

Sem conceder nesta conclusão, importa, ainda, volver atenções para o núcleo da fundamentação eleita pelos serviços de fiscalização, da administração tributária/AT, para promoverem a correção à

matéria tributável do impugnante, no ano de 1997 e que despoletou a liquidação impugnada; “dado os factos descritos e os valores em causa na compra e venda dos prédios, o sujeito passivo não os comprou para serem transformados em Quinta de recreio e habitação, mas sim para serem revendidos, praticando, segundo o artigo 463º do Código Comercial, um ato de comércio, que por ser isolado, os rendimentos auferidos, se enquadram no artigo 4º, n.º 2 da alínea h) do CIRS, como rendimentos da categoria C”.

É inquestionável que o **art.º 2.º Código Comercial**, ao dispor «*Serão considerados atos de comércio todos aqueles que se acharem especialmente regulados neste Código, e, além deles, todos os contratos e obrigações dos comerciantes, que não forem de natureza exclusivamente civil, se o contrário do próprio ato não resultar*», estabelece, define, na primeira parte, o que são atos objetivamente comerciais; concretamente, aqueles em que a sua comercialidade reside neles próprios e não está na pessoa que os pratica. Os atos subjetivamente comerciais, caracterizados na segunda parte do mesmo normativo. Ora, entre os atos especialmente regulados no código em apreço, figuram, explicitamente, as compras e vendas comerciais, podendo revestir esta natureza, entre outras, “*as compras e vendas de bens imóveis ou de direitos a eles inerentes, quando aquelas, para estas, houverem sido feitas*” – cfr. **art. 463.º/4.º Cód. Comercial**.

Perante esta configuração e conformação legal, porque o impugnante comprou e de seguida, inclusive, no mesmo dia, vendeu/trocou, temos, à primeira vista e objetivamente, uma compra e venda de dois imóveis/prédios urbanos. Contudo, para se poder afirmar a existência de uma compra e venda comercial, nos termos deste último normativo, é mister, constitui exigência intransponível, que a aquisição tenha sido feita com o objetivo, o propósito preestabelecido, de revenda, de alienação. Sucede que, conferida, na íntegra, a fundamentação eleita pela AT, não se encontra, nos factos descritos no relatório de fiscalização são, na essência, os mesmos que se concretizaram, fixaram, com a alteração produzida, neste acórdão., qualquer suporte para aceder à conclusão de que o impugnante comprou os dois imóveis para revenda; ao invés, o que se mostra indiciado é que estes seriam para destinar à “sua casa de habitação permanente”. Ademais, registre-se a circunstância de nem na escritura de compra e venda - **al. j)**, disponibilizada a **fls. 30/32**, se mostrar vertida qualquer declaração dos outorgantes, nomeadamente, do impugnante, naquele sentido, o que poderia, a ser esse o propósito inicial e vigente no momento, ter efeitos, possivelmente, benéficos, na liquidação e pagamento de sisa, por parte do adquirente. Ou seja, o elemento de fundamentação em apreço mais não encerra que uma conclusão, uma afirmação indemonstrada, tendente a fixar os, mínimos e precisos, pressupostos legais de aplicação do estatuído no pretendido **art.º 4.º, n.º 2, alínea h) CIRS**. Uma derradeira nota para, versando o conteúdo da **conclusão 15.**, formulada pela Rte, mencionar que o documento referenciado - cfr. **fls. 15** dos autos, não fornece qualquer apoio que sustente o aí afirmado. Trata-se de uma carta remetida por um arquiteto ao impugnante visando, exclusivamente, a cobrança de “*honorários técnico-profissionais*” e onde, sob a epígrafe de “*assunto*”, se alude a “*projeto de viabilidade e loteamento de um terreno ...*”, não contendo a missiva algum tipo de informação que possa elucidar sobre o alcance da alusão ao “*loteamento*”. Acresce que o teor desta carta se mostra explicitado no documento (“*Declaração*”) junto a **fls. 16**, da autoria do mesmo arquiteto, onde se aponta serem aqueles honorários “*relativos ao estudo de localização de uma moradia de habitação para uso próprio, piscina, e casas de apoio anexas, bem como arranjo paisagístico do jardim num terreno com 7.456 m² ...*”.

Aqui chegados, impõe-se afirmar, corroborando, a correção do entendimento vertido na sentença recorrida e no sentido de que “*não resulta dos autos a prática de qualquer ato por parte do impugnante, desde a data da celebração do contrato promessa de compra e venda dos prédios até à data da alienação, que permita concluir que o impugnante pretendia adquirir os prédios com intenção de os revender ou que permita concluir que a valorização dos prédios se deveu a qualquer atuação ou transformação feita pelo impugnante nesses prédios. (...). Neste âmbito, e dentro deste enquadramento fáctico, nada permite a conclusão de que a venda dos prédios referidos integre uma atividade comercial (art. 4.º n.º 1 do CIRS) ou que integrem atos isolados de natureza comercial não compreendidos noutras categorias [art. 4.º n.º 2 alínea g) do CIRS]. (...). Não basta que tenha havido uma alienação onerosa dos imóveis em causa por um valor substancialmente superior ao da aquisição e que a formalização dos dois negócios tenha ocorrido na mesma data, para de imediato se concluir pela prática de um ato de natureza comercial por parte do impugnante. Era essencial demonstrar que o impugnante tinha praticado atos de mediação entre a oferta e a procura, ou seja que comprara aqueles prédios para revenda ou que o negócio tenha sido efetuado com o objetivo de obtenção de lucro”.*

Assim, erroneamente se conduziu a AT na qualificação dos rendimentos auferidos, pelo impugnante, com a venda/permuta dos dois imóveis, como passíveis de integração, à data, na categoria C do IRS, erro esse idóneo e suficiente para inquirar a legalidade do ato tributário de liquidação objetado. Face aos dados disponíveis e congregados neste aresto, tais proveitos, ganhos, preencheriam, sim, em princípio, o conceito de mais-valias tributáveis, porquanto consubstanciavam rendimento de carácter meramente ocasional ou fortuito, resultante de valorização produzida nos bens em jogo, independentemente de qualquer esforço ou vontade do respetivo titular/dono, vulgo, “*ganhos trazidos pelo vento*”; neste caso,

facilitados e propiciados pelo aumento da capacidade construtiva dos imóveis por força da contemporânea aprovação do Plano de Pormenor da Zona Ribeirinha – cfr. **ponto p)** dos factos provados”.

12. Ora, em ambos os acórdãos se colocava a questão do enquadramento dos rendimentos - se na categoria C de IRS ou na categoria D.

E um fato comum a ambos os arestos era o de que a venda foi efetuada no mesmo dia da compra.

No acórdão recorrido considerou-se que, atentos os fatos provados, não se podia considerar sequer a hipótese de mais-valias. O recorrente compra para revender e efetua, ato contínuo, a revenda, obtendo por esta via um ganho correspondente ao diferencial entre o valor de compra e o valor de venda; a circunstância dita ocasional da compra ou da revenda não lhes retira o caráter mercantil, dada a concomitância das operações e a transferência efetiva do bem para a esfera jurídica do fundo de investimento imobiliário.

Já no acórdão fundamento se concluiu ser a natureza dos rendimentos do tipo mais valias, atendendo também aos fatos provados e a que era essencial demonstrar que o impugnante tinha praticado atos de mediação entre a oferta e a procura, ou seja que comprara aqueles prédios para revenda ou que o negócio tenha sido efetuado com o objetivo de obtenção de lucro.

E, no entendimento do acórdão, não ficou demonstrado que o impugnante, entre o momento em que comprou ou se propôs comprar, os dois imóveis e aquele em que os alienou, se determinou, se conduziu de forma a valorizá-los, a, transformando-os, potenciar, inflacionar, as suas utilidades e valências.

Pelo contrário, a valorização dos bens em jogo terá ocorrido independentemente de qualquer esforço ou vontade do respetivo titular/dono, vulgo, “*ganhos trazidos pelo vento*”, neste caso, facilitados e propiciados pelo aumento da capacidade construtiva dos imóveis por força da contemporânea aprovação do Plano de Pormenor da Zona Ribeirinha -cfr. **ponto p)** dos factos provados.

Assim sendo, tal como relativamente à outra questão, também aqui nos parece não existir oposição entre os acórdãos.

Na verdade, enquanto no acórdão recorrido nenhuma justificação fatural existia no probatório para se poder considerar a existência de mais valias, já no acórdão fundamento ficaram provados fatos, dos quais o tribunal se serviu para concluir pela verificação das mais valias, nomeadamente o aumento da capacidade construtiva dos imóveis por força da contemporânea aprovação do Plano de Pormenor da Zona Ribeirinha.

Deste modo, porque as decisões assentaram em diferente matéria de fato, entende-se que também em relação a esta questão não ocorre a oposição de acórdãos.

13. Nestes termos e pelo exposto, julga-se findo o recurso ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 22 de janeiro de 2014. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Oposição de julgados. Jurisprudência recentemente consolidada.

Sumário:

I — Atento o disposto no artigo 27.º, alínea b) do ETAF, no artigo 284.º do CPPT e no artigo 152.º do CPTA, o recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após 1 de Janeiro de 2004 (data da 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 Supremo Tribunal Administrativo.

II — Não se verifica o 1.º requisito se os acórdãos em confronto, pese embora alguma semelhança nas situações de facto, divergem numa questão fática essencial, motivo por que não está em causa o mesmo fundamento de direito.

III — Ainda que assim não fosse, sempre seria de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito, se o acórdão recorrido perfilhou a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão, decidindo de acordo com a orientação adoptada (por unanimidade) em acórdão do Pleno da Secção de data recente, e não tendo havido entretanto alterações à composição da Secção, nem a verificação de quaisquer outras circunstâncias que permitam antever a possibilidade de alteração do sentido decisório aí consignado.

Processo n.º 1480/13-50.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido nestes autos pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por oposição com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal no processo n.º 1780/07:

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Recorrente) veio, ao abrigo do disposto no art. 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso do acórdão proferido nestes autos em 21 de Fevereiro de 2012 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, invocando oposição com o acórdão do mesmo Tribunal Central, proferido em 15 de Maio de 2007 no processo n.º 1780/07.

1.2 Admitido o recurso, a Recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284.º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados

1.3 O Juiz Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Sul entendeu existir a invocada oposição de acórdãos e ordenou a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no art. 284.º, n.º 5 CPPT.

1.4 A Recorrente apresentou, então, alegações sobre o mérito do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

i. A RECORRENTE interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão proferido no Processo n.º 05329/12, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2.ª Secção (Contencioso Tributário) do Tribunal Central Administrativo Sul (Acórdão recorrido) e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Maio de 2007, proferido pelo 2.º Juízo, 2.ª Secção (Contencioso Tributário) no processo n.º 1780/07 (Acórdão fundamento).

ii. Com efeito, perante uma situação de facto substancialmente idêntica e perante a mesma questão de direito, o Tribunal Central Administrativo Sul tomou, de forma expressa, decisões opostas.

iii. Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e Acórdão fundamento está o ónus da prova do último requisito legal do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária – ou seja, de que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado –, previsto no artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária para suspensão do processo de execução fiscal com dispensa de prestação de garantia.

iv. No caso vertente, a RECORRENTE requereu, ao abrigo do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, a suspensão do processo de execução fiscal n.º 1546201001063880 e Apensos.

v. Através de Sentença proferida em 11 de Novembro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa considerou que incumbia à ora RECORRENTE demonstrar que a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade, decisão esta corroborada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão recorrido, proferido no recurso n.º 05329/12, do 2.º Juízo. 2.ª Secção.

vi. A procedência deste entendimento implicará a impossibilidade de suspensão de qualquer processo de execução fiscal com dispensa garantia.

vii. Com efeito, a demonstração de que a inexistência ou insuficiência de bens não decorre de culpa sua, enquanto facto negativo, é impossível.

viii. Não é possível demonstrar que ao longo de toda a sua existência nunca foi praticado nenhum acto que implicasse culpa na insuficiência patrimonial

ix. A previsão de um ónus de prova impossível redundará, na prática, na impossibilidade de acesso ao direito, assim violando o disposto no artigo 20.º e 264.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

x. O princípio constitucional de acesso ao direito implica não só a existência, em abstracto, de meio processual, mas também que as regras aplicáveis permitem, à partida, mais do que uma decisão.

xi. Ora, o entendimento sustentado pelo Tribunal no acórdão recorrido implica a impossibilidade de uma decisão distinta da de improcedência, pelo que tudo se passa como se não existisse possibilidade

– que assim não existe, de facto – de o contribuinte fazer valer o seu direito à dispensa de prestação de garantia.

xii. Com efeito, como bem se decidiu no Acórdão “fundamento” é impossível que um contribuinte demonstre que, em momento algum da sua existência, contribuiu com culpa para a insuficiência patrimonial.

xiii. Neste sentido, e no caso concreto tem inteira aplicação o disposto no artigo 343.º, n.º 1, do Código Civil, que, em processos análogos ao que aqui está em causa, determina que cabe ao Réu, neste caso à Autoridade Tributária e Aduaneira, a prova dos factos constitutivos do direito de que se arroga – “o de exigir garantia” –, disposição legal esta também violada no caso concreto.

xiv. E bem se compreende que assim seja pois um facto negativo é de muito mais difícil prova do que um facto positivo – aqui é mesmo uma prova impossível.

xv. As pessoas, singulares ou colectivas, não conseguem, por natureza, provar o que não fizeram, mas apenas prestar contas pela sua actuação.

xvi. Deverá, pois, considerar-se que, no que respeita ao último pressuposto legal para dispensa de prestação de garantia previsto no n.º 4, do artigo 52.º, da Lei Geral Tributária deve operar a inversão do ónus da prova, recaindo sobre a Administração tributária o respectivo ónus.

xvii. Por outro lado, o princípio do inquisitório, impõe quer à Administração tributária (cfr. artigos 266.º da CRP e 58.º da Lei Geral Tributária), quer ao Tribunal (cfr. artigos 99.º, da LGT e 23.º do CPPT) a quo diligenciar, junto da Administração tributária, para que esta estabelecesse o nexos causal entre os concretos actos de gestão da EXECUTADA ora RECORRENTE e a inexistência de bens penhoráveis, o que em clara violação das referidas normas legais não foi feito.

xviii. Deste modo, está-se, na prática, a esvaziar todo o conteúdo do pedido de dispensa de prestação de garantia regulado pelo disposto no artigo 52.º, n.º 4, de Lei Geral Tributária, que em face das exigências probatórias não tem aplicabilidade prática.

xix. Ou seja, ao fazer recair, exclusivamente, sobre a RECORRENTE o ónus de provar o segmento final do n.º 4 do artigo 52.º da LGT (demonstração essa impossível para a RECORRENTE ou para qualquer contribuinte em iguais circunstâncias), o Tribunal a quo esvaziou, na prática, o instituto da dispensa da prestação de garantia.

xx. O entendimento sufragado pelo Tribunal recorrido encontra-se em clara oposição com Acórdão proferido pelo mesmo Tribunal no âmbito do processo n.º 1780/07, no qual foi apreciada igual questão, quer de facto, quer de direito, e no qual foi decidido que “Apesar do segmento final do art.º 54.º /4 da LGT, se apresentar, a nosso ver, como um elemento constitutivo do direito que o executado, a coberto de tal norma, pretende fazer valer, ainda assim cremos que, neste domínio em especial, se deve operar uma verdadeira inversão daquele ónus probatório. 2. Desta forma, impende sobre a administração tributária, a prova do facto positivo que é o de que a insuficiência ou inexistência de bens do executado lhe é imputável, por os ter dissipado em prejuízo dos credores.” (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Maio de 2007, proferido no processo n.º 1780/07 – Acórdão fundamento).

xxi. Resulta, pois, da dought jurisprudência do Acórdão fundamento que na apreciação dos requisitos legais para dispensa de prestação de garantia ao abrigo do disposto no artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, deverá considerar-se que, no que respeita à demonstração do último requisito legal para dispensa de prestação de garantia – de que a insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis não foi culposamente provocado pela Executada –, deverá recair sobre a Administração tributária a prova deste facto positivo, operando, nesta sede, a inversão do ónus da prova.

xxii. Deverá, pois, concluir-se, acolhendo a dought jurisprudência do Acórdão fundamento (a única consentânea com as normas e princípios aplicáveis nesta matéria que incumbia à Administração tributária demonstrar que a insuficiência ou inexistência de bens para suspensão do processo de execução fiscal foi provocada por comportamento culposo da EXECUTADA, ora RECORRENTE);

xxiii. Prova essa que a Administração tributária não logrou, em momento algum, produzir nos presentes autos, devendo, pois, ser revogado o Acórdão Recorrido proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 21 de Fevereiro de 2012.

Nestes termos [...], deverá o presente recurso ser julgado procedente e, assim, revogado, por erro de julgamento, o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 05329/12, com as demais consequências legais, nomeadamente, a suspensão do processo de execução fiscal n.º 1546201001063880 e apensos com dispensa de prestação de garantia».

1.6 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo deu-se vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral adjunto emitiu parecer no sentido de que deve julgar-se não verificada a oposição de acórdãos e, em consequência, julgar-se findo o recurso. Isto com a seguinte fundamentação (¹):

«[...]»

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 [1 Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, II volume, página 808/812, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa].

6. *A decisão recorrida não estar em sintonia com a jurisprudência mais recente consolidada do STA.*

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se sempre que as eventuais modificações legislativas possam ser valoradas para determinada solução ² [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 [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 [4 Acórdão do PLENO SCT-STA, de 2009.05.06, proferido no recurso n.º 617/08].

Ora, é certo que não se verifica o requisito apontado em 6.

Na verdade, a decisão recorrida está em plena sintonia com a jurisprudência mais recente consolidada do STA, exarada nos acórdãos do PLENO da SCT do STA, 17/12/2008 e 17/10/2012, no sentido de que incumbe ao interessado na dispensa da prestação de garantia o ónus da prova de que não foi por culpa sua que se verificou a situação de inexistência/insuficiência de bens para pagar a obrigação exequenda e acrescido ⁵ [5 *Proferidos nos recursos números 0327/2008 e 0414/12, ambos disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.*].

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros desta Secção do Contencioso Tributário.

1.7 Cumpre apreciar e decidir, sendo que, antes do mais, há que verificar se estão verificados os requisitos da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos.

Só se concluirmos pela verificação desses requisitos, passaremos a conhecer do mérito do recurso, ou seja, das infracções imputadas ao acórdão recorrido [cfr. art. 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) (2)], sendo a questão a apreciar e decidir a da distribuição do ónus da prova da falta de responsabilidade do executado na génese da insuficiência ou inexistência de bens para pagar a obrigação exequenda e o acrescido enquanto requisito para a dispensa de prestação de garantia previsto no art. 52.º, n.º 4, *in fine*, da Lei Geral Tributária (LGT) (3).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 O acórdão recorrido deu como assente a seguinte matéria de facto: «

1- Em 21 de Agosto de 2010, foi instaurado contra “B....., Lda.” o processo de execução fiscal n.º 1546-2010/106388.0 para cobrança coerciva de dívidas de I.V.A. (cfr. documentos juntos a fls. 4 a 14 dos presentes autos);

2- A reclamante foi citada para o processo de execução fiscal referido no n.º 1 e apensos, no dia 7 de Outubro de 2010 (cfr. documentos juntos a fls. 25 a 28 dos presentes autos);

3- Em 20 de Outubro de 2010, a reclamante deduziu oposição no âmbito do processo de execução fiscal identificado no n.º 1 e apensos (cfr. documento junto a fls. 63 dos presentes autos);

4- Por ofício de 22 de Outubro de 2010, do Serviço de Finanças de Mafra, a reclamante foi notificada para prestar garantia no valor de € 1.450.377.12 (cfr. documentos juntos a fls. 32 e 33 dos presentes autos);

5- Em 11 de Novembro de 2010, a reclamante apresentou pedido de dispensa da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal identificado no n.º 1 (cfr. documentos juntos a fls. 36 a 43 dos presentes autos);

6- Por despacho do substituto legal do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, de 2 de Dezembro de 2010, o pedido de dispensa de prestação da garantia identificado no n.º 5 foi indeferido (cfr. documentos juntos a fls. 89 a 96 dos presentes autos);

7- Por ofício de 13 de Dezembro de 2010, a reclamante foi notificada do despacho referido no n.º 6 (cfr. documentos juntos a fls. 99 e 100 dos presentes autos);

8- No exercício de 2009, o resultado líquido do exercício da reclamante foi de € 98.972.35 (cfr. documento junto a fls. 216 dos presentes autos);

9- No mês de Dezembro de 2009, a reclamante dispunha de depósitos no valor de cerca de € 100.000,00 (cfr. documento junto a fls. 215 dos presentes autos);

10- Em 18 de Setembro de 2009, a reclamante celebrou contrato de dação em cumprimento com C..... nos termos do qual fez a dação da fracção autónoma designada pela letra B, sita na freguesia do, concelho de Vila Nova de Saia, com o artigo matricial n.º 5060 e descrita na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Saia sob o n.º 1611, para pagamento parcial de dívida de suprimentos (cfr. documentos juntos a fls. 338 a 342 dos presentes autos);

11- A propriedade da fracção autónoma identificada no n.º 10 encontra-se registada, desde 30 de Novembro de 2009, em nome de C..... (cfr. documentos juntos a fls. 344 a 348 dos presentes autos);

12- A reclamante não pode prosseguir a sua actividade sem os veículos de transporte e de apoio (cfr. depoimento da testemunha D..... o qual se encontra gravado em CD apenso aos presentes autos).

13- O processo de execução fiscal n.º 1546-2010/106388.0 e apensos, ao qual se refere o n.º 1 da matéria de facto, tem por objecto a cobrança coerciva de dívidas de IVA relativas aos anos de 2002 a 2005, sendo a quantia exequenda no total de € 1.124.555,44, a que acrescem juros de mora e custas no montante de € 34.855,90 (cfr. documentos juntos a fls. 25 a 28 dos presentes autos);

14- À data de 31/12/2009 a sociedade executada, “B....., Lda.”, era detentora de imobilizado corpóreo avaliado no montante de € 13.655.049,29 (cfr. cópia do mapa de reintegrações e amortizações que foi entregue com a declaração anual de I.R.C. relativa ao ano de 2009 e junta a fls. 424 a 440 dos presentes autos)».

2.1.2 O acórdão fundamento deu como assente a seguinte matéria de facto: «

A) Em 7 de Agosto de 2006, o Reclamante foi notificado pelo Serviço de Finanças de Oeiras-3 para prestar garantia bancária no montante de € 64.816,75, no âmbito da execução fiscal instaurada contra E....., SA e contra si revertida – fls. 73 e 253;

B) Em 22 de Agosto de 2006 o Reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Oeiras-3, dirigido ao Chefe de Serviço, um requerimento em que solicitou a dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do disposto no art. 170.º do CPPT, e art. 52.º, n.º 4, da LGT – fls. 78 e ss.;

C) O requerimento referido em B), fundamenta-se na incapacidade patrimonial do Reclamante para prestar a garantia e na verificação de um prejuízo irreparável, para si, em consequência da prestação da garantia – fls. 78 e ss.;

D) Na sequência de tal requerimento foi elaborada a informação de fls. 219 onde, além do mais, se lê:

*“... Desta forma entende-se estar preenchido o presente requisito relativo ao prejuízo irreparável”
Na mesma informação conclui-se pela não verificação do requisito da manifesta falta de meios económicos por o Recorrente não ter demonstrado a inexistência de responsabilidade sua na insuficiência de bens penhoráveis.*

E) Em 24 de Novembro de 2006 foi proferido o despacho reclamado, do seguinte teor:

Em face da informação supra, e atendendo ao disposto no art. 52.º, n.º 4, da LGT e do art. 170.º do CPPT, indefiro o pedido, por falta de preenchimento dos requisitos legais – fls. 222».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Pretende a Recorrente a uniformização da jurisprudência relativamente a uma questão fundamental de direito alegadamente decidida em sentido divergente nos acórdãos em confronto: a da distribuição do ónus da prova da falta de responsabilidade do executado na génese da insuficiência ou inexistência de bens para pagar a obrigação exequenda e o acrescido enquanto requisito para a dispensa de prestação de garantia previsto no art. 52.º, n.º 4, *in fine*, da LGT.

Alega que a questão foi decidida no acórdão recorrido em contradição com o decidido pelo acórdão de 15 de Maio de 2007 da mesma Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 1780/07⁽⁴⁾, que foi o indicado como acórdão fundamento.

Apesar de o Juiz Desembargador que relatou o acórdão recorrido ter proferido, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT, despacho em que admite a existência da alegada oposição de acórdãos⁽⁵⁾, importa verificar se a mesma ocorre⁽⁶⁾, pois essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal *ad quem* de a reapreciar, em conformidade com o disposto no art. 641.º, n.º 5, do novo Código de Processo Civil⁽⁷⁻⁸⁾ (CPC) – que corresponde ao anterior art. 685.º-C, n.º 5.

Só depois, se for caso disso, passaremos a conhecer do mérito do recurso.

2.2.2 DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO POR OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS

2.2.2.1 O presente processo de execução fiscal iniciou-se no ano de 2010, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 2002, nos termos dos arts 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro, dos quais decorre que a data da entrada em vigor do novo Estatuto ocorreu em 1 de Janeiro de 2004

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

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 Lei de Processo dos Tribunais Administrativos, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

- i. identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe uma 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. que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- iii. que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

2.2.2.2 Começaremos por apreciar se estão verificados os requisitos da alegada contradição de julgados à luz dos supra referidos princípios, já que a sua inexistência obstará, lógica e necessariamente, ao conhecimento do mérito do recurso.

Vejamos, pois, o que os dois acórdãos em confronto decidiram.

2.2.2.2.1 O acórdão recorrido negou provimento ao recurso jurisdicional interposto pela Recorrente da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a reclamação deduzida pela Executada, nos termos do art. 276.º e segs. do CPPT, contra a decisão administrativa proferida em sede de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de dispensa da prestação de garantia por ela formulado ao abrigo do disposto no art. 52.º, n.º 4, da LGT e no art. 170.º do CPPT, na sequência da oposição que deduziu à execução fiscal e após ter sido notificada para o efeito, nos termos do n.º 6 do art. 169.º do CPPT.

Para negar provimento ao recurso, o Tribunal Central Administrativo Sul considerou, em síntese que *«de acordo com a matéria de facto provada (cfr. n.ºs 4, 13 e 14 da matéria de facto provada), a executada/reclamante revela manifestas possibilidades financeiras para prestar a garantia fixada (€ 1.450.377,12), assim não se tornando necessário aquilatar da verificação dos demais requisitos da dispensa de prestação da caução (v.g. se a executada/reclamante efectivamente teve culpa na insuficiência ou inexistência de bens)»*.

2.2.2.2.2 No acórdão fundamento, o Tribunal Central Administrativo Sul negou provimento ao recurso interposto de uma sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a reclamação deduzida por um executado, nos termos do art. 276.º e segs. do CPPT, contra a decisão administrativa proferida em sede de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de dispensa da prestação de garantia por ele formulado ao abrigo do disposto no art. 52.º, n.º 4, da LGT e no art. 170.º do CPPT, após ter sido notificado para o efeito, nos termos do n.º 6 do art. 169.º do CPPT.

Nesse aresto, os Juizes Desembargadores do Tribunal Central Administrativo Sul, considerando verificado o prejuízo irreparável que adviria para o executado da prestação da garantia – requisito que a própria AT admitiu verificado [cfr. alínea D) dos factos provados, que transcrevemos supra em 2.1.2] –, entenderam que, relativamente ao requisito a que alude a parte final do n.º 4 do art. 52.º da LGT – de que *«a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado»* –, se impõe a inversão do ónus da prova: apesar desse requisito *«se apresentar [...] como um elemento constitutivo do direito que o executado, a coberto de tal norma, pretende fazer valer»*, a excessiva dificuldade ou impossibilidade de efectuar essa prova deve levar ao afastamento da regra do n.º 1 do art. 342.º do Código Civil ⁽⁹⁾ (CC), fazendo que o ónus probatório passe a recair sobre a AT. Assim, concluiu-se naquele acórdão: *«dado por verificado um dos dois requisitos exigidos pelo art. 52.º/4 da LGT, no caso o do prejuízo irreparável, por parte da autora do despacho reclamado, e não tendo a AT demonstrado que a insuficiência/inexistência de bens se deve a uma actuação ilegal do recorrido nesse sentido e com o objectivo de diminuir ou afastar a garantia dos credores, forçoso se impunha o deferimento do pedido de isenção da garantia em causa»*.

2.2.2.2.3 A questão de direito que a Recorrente identifica como tendo sido decidida de forma antagónica refere-se à distribuição do ónus da prova da falta de responsabilidade do executado na génese da insuficiência ou inexistência de bens para pagar a obrigação exequenda e o acrescido enquanto requisito para a dispensa de prestação de garantia previsto no art. 52.º, n.º 4, *in fine*, da LGT. Sustenta a Recorrente que a melhor interpretação é a que foi sustentada no acórdão fundamento, no sentido de que impende sobre a AT a prova do facto positivo, que é o de que a insuficiência ou inexistência de bens do executado lhe é imputável. Isto, em síntese, porque apesar desse requisito *«se apresentar [...] como um elemento constitutivo do direito que o executado, a coberto de tal norma, pretende fazer valer»*, a excessiva dificuldade ou impossibilidade de efectuar essa prova deve levar ao afastamento da regra do n.º 1 do art. 342.º do CC, regra que tem paralelo no art. 74.º, n.º 1, da LGT ⁽¹⁰⁾. Ou seja, no

acórdão fundamento entendeu-se que impende sobre a AT a prova do facto positivo, que é o de que a insuficiência ou inexistência de bens do executado lhe é imputável.

Mas, salvo o devido respeito, examinados os arestos em confronto, verificamos que, apesar de em ambos estar em discussão a dispensa de garantia em ordem à suspensão da execução fiscal, a questão do ónus da prova só foi determinante para a decisão no caso do acórdão fundamento e já não no caso do acórdão recorrido, por força da diferente matéria de facto que foi dada como assente: enquanto no acórdão recorrido da matéria de facto provada extraiu-se a conclusão de que «a executada/reclamante revela manifestas possibilidades financeiras para prestar a garantia fixada», no acórdão fundamento ficou assente que a prestação da garantia constituiria um prejuízo irreparável para a aí executada.

Na verdade, no acórdão recorrido ficou dito expressamente que, demonstrado que estava que a Executada «revela manifestas possibilidades financeiras para prestar a garantia fixada», não cumpria averiguar «da verificação dos demais requisitos da dispensa de prestação da caução (v.g. se a executada/reclamante efectivamente teve culpa na insuficiência ou inexistência de bens)». Ou seja, porque o acórdão entendeu que não cumpria passar à verificação do requisito da dispensa da prestação de garantia previsto na parte final do n.º 4 do art. 52.º da LGT – «que [...] a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado» – não teve que decidir sobre quem recai o ónus da prova da falta de responsabilidade do executado na génese da insuficiência ou inexistência de bens para pagar a obrigação exequenda e o acrescido enquanto requisito para a dispensa de prestação de garantia.

É certo que encontramos no acórdão recorrido uma longa exposição em torno dessa questão, como é certo também que encontramos aí a afirmação de que «[f]ace ao disposto no art. 342.º, do C.Civil, e no art. 74.º, n.º 1, da L.G.Tributária, é de concluir que é sobre o executado, que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois tratam-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido, contrariamente ao que defende a reclamante/recorrente», de que «[a] eventual dificuldade que possa ter o executado em provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição ao mesmo 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 consagradas no art. 344.º, do C.Civil» e de que «[a] acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário somente, 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, assim aplicando a máxima latina “iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”». Mas, uma e outra feitas apenas no âmbito do enquadramento geral da matéria da isenção da prestação de garantia, sendo que o acórdão não recorreu às regras do ónus da prova para decidir a questão da responsabilidade na situação de insuficiência ou inexistência de bens para pagar a obrigação exequenda e o acrescido, pois entendeu que, em face da comprovada capacidade financeira para prestar a garantia fixada, a questão não se colocava.

Na verdade, como deixámos já registado supra e aqui reiteramos, o acórdão recorrido não chegou a apreciar a questão do ónus da prova sobre a responsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens porque entendeu que nem sequer se colocava a questão, afirmando expressamente: «de acordo com a matéria de facto provada (cfr. n.ºs 4, 13 e 14 da matéria de facto provada), a executada/reclamante revela manifestas possibilidades financeiras para prestar a garantia fixada (€ 1.450.377,12), assim não se tornando necessário aquilatar da verificação dos demais requisitos da dispensa de prestação da caução (v.g. se a executada/reclamante efectivamente teve culpa na insuficiência ou inexistência de bens)».

Acresce que, como também deixámos já dito, 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 ⁽¹¹⁾.

Em conclusão, sendo certo que ambos os arestos decidiram a mesma questão da isenção da prestação de garantia, não pode dizer-se que o tenham feito de forma distinta por força da divergência de entendimentos jurídicos, mas, ao invés, por força de diferentes quadros factuais que julgaram provados. Ou seja, resulta da análise do julgamento feito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento que não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos.

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

2.2.2 SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA MAIS RECENTEMENTE CONSOLIDADA DO Supremo Tribunal Administrativo

Sem prejuízo de tudo quanto deixámos dito, acresce que mesmo que se entendesse que ocorre a invocada oposição de acórdãos, o presente recurso também não poderia prosseguir, pois que também

não se verificaria o segundo requisito de que depende a admissibilidade do recurso por oposição de julgados, qual seja o de que o acórdão recorrido não esteja em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como este Supremo Tribunal tem vindo a entender ⁽¹²⁾, a existência de uma jurisprudência consolidada 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 n.º 2 do art. 17.º do ETAF ⁽¹³⁾] ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, obtidas por unanimidade em todas as formações da Secção.

Ora, quanto à questão da distribuição do ónus da prova da falta de responsabilidade do executado na génese da insuficiência ou inexistência de bens para pagar a obrigação exequenda e o acrescido enquanto requisito para a dispensa de prestação de garantia previsto no art. 52.º, n.º 4, *in fine*, da LGT, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se já, em Pleno, pelo menos por duas vezes, sempre no mesmo sentido e por unanimidade, sendo que da última vez com a intervenção de todos os Conselheiros actualmente em exercício de funções na Secção ⁽¹⁴⁾, sendo a posição adoptada, nos termos do sumário doutrinal do acórdão de 17 de Dezembro de 2008, proferido no processo 327/08, a seguinte:

«I - É sobre o executado que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.

II - A eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição àquele do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art. 344.º do CC.

III - Na situação referida, não se está perante uma situação de impossibilidade prática de provar o facto necessário para o reconhecimento de um direito, que, a existir, poderia contender com o princípio da proibição da indefesa, que emana do direito constitucional ao acesso ao direito e aos tribunais (art. 20.º da CRP), pois ao executado é possível demonstrar aquele facto negativo através de factos positivos, como são as reais causas de tal insuficiência ou inexistência de bens.

IV - Por outro lado, a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur».

Ou seja, mesmo que se entendesse que ocorre oposição de acórdãos – e entendemos que não –, o presente recurso também não poderia prosseguir, pois, nessa hipótese, haveríamos de concluir que o acórdão recorrido adoptou a posição assumida, por unanimidade, no referido acórdão do Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Dezembro de 2008 (referido expressamente no acórdão recorrido) e reiterada no acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17 de Outubro de 2012, no processo n.º 327/08, este com intervenção dos Conselheiros que actualmente exercem actividade na Secção de Contencioso Tributário, não sendo, pois, previsível qualquer alteração do sentido decisório aí assumido.

Assim, na perspectiva que o acórdão recorrido perfilhou a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão, sempre haveríamos de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito de admissibilidade.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Atento o disposto no art. 27.º, alínea b) do ETAF, no art. 284.º do CPPT e no art. 152.º do CPTA, o recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após 1 de Janeiro de 2004 (data da 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 Supremo Tribunal Administrativo.

II - Não se verifica o 1.º requisito se os acórdãos em confronto, pese embora alguma semelhança nas situações de facto, divergem numa questão fática essencial, motivo por que não está em causa o mesmo fundamento de direito.

III - Ainda que assim não fosse, sempre seria de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito, se o acórdão recorrido perfilhou a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão, decidindo de acordo com a orientação adoptada (por unanimidade) em acórdão do Pleno da Secção de data recente, e não tendo havido entretanto alterações à composição da Secção, nem a verificação de quaisquer outras circunstâncias que permitam antever a possibilidade de alteração do sentido decisório aí consignado.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em pleno, em julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* (relator) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

(¹) Por facilidade de exposição, as notas de rodapé serão referidas no próprio texto, entre parêntesis rectos.

(²) Embora este preceito legal se refira à «*infracção imputada à sentença*», é manifesto o lapso, que aliás perpassa também os n.ºs 3, 5 e 6 do mesmo artigo 152.º do CPTA, onde se alude a *sentença* quando se deveria dizer *acórdão*, que é a denominação legal das decisões dos tribunais colegiais (cfr. artigo 156.º, n.ºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, na versão anterior à aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto). Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, nota de rodapé n.º 3 na anotação 44 c) ao artigo 279.º, pág. 402.

(³) «*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*».

(⁴) Acórdão cujo texto pode ser consultado em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/41d390b62f1cafa9802572dd003330e3?OpenDocument>.

(⁵) No sentido de que o relator a que alude o n.º 5 do artigo 284.º do CPPT é o do tribunal recorrido *vide*, por todos, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, sendo o segundo do Pleno da Secção:

– de 19 de Fevereiro de 2003, proferido no processo n.º 26.769, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Março de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2003/32210.pdf>), págs. 376 a 380, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6e16c69322ac2f6e80256cde0037eb95?OpenDocument>;

– de 29 de Outubro de 2003, proferido no processo n.º 1234/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7 de Julho de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2003/32400.pdf>), págs. 346 a 349, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/b0b6ac6dfb8e12e80256de9004cc7ae?OpenDocument>.

(⁶) Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, volume IV, nota 15 c) ao artigo 284.º do CPPT, pág. 482.

(⁷) «*A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnada pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 306.º*».

(⁸) Código de Processo Civil aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

(⁹) «*Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado*».

(¹⁰) «*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*».

(¹¹) Neste sentido, *vide*, por mais recentes, os seguintes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 12 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 483/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Maio de 2013 (<https://dre.pt/pdfgratificac/2012/32440.pdf>), págs. 282 a 288, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/65850eb6a6dc7d4580257ae7004dbf72?OpenDocument>;

– 20 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 364/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13 de Novembro de 2013 (<https://dre.pt/pdfgratificac/2013/32410.pdf>), págs. 50 a 57, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/71f9757d4e58056180257b2b005a08eb?OpenDocument>.

(¹²) Cfr. os recentes acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 19 de Setembro de 2012, proferido no recurso n.º 1075/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Maio de 2013 (<https://dre.pt/pdfgratificac/2012/32430.pdf>), págs. 187 a 193, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/94a5eb6a7d13630180257a8700375a1a?OpenDocument>;

– de 13 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 410/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/a2c01d969ed0e5ef80257c2400415bdd?OpenDocument>

– de 11 de Dezembro de 2013, proferido no processo n.º 1331/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/5e09aac22452feed80257c47004df608?OpenDocument>.

(¹³) «*O julgamento no pleno compete ao relator e aos demais juízes em exercício na secção*».

(¹⁴) *Vide* os seguintes acórdãos do Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em que o acórdão fundamento invocado foi o mesmo dos presentes autos (acórdão de 15 de Maio de 2007 do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 1780/07):

– de 17 de Dezembro de 2008, proferido no processo n.º 327/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27 de Janeiro de 2009 (<https://dre.pt/pdfgratificac/2008/32440.pdf>), págs. 161 a 166, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/7b3a9814f7dd411980257538005a88dc?OpenDocument>;

– de 17 de Outubro de 2012, proferido no processo n.º 414/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Maio de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32440.pdf>), págs. 223 a 230, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/86b2a435c02a6f8a80257aa30038c0fc?OpenDocument>.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.**Assunto:**

Juros compensatórios. Culpa.

Sumário:

Nos termos do disposto no artigo 35.º da LGT e no actual artigo 96.º (correspondente ao anterior artigo 89.º) do CIVA, são requisitos essenciais para a liquidação de juros compensatórios a existência de uma dívida de IVA, de um atraso na efectivação de uma liquidação desse imposto e da imputabilidade do atraso à actuação culposa do contribuinte.

A responsabilidade por juros compensatórios depende, portanto, denexo causal adequado entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).

Processo n.º 1490//13-50.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 19/6/2012, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a qual, por sua vez, julgara improcedente a impugnação judicial do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra os actos de liquidação adicional de juros compensatórios.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em 16/12/2010, no proc. n.º 587/10.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações com vista a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 284-294).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 313-314) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações.

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

A) A impugnante, ora recorrente, na sequência de indeferimento tácito de reclamação graciosa, deduziu impugnação judicial contra o referido indeferimento e ainda contra os actos tributários de liquidação adicional de juros compensatórios (objecto da referida reclamação graciosa), imputando-lhe os vícios de violação dos artigos 35º da LGT e 89º do CIVA e de violação do direito de audiência prévia, tendo a mesma sido declarada improcedente por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, datada de 12.06.2008.

B) Não se conformando com o seu conteúdo e sentido, interpôs recurso jurisdicional, tendo o mesmo sido julgado improcedente pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão datado de 19.06.2012 (acórdão recorrido).

C) Considerando que o acórdão recorrido encerra uma errada interpretação e aplicação da lei ao caso concreto, contrária à jurisprudência dos Tribunais Administrativos Superiores, mormente o Acórdão do STA, de 16.12.10, a recorrente interpôs o presente recurso jurisdicional.

D) A recorrente fundamentou o pedido de anulação dos actos tributários, entre outros, na violação dos artigos 35º da LGT e 89º do CIVA, por considerar que, em particular no caso do IVA, aqueles apenas são devidos quando, cumulativamente se verifique que: (i) tenha existido um retardamento da liquidação do imposto (IVA); (ii) o retardamento da liquidação (IVA) causar prejuízo patrimonial ao credor tributário; e (iii) o retardamento da liquidação (IVA) ser imputável aos sujeitos passivos.

E) De referir que, no presente recurso, apenas está em causa apenas este último requisito (abreviadamente designado por requisito da culpa).

F) Quanto a este requisito, a posição acolhida no acórdão recorrido foi a de que, no caso, o retardamento da liquidação (IVA) era imputável à ora recorrente; segundo o Tribunal *a quo* compete ao sujeito passivo proceder à autoliquidação do imposto através da apresentação de liquidação periódica, pelo que o conhecimento do respectivo enquadramento legal é um dever assacável ao operador zeloso

e diligente do sector de actividade económica em causa; considerou ainda o Tribunal *a quo*, no acórdão recorrido, que a conduta de terceiros é absolutamente irrelevante para efeitos da determinação da culpa do sujeito passivo, não cabendo por isso invocar comportamentos alheios (seja da AGEM, seja do Município de VNG, seja da AF).

G) A recorrente discorda deste entendimento, considerando que o acórdão recorrido fez uma errada aplicação da lei (artigos 89º do CIVA e artigo 35º da LGT) ao caso em apreço, infringindo estes mesmos preceitos.

H) De resto, o acórdão recorrido encerra em si uma interpretação e aplicação da lei contrária à abundante jurisprudência (do STA e TCAN) que, sobre esta mesmíssima matéria (não apenas do ponto de vista jurídico mas também factual), tem sido produzida.

I) Ao contrário do sustentado pelo Tribunal *a quo*, a culpa, enquanto requisito dos juros compensatórios, tem de ser apreciada segundo os deveres gerais de diligência e aptidão de um bom pai de família, devendo considerar-se excluída quando o sujeito passivo tenha actuado com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais, não sendo devidos os referidos juros quando o retardamento da liquidação tenha resultado de compreensível divergência de critérios entre a Administração Fiscal e o contribuinte relativamente à qualificação de determinada situação tributária bem como em caso de erro desculpável do contribuinte.

J) Nesta medida, para efeitos da apreciação da culpa, relevam, pois, aspectos (que foram desconsiderados no acórdão recorrido) como a clareza das normas jurídicas, a clareza e a perceptibilidade das realidades jurídicas em presença assim como a conduta e comportamentos assumidos por agentes distintos do sujeito passivo, mas cuja intervenção se assume relevante para efeitos da completa percepção dos termos em que aquele deverá proceder aquando da liquidação do IVA.

K) Concretizando esta interpretação e aplicação do requisito da culpa, o STA, no acórdão de 16.12.10, chamado a pronunciar-se sobre uma situação idêntica à presente (tanto do ponto de vista factual como jurídica), afirmou que, para compreender a razão pela qual a Impugnante vinha liquidando à AGEM IVA à taxa de 5%, há que recordar que (i) esta resultou da transformação dos Serviços Municipalizados de Águas e Saneamento (SMAS) da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia numa empresa pública municipal e que (ii) nas empreitadas havia figurado o SMAS como dona de obra a taxa de IVA aplicável era de 5%, aspecto que determinou que após a transformação dos Serviços em empresa municipal a Impugnante tenha continuado a liquidar-lhe IVA à mesma taxa, com o natural consentimento desta.

L) Notou ainda o STA, no referido aresto, que os sujeitos envolvidos no caso em apreciação (a recorrente e a AGEM) não terão atentado na natureza jurídica das empresas municipais, nada indiciando que a falta de consideração e ponderação de tal aspecto jurídico tenha sido propositado ou intencional por parte das empresas envolvidas, mas que, em sentido diverso, face à específica configuração da situação, que tudo indicaria que todas as entidades envolvidas terão agido convencidas da legalidade da sua actuação.

M) Mais considerou o STA que a específica configuração da situação, para a qual contribui o facto de a transformação dos SMAS na AGEM constituir, à primeira vista, uma mera transformação formal, terá determinado que as entidades não tenham detectado logo o exacto alcance e sentido dessa modificação, incluindo-se neste grupo (também) a própria Administração Fiscal, na medida em que esta (também) não tinha uma percepção clara e definitiva do exacto alcance e sentido da referida transformação.

N) Neste seguimento, concluiu o STA, no acórdão citado, que não se pode formular um juízo de censura – que é o mesmo que dizer que não se pode dar como preenchido o requisito da *culpa* – à actuação por parte do sujeito passivo de IVA até ao momento em que é avisada pela Administração Fiscal do erro em que estava a incorrer na aplicação da taxa do IVA, pois esse erro é claramente desculpável quando lido à luz de todo o circunstancialismo acima referido.

O) Este entendimento jurisprudencial foi também acolhido pelo STA, no acórdão de 11.03.2009, proferido no Processo n.º 0961/08 e ainda por diversos acórdãos proferidos pelo TCA Norte.

P) Em linhas gerais, o requisito em análise consiste em saber, com base nas regras de experiência e nas provas obtidas, se o retardamento da liquidação se ficou a dever a uma actuação culposa do sujeito passivo ou se este actuou com a diligência normal no cumprimento das obrigações fiscais a que está adstrito, considerando-se, para aquele efeito, os deveres gerais de diligência, aptidão, conhecimento e, mesmo, de perícia de um *bonus pater familias*, tendo sempre presente que, tendo os juros compensatórios a natureza de uma reparação civil, é à Administração Fiscal que, em respeito do estipulado no artigo 572º do Código Civil, compete fazer prova da culpa do sujeito passivo.

Q) Tecidas estas considerações quanto à culpa, a ora recorrente, divergindo do Acórdão recorrido e acompanhando a jurisprudência (largamente maioritária) que tem sido produzida sobre esta matéria, não pode deixar de afirmar que o retardamento da liquidação do IVA (à taxa de 19% em vez da liquidação à taxa de 5%) não deve ter-se por facto a ela imputável, em virtude de, neste processo, ter actuado de acordo com o que dela seria de esperar segundo as regras de experiência.

R) Contrariamente ao que resulta do acórdão recorrido, o retardamento deveu-se à específica configuração da situação, para a qual contribuíram os comportamentos adoptados, de um lado, pelo município de Vila Nova de Gaia e pela AGEM e, do outro lado, pela própria Administração Fiscal.

S) Sendo que, para efeitos deste requisito, todos os comportamentos se revelam essenciais, não podendo, por isso, ser desconsiderados os contributos “prestados” pelo município, pela AGEM e, ainda pela Administração Fiscal, incorrendo, por isso, o acórdão recorrido numa errada aplicação da lei ao caso concreto.

T) Quanto à específica configuração da situação, é preciso ter em conta que a transformação dos SMAS na AGEM constituiu uma mera transformação formal/jurídica traduzida na reorganização do serviço público de abastecimento de água e de saneamento básico, pois onde antes tínhamos os SMAS de VNG, um serviço da administração directa ou imediata municipal, passámos a ter a AGEM, uma empresa municipal integrante da administração indirecta ou mediata municipal.

U) Sendo este o sentido subjacente à modificação, não admira que se não tenha dado conta do exacto alcance e sentido dessa modificação. O que se verificou quer em relação à AGEM e ao Município de VNG, quer em relação à Administração fiscal.

V) Para além disso, diferentemente do que sucedeu na sentença recorrida, são de ter em devida consideração o comportamento da recorrente e da AGEM, que, atento o recorte da situação, terão actuado de boa-fé.

W) Ao que deverá ainda acrescer – tendo contribuído para não questionar sobre a alteração da solução legal com a substituição dos SMAS pela AGEM – o facto de a recorrente ter confiado na actuação dos entes públicos (da AGEM, Município de Vila Nova de Gaia e Administração fiscal) sobre os quais impende um particular dever de cumprir e fazer cumprir a lei.

X) Em termos sumários, o retardamento não pode considerar-se imputável à recorrente na medida em que, na apreciação da culpa, ao contrário do que resulta do acórdão recorrido, relevam e devem, portanto, ser consideradas as seguintes circunstâncias:

i. O facto de a configuração da situação em causa envolver a apreensão de questões estritamente jurídicas, como a natureza jurídica de uma empresa municipal e as consequências em sede de IVA da transformação de um órgão municipal numa empresa municipal;

ii. O facto de a transformação assumir natureza meramente formal e suas repercussões em sede de IVA não serem facilmente apreensíveis;

iii. O facto de as entidades envolvidas terem agido convencidas da legalidade da sua actuação, não tendo detectado de imediato o exacto alcance e o sentido daquela modificação e contribuindo para consumação da liquidação desconforme;

iv. A ausência de fundamentos para considerar que liquidação do IVA em termos desconformes tenha procedido de negligência ou de má-fé da parte do sujeito passivo;

v. O facto de o sujeito passivo ter procedido à regularização da situação imediatamente após a comunicação da Administração Fiscal.

Y) Do exposto, resulta, pois, com clareza que o atraso da liquidação não é imputável à ora recorrente, pelo que, nessa sequência, se tem de considerar como não verificados os pressupostos de aplicação de juros compensatórios consagrados no artigo 35º da LGT, para o qual remete o artigo 89º do CIVA, razão pela qual, com este fundamento, o acórdão recorrido deve ser revogado, por violação dos preceitos constantes dos artigos 35º LGT e 89º do CIVA, julgando-se procedente a impugnação e anulados os actos tributários impugnados, com fundamento na não verificação dos requisitos dos juros compensatórios, previstos nos referidos artigos.

Termina pedindo a procedência do presente recurso, a revogação do acórdão recorrido e a consequente procedência da impugnação judicial deduzida, anulando-se os actos tributários de liquidação impugnados, com fundamento em violação dos arts. 35º da LGT e 89º do CIVA, por, no caso concreto, não se verificarem os pressupostos de aplicação dos juros compensatórios consagrados nos dispositivos normativos citados.

Mais requer que, com fundamento nos arts. 53º da LGT e 171º do CPPT, seja declarada a existência de erro imputável aos serviços na liquidação dos tributos em questão e, em consequência, seja fixada indemnização pela prestação de garantia bancária indevida.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre A....., SA do douto Acórdão do TCA Norte de 19.06.2012, proferido nos autos supra referenciados, com fundamento na circunstância do mesmo estar em oposição com o douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 16.12.2010, proferido no processo n.º 0587/10.

Como é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal, sintetizada, nomeadamente, no douto Acórdão de 12-12-2012, proferido no processo n.º 0932/12, 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”, verificando-se o 1.º requisito enunciado se os acórdãos em confronto assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e esteja 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.

No caso em apreço mostram-se verificados, salvo melhor entendimento, os requisitos da invocada oposição de julgados.

Com efeito, quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento está em causa a aplicação das mesmas normas legais e a mesma questão de direito – o *pressuposto da culpa na liquidação de juros compensatórios, nos termos do disposto no art. 35º, n.º 1 da LGT e 89º, n.º 1 do CIVA (actual art. 96º do CIVA)*, sendo substancialmente idênticas, nos seus contornos essenciais, as situações de facto em que assentam os arestos em cotejo. Por outro lado, em ambos os acórdãos foi tido em conta o mesmo quadro legal da regulamentação jurídica, sendo claramente antagónicas as decisões proferidas.

Assim, estando em causa, em ambos os arestos em confronto, a liquidação de juros compensatórios, nos termos do disposto no art. 35º, n.º 1 da LGT e 89º, n.º 1 do CIVA (actual art. 96º do CIVA, considerou o douto Acórdão recorrido, no que ao pressuposto da culpa respeita, além do mais, que “(...) a natureza de pessoa jurídica de direito privado (da AGEM) não podia ter sido obliterada pela impugnante, enquanto parceiro contratual da AGEM, já que, tendo em vista a defesa dos direitos emergentes do contrato, sempre lhe competia indagar da natureza e regime aplicável ao co-contratante; de nada valendo a invocação de sobre a aceitação por parte da AGEM da liquidação de IVA, à taxa de 5%, porquanto, é sobre a recorrente, enquanto sujeito passivo do imposto, que «impedia a obrigação de liquidar/apurar o IVA devido pela prestação de bens e serviços que tenha feito à Agem» (...).”

Considerou ainda, no que respeita à liquidação do IVA, que “(...) o conhecimento do respectivo enquadramento legal é um dever assacável ao operador zeloso e diligente do sector de actividade económica em causa, pelo que não cabe à recorrente invocar comportamentos alheios, seja da AGEM, seja do Município de VNG, seja do AF; tanto mais que no que respeita à AF, a mesma não foi solicitada por parte da impugnante a emitir qualquer posição ou informação sobre a liquidação devida do imposto para este caso concreto, pelo que forçoso se torna concluir pelo preenchimento do requisito da culpa, porquanto a recorrente, dada a posição em que intervém no mercado, tem ou devia ter conhecimento do regime jurídico fiscal aplicável, exigência que decorre do modelo do operador económico típico para aquele sector de actividade”.

Julgou assim verificado o douto Acórdão recorrido o requisito da culpa, pressuposto indispensável para produzir o fenómeno reparatório previsto nas normas citadas, a título de juros compensatórios.

Já o douto Acórdão fundamento, em relação a uma situação perfeitamente similar, ponderou, além do mais, não se poder considerar preenchido o requisito da culpa “(...) por parte do sujeito passivo de IVA, atenta a natural e compreensível falta de percepção, por todas as entidades envolvidas, nomeadamente por parte da Administração Fiscal, de que o dono da obra deixara de ser a autarquia (era a AGEM), com o conseqüente falta de noção de que cessara a situação que permitia a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º conjugado com a verba 2.17 da Lista I, ambas do Código do IVA”.

Ponderou ainda não se poder formular um juízo de censura à actuação da Impugnante (Sociedade que como a ora recorrente se dedica a actividade de empreitadas de obras públicas) “(...) até ao momento em que é avisada pela AF do erro em que estava a incorrer na aplicação da taxa do IVA, pois esse erro é claramente desculpável quando lido à luz de todo o circunstancialismo acima referido (Circunstancialismo perfeitamente idêntico ao que se nos oferece no Acórdão recorrido).”

Sendo patentemente antagónicas as soluções em confronto, sou de parecer que a decisão do presente recurso deverá pender para a doutrina em que se louva o douto Acórdão fundamento, que é aquela que a meu ver, à luz dos factos provados e das regras da experiência comum, melhor se harmoniza com o quadro legal aplicável e para a qual o texto da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, mais fortemente aponta.

É o meu parecer.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes [os constantes das alíneas h) e i) do Probatório foram aditados pelo TCAS, ao abrigo do disposto no art. 712º, n.º 1, alínea a) do CPC (redacção à data)]:

a) Na sequência de notificação da administração tributária para regularizar o IVA de todas as facturas emitidas com a taxa de 5% a Aguas de Gaia, Empresa Municipal (AGEM), a ora Impugnante apresentou em 10, 11 e 14 de Março de 2005 declarações periódicas de substituição (IVA) – Cfr. documentos constantes do processo administrativo junto aos autos;

b) Em 22/03/2005, efectuou o pagamento do IVA devido – Cfr. documento constante do processo administrativo junto aos autos;

c) Em 12/04/2005 foram enviadas à Impugnante notificações dos actos tributários de liquidação adicional de juros compensatórios com os números 05125189, 05125535, 05125542, 05125548, 05125556, 05125558, 05125566, 05125774, dos quais resultou o valor total a pagar de € 89.281,54, relativos, respectivamente, aos períodos 0112, 0206, 0208, 0209, 0210, 0211, 0212, 0310 – Cfr. documentos 1 a 8 juntos com a p.i., os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

d) Em 12/07/2005 a ora impugnante apresentou, no Serviço de Finanças de Oeiras 3, reclamação graciosa relativa aos actos de liquidação de juros compensatórios referidos na alínea antecedente – Cfr. documento 9 junto com a p.i. e constante do processo administrativo junto aos autos;

e) Em 08/08/2005 foi a Impugnante citada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 352220050185298 – Cfr. documento 10 junto com a p.i.;

f) Em 06/09/2005 a Impugnante prestou garantia bancária pelo montante de €143.847,27, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 352220050185298 – Cfr. documento 11 junto com a p.i.;

g) Em 10/04/2006 deu entrada a presente Impugnação Judicial – Cfr. registo dos CTT aposto na p.i., a fls. 2.

h) Em 12.07.2005, a impugnante deduziu reclamação graciosa das liquidações em causa – fls. 2 do p.a.

i) Em 05.07.2006, a DGCI elaborou informação sobre a reclamação graciosa em referência, da qual consta, designadamente, que: «1. A reclamante estava, indevidamente, a liquidar IVA a 5%, quando a taxa correcta seria a de 19% e, virtude da alteração dos SMAS para a AGEM, como acima referido. // 2. A AF convidou-a a regularizar a situação apresentando declarações de substituição e entregando nos cofres do Estado a diferença de taxa, o que veio a acontecer. // 3. Tendo havido retardamento do imposto, sendo a reclamante a responsável pela sua liquidação e pagamento, ficando a Fazenda Pública privada desse montante durante um certo período de tempo, são devidos juros compensatórios nos termos da lei. // 4. Através das declarações de substituição verifica-se que, em todas elas houve apuramento de imposto a favor do Estado, então o Estado esteve privado desse montante por um certo período de tempo. // 5. Sendo a reclamante a entidade que emitia as facturas e liquidava o imposto, competindo-lhe de seguida, nas declarações periódicas, a sua entrega nos cofres do Estado, é ela a responsável pelo retardamento, não obstante os argumentos invocados na petição, o que é certo é que em termos fiscais, ela é a responsável pela liquidação e entrega do IVA que se mostrar devido. // 6. Havendo retardamento, como ficou apurado, facto que a reclamante não contesta, tendo o ficado privado do imposto, como se comprova das declarações periódicas de substituição, é a reclamante responsável pelo pagamento de juros compensatórios, por estarem reunidos os requisitos de que depende a sua aplicação. // 7. Tendo sido apresentadas declarações periódicas de substituição, em que foi apurado um imposto a favor do Estado, e tendo esse imposto entrado nos cofres do Estado para além do prazo legal, são devidos juros compensatórios. // 8. Na sequência da apresentação dessas declarações periódicas fora do prazo, com imposto a pagar, os juros são liquidados automaticamente, sem necessidade de audição prévia, nos termos do n.º 2 do art.º 60.º da LGT. A liquidação dos juros efectuou-se na sequência da apresentação da declaração de substituição fora do prazo legal. // 9. Nestes casos, a audição prévia é dispensada, uma vez que a liquidação é efectuada na sequência de valores declarados pelo sujeito passivo, e tendo e conta a data da sua apresentação, liquidando-se juros sempre que a sua apresentação ocorra para além do prazo legal. // Conclusão // Nestes termos, face aos elementos probatórios existentes nos autos e que suportam o pedido, proponho o indeferimento do mesmo, de harmonia com os fundamentos invocados na presente informação».

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 19/6/2012 (fls. 250/263), invocando a recorrente que aquele está em oposição com acórdão proferido pelo STA em 16/12/2010, no proc. n.º 587/10.

E como acima se referiu, por despacho proferido em 6/6/2013 (fls. 313/314), o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator 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 (antigo) CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, ⁽¹⁾ 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 nos acórdãos em confronto e que se prende com o pressuposto da culpa na liquidação de juros compensatórios, nos termos do disposto nos arts. 35º, n.º 1 da LGT e 89º, n.º 1 (actual art. 96º) do CIVA.

Vejamos, pois.

O acórdão recorrido considerou, no que ao pressuposto da culpa respeita, além do mais, que “(...) a natureza de pessoa jurídica de direito privado (da AGEM) não podia ter sido obliterada pela impugnante, enquanto parceiro contratual da AGEM, já que, tendo em vista a defesa dos direitos emergentes do contrato, sempre lhe competia indagar da natureza e regime aplicável ao co-contratante; de nada valendo a invocação de sobre a aceitação por parte da AGEM da liquidação de IVA, à taxa de 5%, porquanto, é sobre a recorrente, enquanto sujeito passivo do imposto, que «impedia a obrigação de liquidar/apurar o IVA devido pela prestação de bens e serviços que tenha feito à Agem» (...).”

E considerou ainda, no que respeita à liquidação do IVA, que “(...) o conhecimento do respectivo enquadramento legal é um dever assacável ao operador zeloso e diligente do sector de actividade económica em causa, pelo que não cabe à recorrente invocar comportamentos alheios, seja da AGEM, seja do Município de VNG, seja do AF; tanto mais que no que respeita à AF, a mesma não foi solicitada por parte da impugnante a emitir qualquer posição ou informação sobre a liquidação devida do imposto para este caso concreto, pelo que forçoso se torna concluir pelo preenchimento do requisito da culpa, porquanto a recorrente, dada a posição em que intervém no mercado, tem ou devia ter conhecimento do regime jurídico fiscal aplicável, exigência que decorre do modelo do operador económico típico para aquele sector de actividade”.

E neste contexto o acórdão recorrido julgou verificado o requisito da culpa, pressuposto indispensável para produzir o fenómeno reparatório previsto nas normas citadas, a título de juros compensatórios.

Já o acórdão fundamento ponderou, em caso idêntico, não se poder considerar preenchido o requisito da culpa «(...) por parte do sujeito passivo de IVA, atenta a natural e compreensível falta de percepção, por todas as entidades envolvidas, nomeadamente por parte da Administração Fiscal, de que o dono da obra deixara de ser a autarquia (era a AGEM), com o conseqüente falta de noção de que cessara a situação que permitia a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º conjugado com a verba 2.17 da Lista I, ambas do Código do IVA».

Ponderou ainda não se poder formular um juízo de censura à actuação da ali impugnante (uma sociedade que, como a ora recorrente, se dedica a actividade de empreitadas de obras públicas) «(...) até ao momento em que é avisada pela AF do erro em que estava a incorrer na aplicação da taxa do IVA, pois esse erro é claramente desculpável quando lido à luz de todo o circunstancialismo acima referido» (circunstancialismo perfeitamente idêntico ao se nos oferece no acórdão recorrido).

3.4. É, pois, manifesta a oposição, como, aliás, o próprio tribunal a quo o reconheceu – no citado despacho de fls. 313/314.

Pelo que há que conhecer de mérito.

Isto é, há que apreciar se a decisão recorrida enferma de erro de julgamento quanto ao entendimento de que se encontram preenchidos todos os requisitos legais (retardamento da liquidação, prejuízo do credor tributário, retardamento da liquidação de IVA imputável ao sujeito passivo) para a liquidação dos juros compensatórios previstos e regulados nos arts. 35º da LGT e 89º (actual art. 96º) do CIVA, que a AT efectuou à impugnante, com base no facto de ela ter liquidado IVA à taxa reduzida de 5% nas

facturas que emitiu durante os anos de 2002 a 2005 no âmbito de contratos de empreitada celebrados com “Águas de Gaia, Empresa Municipal” (AGEM).

4.1. A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação judicial, não anulando o acto de liquidação de juros compensatórios, por considerar que o retardamento (da liquidação de IVA) é imputável ao sujeito passivo e foi originado pela actuação deste, pois que apresentou declarações de substituição, as quais deram origem a liquidação tardia de imposto, sendo que o erro na aplicação da taxa correcta de IVA nas facturas só pode ser imputável à impugnante, até porque o desconhecimento invocado não é justificação aceitável e foi a própria impugnante a corrigir a situação ao entregar as declarações de substituição.

Considerou-se, ainda, que “(...) a transformação do SMAS na AGEM não constitui, ao invés do postulado pela recorrente, uma transformação meramente formal; é que os serviços municipalizados são «serviços públicos de interesse local, que [têm] por objecto explorar, sob a forma industrial, [algumas das actividades que integram as atribuições do município]»; «são, do ponto de vista material, verdadeiras empresas públicas municipais que, não tendo personalidade jurídica, estão integrados na pessoa colectiva município; ao passo, que a AGEM, enquanto empresa pública municipal, goza de personalidade jurídica própria e é dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial e sujeição ao regime de direito privado (artigos 2º e 3º da Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto); a natureza de pessoa jurídica de direito privado não podia ter sido obliterada pela impugnante, enquanto parceiro contratual da AGEM, já que, tendo em vista a defesa dos direitos emergentes do contrato, sempre lhe competia indagar da natureza e regime aplicável ao co-contratante; de nada valendo a invocação de sobre a aceitação por parte da AGEM da liquidação de IVA, à taxa reduzida de 5%, porquanto, é sobre a recorrente, enquanto sujeito passivo do imposto, que «impedia a obrigação de liquidar/apurar o IVA devido pela prestação de bens e serviços que tenha feito à Agem» No que se reporta à asserção de que a recorrente confiou na actuação dos entes públicos (da AGEM, Município de VNG e AF), sobre os quais impende um particular dever de cumprir e fazer cumprir a lei, de referir como segue.

«[A] dívida de imposto de cada sujeito passivo é calculada pelo mecanismo de crédito de imposto, que consiste em, aplicada a taxa ao valor global das transacções do sujeito passivo em determinado período, se deduzir ao montante assim obtido o imposto por ele suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição» compete ao sujeito passivo proceder à auto-liquidação do imposto através da apresentação de declaração de liquidação periódica, nos termos dos artigos 28º/l/c) e 40º/l, do CIVA; o conhecimento do respectivo enquadramento legal é um dever assacável ao operador zeloso e diligente do sector de actividade económica em causa, pelo que não cabe à recorrente invocar comportamentos alheios, seja da AGEM, seja do Município de VNG, seja da AF; tanto mais que no que respeita à AF, a mesma não foi solicitada por parte da impugnante a emitir qualquer posição ou informação sobre a liquidação devida do imposto para este caso concreto, pelo que forçoso se torna concluir pelo preenchimento do requisito da culpa, porquanto a recorrente, dada a posição em que intervém no mercado, tem ou devia ter conhecimento do regime jurídico fiscal aplicável, exigência que decorre do modelo do operador económico típico para aquele sector de actividade.”

Não sufragamos, contudo, este entendimento.

4.2. Vejamos.

De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 35º da LGT, «São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.»

Regra que surge, igualmente, positivada no n.º 1 do actual art. 96º (correspondente ao anterior art. 89º) do CIVA: «1. Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação ou tenha sido recebido reembolso superior ao devido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35º da lei geral tributária.»

E daqui decorre, desde logo, que para que o sujeito passivo deva juros compensatórios se exige um nexo de causalidade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação, sendo que a conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência, devendo, em todo o caso, indagar-se se a culpa está ou não excluída em concreto (2) e sendo que a desculpabilidade ou razoabilidade, em termos de um contribuinte normal ou médio, do critério adoptado, em divergência com o Fisco, mesmo que erróneo, afasta a culpa (cfr. ac. do STA, de 18/2/98, rec. n.º 22.325).

Ora, no caso, como decorre do Probatório, a liquidação dos juros teve origem na comunicação que a AT efectuou à impugnante dando-lhe conta de que havia procedido indevidamente à liquidação de IVA à taxa reduzida de 5% nas facturas que emitira para a dona da obra AGEM [pois que não era possível aplicar a taxa reduzida de IVA (5%) às empreitadas adjudicadas pelas empresas municipais e intermunicipais, em virtude de se estar a incorrer em violação do direito comunitário] e de que deveria proceder à regularização do imposto em falta mediante a apresentação de declarações periódicas de substituição, alterando a taxa de 5% para 19%.

O que foi imediatamente cumprido pela impugnante, que logo em 10, 11 e 14 de Março de 2005 entregou as declarações periódicas de substituição e procedeu, no dia 22 desse mesmo mês, ao pagamento do imposto em falta, após o que a Administração efectuou a liquidação de juros compensatórios com fundamento no retardamento da liquidação de parte do imposto devido.

Refira-se que a Águas de Gaia, Empresa Municipal (AGEM) resultou da transformação dos Serviços Municipalizados de Águas e Saneamento (SMAS) da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia numa empresa pública municipal, ao abrigo da Lei n.º 58/98, de 18/8, e que nas empreitadas em que havia figurado o SMAS como dona da obra a taxa de IVA aplicável era de 5% face ao disposto no art. 18º, n.º 1, alínea a) do CIVA, conjugado com a verba 2.17 da sua Lista I, que abrangia «As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, associações de municípios ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas empreitadas sejam directamente contratadas com o empreiteiro». Ou seja, quanto aos contratos de empreitada outorgados com os Serviços Municipalizados, os empreiteiros liquidavam o IVA à taxa reduzida de 5%, ao abrigo do referido art. 18º, n.º 1, alínea a) do CIVA, pois que esses Serviços constituíam um órgão da autarquia e a autarquia era, assim, a verdadeira e directa dona da obra.

Sendo que, após a transformação dos ditos Serviços (SMAS) em empresa municipal, a impugnante continuou a liquidar-lhe IVA à mesma taxa (5%), com o natural assentimento daquela, nenhuma (nem a sociedade construtora/empreiteira nem a dona da obra) tendo atentado na diferente natureza jurídica das empresas municipais constituídas ao abrigo da Lei n.º 58/98 e na essência dessa nova realidade jurídica: empresas que, diversamente do que sucedia com os Serviços Municipalizados, deixaram de constituir órgãos da autarquia e passaram a sociedades de capitais exclusivamente públicos, gozando de personalidade jurídica e sendo dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial (art. 2º), estando sujeitas a tributação directa e indirecta nos termos gerais (art. 36º). Empresas que deixaram, portanto, de se confundir juridicamente com a autarquia local, constituindo-se como entidade de direito privado, ainda que possuam, por atribuição legal, o exercício de poderes públicos.

Ora, como se diz no acórdão fundamento (com cuja fundamentação se concorda e é aqui totalmente aplicável), *«nada indicia que a falta de consideração e ponderação deste aspecto jurídico de relevo para a liquidação do IVA tenha sido propositado ou intencional por parte das empresas envolvidas (empreiteiro e dona da obra) ou, sequer, que tenha havido negligência ou má-fé da sua parte ao abraçarem o pressuposto de que a dona da obra continuava a ser a autarquia local. Pelo contrário, a específica configuração de toda esta situação, que envolve a apreensão de questões estritamente jurídicas, como seja a natureza legal de uma empresa municipal e a compreensão do alcance jurídico e fiscal da transformação de um órgão municipal numa empresa municipal, indica que todas as entidades envolvidas terão agido convencidas da legalidade da sua actuação.*

Com efeito, não pode esquecer-se a específica configuração desta situação, para a qual contribui o facto de a transformação dos SMAS na AGEM constituir, à primeira vista, uma mera transformação formal, traduzida na reorganização do serviço público de abastecimento de água e de saneamento básico. Ou seja, a modificação verificada na organização do serviço municipal de águas e saneamento de Vila Nova de Gaia não foi particularmente visível, pois que se traduziu na transformação de um serviço até então organizado como um órgão municipal, isto é, como uma empresa pública municipal sem personalidade jurídica, num serviço organizado como entidade dotada de personalidade jurídica, numa empresa pública personalizada. E, neste contexto, não admira que essas entidades não tenham detectado logo o exacto alcance e sentido dessa modificação e que, por essa razão, tenham (ainda que erradamente) continuado a aplicar a taxa reduzida nas empreitadas contratadas após a transformação dos SMAS na AGEM.

Aliás, repare-se que nem a própria Administração Fiscal terá detectado logo o alcance fiscal da transformação verificada, pois como decorre do teor da “Informação n.º 80”, dimanada do gabinete do Subdirector-Geral dos Serviços do IVA em 1/08/2002 e que mereceu despacho de concordância do SEAF em 7/08/2002, só nessa altura a Administração equacionou e resolveu a questão de saber se nas empreitadas em que os donos da obra eram empresas municipais se devia ou não continuar a liquidar o IVA à taxa de 5%. Não obstante, dois anos mais tarde os Serviços do IVA prestaram a informação documentada a fls. 61 a 64, a propósito de um pedido de “reactivação de crédito do IVA” que a AGEM apresentara em 17/03/03 em nome dos Serviços Municipalizados da Câmara de Vila Nova de Gaia, informação que foi sancionada por despacho do Director de Serviços do IVA em 8/07/04 e onde se concluiu que «Os Serviços Municipalizados da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia e a empresa Águas de Gaia, EM, são um único e mesmo sujeito passivo, ainda que, com números de identificação diferentes para além da designação social pelo que em vez de ter procedido à entrega duma declaração de cessação de actividade, e simultaneamente, ter entregue a outra declaração de início de actividade, deveria ter procedido à entrega de uma declaração de alterações de acordo com o art. 31º do CIVA. (...) Tratando-se do mesmo sujeito passivo, não existe qualquer objecção à utilização da Comunicação de Crédito cuja reactivação é solicitada, pelo que, para os devidos efeitos, se deverá dar conhecimento à Direcção de Serviços de Cobrança do IVA».

O que manifestamente denota que em meados de 2004 continuava a não haver, por parte da Administração Fiscal, uma percepção clara e definitiva do exacto alcance e sentido da referida transformação, pois nessa altura ainda afirma que os Serviços Municipalizados e a AGEM são um único e mesmo sujeito passivo, tendo-lhe reconhecido, por essa razão, o direito comunicação de créditos.

Por fim, há ainda a salientar que a Impugnante pagou o IVA logo que é alertada pela Administração Fiscal para o erro que vinha cometendo na liquidação do IVA à taxa reduzida, o que não pode deixar de constituir um elemento evidenciador da boa-fé e da confiança na actuação de um ente público como é a AGEM, na medida em que esta empresa pública continuou a aceitar a liquidação do IVA à taxa de 5% e a pagar apenas esse imposto que lhe é liquidado pelo empreiteiro.

Neste concreto enquadramento, e sabido que por força do preceituado nos artigos 35º da LGT e 89º do CIVA constituem requisitos essenciais para a liquidação de juros compensatórios a existência de um atraso na efectivação da liquidação e a imputabilidade (culposa) desse atraso à actuação do contribuinte, julgamos que não se pode considerar preenchido este último requisito, isto é, a culpa por parte do sujeito passivo de IVA, atenta a natural e compreensível falta de percepção, por todas as entidades envolvidas, nomeadamente por parte da Administração Fiscal, de que o dono da obra deixara de ser a autarquia, com a consequente falta de noção de que cessara a situação que permitia a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º conjugado com a verba 2.17 da Lista I, ambos do Código do IVA.

Na verdade, constitui entendimento jurisprudencial pacífico (Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos do STA: de 8-7-92, proferido no recurso n.º 12147; de 28-6-95, proferido no recurso n.º 19014; de 20-3-96, proferido no recurso n.º 20042; de 2-10-96, proferido no recurso n.º 20605; de 18-2-98, proferido no recurso n.º 22325; de 3-10-2001, proferido no recurso n.º 25034; de 16-02-2005, proferido no recurso n.º 1006/04; de 12-07-2005 proferido no recurso n.º 12649 e de 19-11-2008, proferido no recurso n.º 325/08.) que a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e que, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência). Ou seja, depende, da existência de culpa, a qual consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto (face à diligência de um bom pai de família) e que, por isso, tem de ser apreciada segundo os deveres gerais de diligência e aptidão de um bônus pater familias (Sobre a matéria pode ler-se o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in “Juros nas relações tributárias”, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 145, bem como o Professor Casalta Nabais no parecer junto aos presentes autos.).

Deste modo, e apesar de a doutrina e a jurisprudência também sufragarem a tese de que quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito se deve fazer decorrer dessa conduta – por ilação lógica – a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado) e que, por essa via, se deve partir do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação do contribuinte integra a hipótese de qualquer infracção tributária, o certo é que essa culpa pode e deve ser excluída quando se mostre, à luz das regras de experiência e das provas obtidas, que o contribuinte actuou com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais. E, por essa razão, a jurisprudência firmou-se no entendimento de que não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação se ficou a dever, por exemplo, a compreensível divergência de critérios entre a AF e o contribuinte quanto ao enquadramento e/ou qualificação de determinada situação tributária (como, por exemplo, a nível de custos fiscais) ou a erro desculpável do contribuinte (cfr. os acórdãos referidos em nota de rodapé).

Ora, aplicando a citada doutrina e jurisprudência, julgamos que não se pode formular um juízo de censura à actuação da Impugnante até ao momento em que é avisada pela Administração Fiscal do erro em que estava a incorrer na aplicação da taxa do IVA, pois esse erro é claramente desculpável quando lido à luz de todo o circunstancialismo acima referido.

Neste contexto, e tornando-se inadmissível imputar um juízo de censura à actuação da Impugnante em relação ao retardamento da liquidação de IVA à taxa normal devida, há que considerar como excluída a sua culpa e, consequentemente, afastada a sua responsabilidade pelo pagamento de juros compensatórios por falta de verificação de um dos pressupostos consagrados no artigo 35º da LGT, para o qual remete o artigo. 89º do CIVA.»

Ao contrário, portanto, do que se conclui no acórdão recorrido, não seria, no caso e para este efeito, exigível impor à impugnante o conhecimento de que a AGEM detinha a natureza de pessoa jurídica de direito privado e que também ela não poderia ter aceite a liquidação de IVA, à taxa reduzida de 5%.

Ou seja, é de concluir, face ao circunstancialismo referido, que não pode formular-se o juízo de censura afirmado no acórdão recorrido, no que respeita à actuação da impugnante até ao momento em que é avisada pela AT do erro em que estava a incorrer na aplicação da taxa reduzida do IVA.

O mesmo acórdão recorrido não pode, portanto, manter-se, impondo-se, assim, a respectiva revogação, bem como a revogação da decisão, proferida em 1ª instância, de improcedência da impugnação.

5. Quanto ao também formulado pedido de que «seja declarada a existência de erro imputável aos serviços na liquidação dos tributos em questão e, em consequência, seja fixada indemnização pela prestação de garantia bancária indevida» não pode o mesmo ser aqui apreciado.

Com efeito, a apreciação de tal pedido, demandando a pertinente apreciação factual, extravasa claramente o âmbito do presente recurso (oposição de acórdãos).

Sem prejuízo de eventualmente poder vir a ser formulado em sede de execução de julgados.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, dar provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, julgando procedente a impugnação judicial, anular a liquidação de juros compensatórios aqui impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rotheres* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

(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».

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).

(²) Cfr. sobre esta matéria o Cons. Jorge Lopes de Sousa, Juros nas relações tributárias, em Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, 1999, pp. 146 e ss.

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Processo n.º 77/12-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} 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 proferido pelo Pleno desta Secção, a fls. 655 a 668 dos autos, foi julgado findo o recurso por oposição de acórdãos interposto pela Recorrente A....., S.A., do acórdão que a Secção de Contencioso Tributário do STA proferira em 12/04/2012, no processo n.º 77/12, na consideração de que não ocorria oposição entre ele e a decisão proferida em 27/06/2011 pelo Juiz Conselheiro Relator no proc. n.º 448/11 (no que toca à questão da (in)competência do STA para o conhecimento do recurso) e o acórdão proferido em 23/11/2011 pelo TCAN no proc. n.º 229/09 (no que toca à questão da tributação autónoma de despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo).

Notificada que foi a Recorrente desse acórdão, veio apresentar requerimento para **arguição de nulidade** e para **pedir a sua reforma**, invocando, em suma, o seguinte:

– O acórdão apenas apreciou parte do pedido que lhe foi submetido, pois o objecto do recurso por oposição de acórdãos compreendia a consideração e análise da divergência entre o acórdão recorrido, por um lado, e os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do STA proferidos em 2/12/98, em 7/07/2011, em 6/01/2011, em 12/12/2011, e em 27/06/2011, nos processos n.ºs 17440, 528/11, 866/10, 859/10 e 448/11, respectivamente, os quais, por sua vez, estão na base dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do TCAN proferidos em 30/11/2011, em 25/02/2010, em 23/11/2011, em 16/06/2011, em 22/06/2011 e em 17/11/2011, nos processos n.ºs 921/04, 967/04, 229/09, 236/09, 557/09 e 735/09, respectivamente, todos sobre a questão da tributação autónoma de despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo, e que servem aqui igualmente de acórdão fundamento.

– Contudo, o acórdão em questão cingiu a sua análise à consideração de que a Recorrente apenas teria invocado oposição entre o acórdão recorrido «... e, por um lado, a decisão do Juiz Conselheiro Relator proferida em 27/06/2011, no processo n.º 448/11 desta Secção, no que toca à questão da

competência em razão da hierarquia do STA para o conhecimento do recurso, e, por outro lado, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23/11/2011, no processo n.º 229/09, no que toca à questão da tributação autónoma de despesas confidenciais...», ignorando totalmente a análise daqueles outros acórdãos fundamento que versavam sobre a mesma questão da sujeição a tributação autónoma das despesas confidenciais relevadas contabilisticamente pelas entidades sujeitas a imposto especial de jogo.

– Razão por que o acórdão em apreço padece de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 615º do CPC.

– Por outro lado, esse acórdão comporta uma decisão surpresa, cujos fundamentos se apresentam infundados e antagónicos em face daquelas várias bases decisórias enunciadas pela Recorrente no requerimento de interposição do recurso e previstas por todos os intervenientes processuais, tendo, assim, sido cometida uma nulidade que se argui perante o Tribunal que proferiu o acórdão face ao disposto no n.º 4 do art. 615º do CPC.

– Em todo o caso, nos termos conjugados dos arts. 666º e 616º do CPC, caberá a este Tribunal, sem prejuízo do reconhecimento das nulidades invocadas, proceder à Reforma do acórdão no que concerne à não consideração das demais decisões invocadas como fundamento pela Recorrente.

Notificada a Fazenda Pública para se pronunciar, nada disse.

Com dispensa de vistos legais, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que a reforma da sentença contemplada no art.º 616º do actual CPC é aplicável aos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado no art.º 666º, aplicável *ex vi* do art.º 685º, ambos do actual CPC [aplicável ao contencioso tributário por força do art.º 2º, alínea e), do CPPT].

A nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, prevista no art.º 125º do CPPT e, analogamente, no art. 615º, n.º 1, alínea d), do actual CPC, está directamente relacionada com o comando fixado no art.º 2º do art. 608º deste último diploma legal, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

Daí que esta nulidade só exista quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver. Se o Tribunal não toma conhecimento de qualquer questão, de forma fundamentada e por entender que dela não pode conhecer, poderá haver *erro de julgamento*, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Em suma, a nulidade por omissão de pronúncia só ocorrerá nos casos em que o Tribunal pura e simplesmente não toma posição sobre qualquer questão de que devesse conhecer, e da respectiva decisão também não decorra, ainda que forma implícita, que esse conhecimento ficou prejudicado pela solução dada às questões de que se tomou conhecimento.

Por outro lado, a possibilidade de reforma de sentenças/acórdãos, prevista no art. 616º do actual CPC, constituindo uma excepção legal ao princípio do esgotamento do poder jurisdicional do juiz, é circunscrita às situações tipificadas na norma e tem em vista o suprimento do erro de julgamento mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio decisor nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença ou o acórdão tenha sido proferido com violação de lei expressa ou nos casos em que dos autos constem elementos que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão diversa e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto.

Destina-se, pois, unicamente a eliminar lapsos manifestos, erros evidentes, ostensivos, palmares, juridicamente insustentáveis e incontroversos.

Vejamos, então, o caso em análise.

No acórdão em questão partiu-se do pressuposto que o recurso por oposição de acórdãos tinha por base e fundamento a oposição entre o acórdão proferido pelo STA em 12/04/2012, no proc. n.º 77/12 (acórdão recorrido) e, por um lado, a decisão do Relator proferida em 27/06/2011 no proc. n.º 448/11 [quanto à questão da (in)competência do STA para o conhecimento desse recurso] e, por outro, o acórdão proferido pelo TCAN em 23/11/2011 no proc. n.º 229/09 [quanto à questão da tributação autónoma de despesas confidenciais de entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo].

Nesse pressuposto, e quanto à primeira questão, julgou-se que tendo a indicada decisão fundamento sido proferida pelo Relator, sem intervenção da conferência, o recurso não deveria ter sido admitido face à inadmissibilidade de recurso por oposição de acórdãos entre um acórdão e uma decisão do Relator. Quanto à segunda questão, julgou-se que não era legalmente possível opor a um acórdão do STA um aresto proferido pelo TCA, como era o indicado pela Recorrente como acórdão fundamento.

É relativamente a esta segunda parte que a Recorrente vem arguir a nulidade e pedir a reforma do acórdão, com o argumento de que indicara muitos outros acórdãos-fundamento, designadamente acórdãos do STA que se pronunciaram de forma oposta sobre a mesma questão de direito da tributação autónoma de despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo.

Todavia, e apesar de ser verdade o que a Recorrente alega quanto à invocação de outros acórdãos fundamento relativamente a esta segunda questão – cfr. requerimento de interposição do recurso, a fls. 480 – não é menos verdade que ela foi notificada do despacho da Exm^a Relatora que a convidou a indicar apenas uma decisão/acórdão fundamento relativamente cada uma das questões colocadas no recurso face ao disposto no art. 27º n.º 1 alínea b) do ETAF de 2002 (cfr. fls. 482, 482º e 483), e que na sequência dessa notificação apresentou o requerimento de fls. 484, do seguinte teor:

«A....., S.A., devidamente identificada nos autos, notificada para o efeito, vem indicar que o teor da decisão agora recorrida se encontra em oposição com a decisão, já transitada em julgado, proferida pela Secção de Contencioso Tributário desse ilustre Supremo Tribunal Administrativo, em 27 de Junho de 2011, no processo 448/11 (cfr. doc. n.º 5 já junto) no que concerne à questão prévia da incompetência em razão da hierarquia; e, além disso, se encontra em oposição com o acórdão da Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23 de Novembro no processo 229/09 (cfr. doc. n.º 8 já junto) no que respeita à questão material, designadamente, a tributação autónoma das despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial do jogo.»

O que significa que foi a própria Recorrente quem elegeu o referido aresto do TCAN como único acórdão fundamento para a invocada oposição na solução dada à questão da tributação autónoma das despesas confidenciais, acedendo, desse modo, ao convite que a Relatora lhe dirigiu face ao entendimento jurisprudencial firmado neste Tribunal no sentido da exigência de indicação de um único acórdão fundamento para cada questão colocada (sobre a matéria veja-se JORGE LOPES DE SOUSA, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, em anotação ao art. 284º, e, a título exemplificativo, os acórdãos do Pleno desta Secção de 24/03/2010, no recurso n.º 0862/09, e de 22/01/2014, no recurso n.º 01429/13) (1).

E foi neste contexto que o recurso prosseguiu, tendo-se passado, a partir de então, à análise da eventual existência de contradição entre o acórdão recorrido e esse único acórdão fundamento sobre a 2ª referida questão, como se pode ver pela leitura do despacho da Relatora a fls. 556 a 561 a admitir a existência de possível oposição entre o acórdão recorrido e esse único acórdão do TCAN, do parecer do Ministério Público a fls. 649/650, e do acórdão do Pleno ora em questão.

Deste modo, e tendo em conta que o referido acórdão fundamento foi eleito pela própria Recorrente, o Pleno não podia ir apreciar, no acórdão que prolatou, a eventual divergência ou contradição entre o acórdão recorrido e outros acórdãos prolatados pelo STA sobre a questão da tributação autónoma de despesas confidenciais, sendo obrigada a cingir a sua análise, como efectivamente cingiu, ao acórdão eleito pela Recorrente como acórdão fundamento.

Não se tratando, assim, de questão de que o Tribunal devesse ter conhecido, não pode ter ocorrido a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

Pelas mesmas razões, o acórdão do Pleno em questão não pode ter constituído uma decisão surpresa para os respectivos intervenientes processuais, nem padece de lapso manifesto que legitime o pedido de reforma formulado.

Face ao exposto, acorda-se em indeferir tanto a arguida nulidade como o pedido de reforma do acórdão do Pleno proferido a fls. 655 a 668 dos autos.

Custas a cargo da Requerente.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

(1) No mesmo sentido vai a jurisprudência da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal no que toca ao recurso por oposição de julgados previsto nos arts. 763º a 770º do CPC ou no que toca ao recurso para uniformização de jurisprudência referido na alínea b) do art. 27º do ETAF de 2002 e no art. 152º do CPTA, cujos pressupostos são, de algum modo, similares ao recurso previsto no art. 284º do CPPT; bem como a jurisprudência do STJ quanto ao aludido recurso previsto no art.º 763º do CPC, sendo que o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 502/96, de 20/3/1996, considerou compatível com a Constituição esta exigência de indicação de um só acórdão fundamento.

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Venda executiva. Falta de depósito do preço. Notificação. artigo 256.º alínea e) do CPPT (na redacção anterior à Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Sumário:

Na venda em processo de execução fiscal a aceitação da proposta mais vantajosa que foi apresentada para a aquisição do bem penhorado depende do pagamento de, pelo menos, 1/3 do preço no acto de abertura e aceitação das propostas, em harmonia com o disposto na alínea e) do artigo 256.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (na redacção anterior à Lei n.º 55-A/2010, de 31.12), implicando a falta de cumprimento dessa obrigação a aceitação da proposta de valor imediatamente inferior ou a determinação de que os bens voltem a ser vendidos, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 898.º do Código de Processo Civil.

Processo n.º 1224/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: D..... e Mulher.

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

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

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 11 de Outubro de 2012 (a fls. 240 a 260), que concedeu provimento ao recurso interposto por D..... e E....., com os sinais dos autos, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente o pedido de anulação da venda por eles formulado em processo de execução, julgando procedente tal pedido de anulação da venda, *com todas as consequências legais, incluindo a restituição do valor pago a título de preço, imposto municipal sobre a transmissão de imóveis e imposto de selo, bem como o cancelamento do registo de aquisição respectivo*, vem, nos termos dos artigos 30º alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Março de 2012, proferido no recurso n.º 974/11.

O recorrente apresentou (a fls. 303 a 305 dos autos) alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de julgados, tendo os recorridos alegado nos termos de fls. 317 a 320, no sentido de que *não há oposição entre os Acórdãos em causa*.

Por despacho de 12 de Abril de 2012 (fls. 346 a 348 dos autos) a Exma. Relatora do Acórdão recorrido no TCA-Norte julgou verificada *a oposição de Acórdãos que fundamenta a interposição do presente recurso* e ordenou a notificação das partes para alegações sucessivas, nos termos do n.º 3 do art. 282.º do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1. O acórdão em recurso entendeu que o art. 256º e) CPPT obriga ao depósito imediato da totalidade do preço pelo proponente vencedor, ou, pelo menos, de uma parte deste, não inferior a um terço, sob pena de a venda não poder produzir efeitos e ter de ser aceite a proposta de valor imediatamente inferior ou de ter de ser determinado que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular.

2. Sucede que, ao fixar este regime a tese do aresto em recurso conduziria à anulação da venda.

3. Tal intenção não foi pensada pelo legislador, porque alínea e) do art. 256º do CPPT não prevê qualquer sanção em sede de venda em execução fiscal para a falta de depósito de 1/3 do preço, nem estipula o cumprimento de qualquer formalidade processual na sequência dessa falta.

4. Assim sendo, não pode ocorrer qualquer nulidade processual susceptível de afectar o acto da venda, nos termos do referido n.º 1 do artigo 201º e da alínea c) do n.º 1 do art. 909.º do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 257.º CPPT

5. O que se verifica, sim é a necessidade de colmatar o caso omissis, através do recurso à norma do art. 898º, n.º 1 e 2 CPC, norma essa que regula para um caso análogo – a falta de depósito integral do preço.

6. Esta norma prevê que a falta de depósito do preço não implica necessariamente a exclusão do proponente, conferindo ao órgão de execução uma larga margem de decisão quanto a atitude a tomar na sequência da falta de depósito.

7. A notificação do proponente ausente para depositar o preço é, nesta sede um acto perfeitamente admissível, que encontra paralelo em outras normas do CPPT, designadamente a do art. 253.º c), que admite que pode ser aceite a proposta de proponente que não esteve presente no ato de abertura de propostas.

8. Acresce que esta actuação é a que melhor dá consecução ao objectivo último do processo executivo que é, como sabido, a satisfação do direito do credor.

9. O aresto em recurso deve, pois, ser revogado.

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

2 – Contra-alegaram os recorridos, concluindo nos seguintes termos:

1 – *O Douto Acórdão de que recorre a Fazenda Pública entendeu que consubstancia uma nulidade a falta de depósito de 1/3 do preço pelo proponente, e determina a anulação da venda do imóvel realizada em 10/12/2010, no âmbito do processo de execução fiscal que correu termos na Segunda Repartição do Serviço de Finanças de Guimarães.*

2 – *Mais vem defender a recorrente que a notificação do proponente ausente para depositar o preço é um acto admissível que encontra paralelo em outras normas do CPPT, tais como o art. 255 c), que admite a possibilidade do proponente não estar presente aquando da abertura de propostas.*

3 – *Defende ainda que a falta de depósito do preço não implica necessariamente a exclusão do proponente, consentindo a lei, segundo a recorrente, outras soluções, nomeadamente as do art. 898.º, n.º 1 e 2, do CPC, que, segundo a recorrente, mais concretamente salvaguardam os interesses do exequirente/Fazenda Pública.*

4 – *A falta de depósito imediato de pelo menos 1/3 do valor do preço no dia 10/12/2010, Sexta-feira, influenciou o resultado da venda pois, tal como alegado pelos recorrentes e aditado oficiosamente, o executado foi à Repartição de Finanças no dia 13/12/2010, segunda-feira, para liquidar o remanescente da quantia exequenda (€1.177,94) e não pagou porque foi informado que a venda já tinha sido feita na Sexta-feira, dia 10/12/2010.*

5 – *A venda não foi concretizada no dia 10/12/2010 por falta do depósito do preço, e se assim o executado tivesse sido informado teria impedido a referida transmissão com o pagamento do remanescente da quantia exequenda, respectivos juros e custas, conforme fez no dia 23/12/2010.*

6 – *E os interesses do exequirente/Fazenda Pública teriam ficado salvaguardados.*

7 – *Nos termos do artigo 898.º, do CPC, e 256.º, alínea e), do CPPT, caso o proponente aceite não deposite no acto de venda, pelo menos parte do preço, a venda quanto a este deverá ficar sem efeito e a proposta imediatamente inferior deverá ser aceite ou deverá ser determinado que os bens voltem a ser vendidos.*

8 – *No caso em apreço, não estavam presentes os dois e únicos proponentes. Assim, se os trâmites do n.º 1, do artigo 898.º, do CPC, tivessem sido seguidos, a venda jamais ter-se-ia concretizado, e na Segunda-feira, dia 13/12/2010, quando o executado foi ao Serviço de Finanças para pagar a quantia exequenda em falta, a administração tributária teria dado a execução por extinta em virtude do respectivo pagamento.*

9 – *À data da venda, a lei não prevê que o proponente aceite, presente ou ausente no acto da venda, seja notificado para depositar a totalidade do preço. Prevê, expressamente, o depósito imediato da totalidade do preço ou de pelo menos um terço.*

10 – *E, na lei civil, esta salvaguarda verifica-se no artigo 897.º, do CPC, pois a proposta tem de ser acompanhada por cheque ou garantia bancária no valor de 5% do preço base.*

11 – *Pelo que, a letra e o espírito da lei impõe a interpretação de que o depósito é condição “sine qua non”, para que a proposta possa ser declarada aceite e a transmissão concretizada.*

12 – *E as soluções que a recorrente aponta como alternativas à anulação da venda, no art. 898.º, n.º 1 e 2, do CPC, pressupõe sempre a falta de depósito do restante preço pois o valor de 5% do preço base já se encontra salvaguardado por ter acompanhado, obrigatoriamente, a proposta.*

13 – *O que no caso em apreço não aconteceu – em claro desrespeito à lei.*

14 – *A venda em causa é nula nos termos do artigo 201.º do CPC, por terem sido preteridas formalidades essenciais que influíram no resultado da venda, como ficou demonstrado nos autos.*

15 – *Assim, deverá o Douto Acórdão ser mantido nos seus precisos termos.*

Termos em que, deverá o Douto Acórdão recorrido ser mantido nos seus precisos termos, assim se fazendo JUSTIÇA.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 390 a 393 dos autos, no sentido de que se mostram verificados os requisitos da invocada oposição de julgados e, quanto ao mérito, *que a decisão do presente recurso deverá pender para a doutrina em que se louva o douto Acórdão recorrido, que é aquela que vem merecendo acolhimento maioritário na jurisprudência deste Supremo Tribunal e que se afigura mais conforme com o quadro legal aplicável, não obstante os pertinentes argumentos vertidos no douto Acórdão fundamento.*

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 a decidir a de saber se bem andou o acórdão recorrido ao julgar verificada nulidade processual determinante, além do mais, da anulação da venda executiva, por na data da abertura das propostas não ter sido depositado pelo menos 1/3 do preço, tendo a Fazenda Pública notificado o proponente para em 15 dias proceder ao respectivo depósito do preço.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. No dia 3/6/2008, foi instaurado contra o executado D..... a execução fiscal n.º 3476200801038915, para cobrança de uma dívida de IMI no montante total de 169,63 €, sendo que posteriormente foram apensados os processos n.ºs 3476200801078950, 3476200901026909 e 3476200901075381, para cobrança de dívidas da mesma natureza;

2. Realizadas as diligências necessárias, foi penhorado o imóvel identificado a fls. 11/25 do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. Cumpridas as formalidades legais, foi ordenada a venda judicial por propostas em carta fechada, a realizar no dia 10/12/2010, a qual foi publicitada nos termos previstos no art.º 250.º e segs. do CPPT.

4. No dia 10/12/2010, foram abertas as propostas apresentadas, verificando-se o seguinte:

a. A proponente F....., Lda., NIPC apresentou uma / oferta de 37.101,00 €;

b. A proponente G..... apresentou uma oferta de 37.775,00 €;

5. No acto de abertura das propostas não se encontrava presente nenhum dos ditos proponentes, conforme consta do auto de abertura e aceitação de propostas;

6. O Sr. Chefe Do serviço de Finanças de Guimarães 2 decidiu aceitar a proposta da proponente G....., no montante de 37.775,00€, por ser a melhor proposta apresentada;

7. Por carta de 13/12/2010, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Guimarães 2 notificou o executado D....., bem como a mulher deste, de que foi apresentada e aceite a proposta no valor de 37.775,00 € da proponente G..... e ainda de que esta foi notificada para, no prazo de 15 dias, depositar o preço oferecido, bem como os impostos devidos pela transmissão;

8. Por carta da mesma data, foi a proponente G..... notificada de que foi aceite a sua proposta e para, no prazo de 15 dias a contar do aviso de recepção, efectuar o pagamento da totalidade do preço oferecido, nos termos dos arts. 256.º do CPPT e 897º, n.º 2 do CPC, verificando-se que o aviso foi assinado a 15/12/2010;

9. No dia 20/12/2010, a proponente G..... procedeu ao pagamento do preço oferecido, bem como os impostos devidos pela transmissão cfr. fls. 66/69 do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

10. No dia 22/12/2010, foi emitido o título de transmissão e ordenado o cancelamento de todos os encargos anteriores.

11. No dia 23/12/2010, foi apresentado o presente incidente de anulação da venda.

12. No dia 13 de Dezembro de 2010 o Executado dirigiu-se ao Serviço de Finanças de Guimarães 2, solicitando, verbalmente, informação sobre o estado da venda, tendo-lhe, também verbalmente, sido dito «que a mesma se tinha realizado e sido aceite a maior proposta apresentada já que reunia todas as condições para o efeito e que, nesta fase, restaria o exercício do direito de remissão previsto no artigo 912º e seguintes do Código de Processo Civil.» [cfr. fls. 11 e 12 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

13. No dia 22 de Dezembro de 2010, o Executado solicitou, no mesmo Serviço de Finanças, as guias para pagamento da dívida englobada na venda, não tendo pago a dívida correspondente ao IMI de 2009, no total, àquela data, de € 785,01, com data limite de pagamento em Abril e Setembro de 2010 [cfr. documentos de fls. 11 e 12 dos autos, já reproduzido].

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

1. A Administração Fiscal (AF) instaurou contra a executada, “B....., Lda”, com o NIPC e domicílio na Rua, Salvaterra de Magos, o Proc. de Execução Fiscal (PEF) n.º2070200801022903, cfr. fls. 19/ss;

2. No referido PEF, a AT efectuou a penhora do imóvel inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo 634, da freguesia de, concelho de Salvaterra de Magos;

3. A AT publicitou a venda, por meio de proposta em carta fechada, do referido imóvel, através de editais e anúncios, e anunciou o dia 11/05/2010, para a data da venda, cfr. fls. 31 e vº a 37 e vº, de cuja publicitação se destaca o seguinte (31 vº/ss): «(...)As propostas poderão ser entregues directamente ou enviadas pelo correio, ou da internet através do Portal da Finanças, com a devida antecedência, em sobrescrito fechado dentro de outro envelope, com a indicação do número de processo e nome do executado, delas devendo constar o preço oferecido e a indicação e a assinatura do proponente. Só serão aceites as propostas que derem entrada neste Serviço de Finanças até as 15 horas do dia 11 de Maio de 2010. A abertura das propostas poderão assistir os executados, todos os proponentes, os interessados nos termos do art. 239º. do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e todos os que devidamente identificados, possam exercer o direito de remissão e preferência. (...)».

4. No dia 11/05/2010, a AT procedeu à abertura e aceitação de propostas, verificando que a proposta de maior montante, no valor de €15.300,00, foi apresentada por C..... e a proposta imediatamente a seguir, no montante de €15.100,00, foi apresentada pelo ora Requerente, A....., cfr. fls. 38 e vº a 39vº.

5. A AT notificou o proponente C..... da aceitação da proposta pelo ofício n.º 1436, de 11/05/2010, a fls. 40 e vº, do qual se destaca o seguinte: « (...)Por não ter estado presente no dia e hora

marcados para a abertura das propostas 2010-05-1, 15h00m, no âmbito da venda judicial n.º 2070.2010.20, promovida pela Administração Tributária contra o Executado B..... LDA (NIF), fica por este meio notificado que foi aceite a sua proposta, por ser a de maior valor (€ 15.300,00). Mais fica notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da assinatura do aviso de recepção, efectuar o pagamento da totalidade do preço oferecido, nos termos do artigo 256.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) conjugado com o n.º 2 do artigo 897.º do Código de Processo Civil (CPC) mediante guias a solicitar neste Serviço de Finanças, sob pena, se não o fizer, da aplicação das sanções previstas na lei do processo civil, nomeadamente as previstas, no artigo 898º do CPC. (...)»

6. No mesmo dia 11/05/2010, pelas 15,10H, compareceu no referido Serviço de Finanças de Salvaterra de Magos o mandatário judicial do executado (Por reversão - fls. 21 e vº a 30 - da B....., Lda), ora mandatário do requerente A....., que a declarar, em auto de declarações que, em síntese, “que não estando presente o proponente que apresentou proposta de valor mais elevado, para proceder de imediato ao depósito de pelo menos 1/3 desse mesmo valor. Em consequência deveria o bem ter sido adjudicado à segunda proposta de valor mais elevado, uma vez que o proponente se encontrava presente. Nos sobreditos termos deve a presente venda ser anulada, (...)”, cfr. auto de fls. 41;

7. No dia 14/05/2010, o comprador C..... procedeu ao pagamento da totalidade do preço do imóvel, cfr. fls. 43 e vº a 44 e vº e 66;

8. O comprador C..... não esteve presente no acto de abertura de propostas e o requerente esteve presente;

9. A petição do presente incidente deu entrada em 21/05/2010, cfr. fls. 3.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa, em primeiro lugar, verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante a Relatora do acórdão recorrido ter proferido despacho em julgo verificada a *oposição de Acórdãos que fundamenta a interposição do presente recurso* “, 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 2010, 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*.

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.

Em ambos os arestos estavam em causa vendas executivas por propostas em carta fechada em que, no dia de abertura das propostas, o proponente da melhor proposta, por não estar presente no acto, não procedeu ao depósito do preço, tendo a Administração Fiscal procedido à sua notificação para, em 15 dias, proceder a tal depósito, o que veio a suceder (cfr. os números 5, 6, 8 e 9 do probatório fixado no Acórdão recorrido e os números 3, 5, 7 e 8 do probatório fixado no Acórdão fundamento). E a questão decidenda em ambos os arestos era a de saber qual a consequência da falta de depósito imediato de pelo menos 1/3 do preço pelo proponente vendedor, não presente no dia da abertura das propostas em carta fechada, sobre a venda executiva, em face do disposto na alínea e) do artigo 256.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

Em resposta à questão decidenda, consignou-se no acórdão recorrido, em conformidade com o Acórdão deste STA de 25 de Maio de 2011 e jurisprudência nele citada, que:

«A norma que aqui está em causa é a do artº 256º, alínea e) do CPPT que dispõe que “o funcionário competente passará guia para o adquirente depositar a totalidade do preço, ou parte deste, não inferior a um terço, em operações de tesouraria, à ordem do órgão de execução fiscal, e, não sendo feito todo o depósito, a parte restante será depositada no prazo de 15 dias, sob pena das sanções previstas no processo civil”.

Em anotação a este artigo, escreve Jorge Sousa, in CPPT, 5ª ed., vol. II, pág. 573, que, “como resulta do preceituado nas alíneas e) e f) deste artigo, no processo de execução fiscal o adquirente tem de depositar pelo menos um terço do preço no acto de abertura das propostas, em operações de tesouraria, à ordem do órgão de execução fiscal, e, não sendo feito todo o depósito, a parte restante será depositada no prazo de 15 dias, que pode ser prorrogado pelo órgão de execução fiscal até seis meses..., sob pena das sanções previstas na lei processual civil”.

Daqui resulta que, no acto de abertura das propostas, o adquirente terá que depositar, pelo menos, uma quantia não inferior a um terço da totalidade do preço.

Já vimos, que tal não aconteceu, uma vez que aquele esteve ausente nesse momento.

Quais as consequências?

Na execução comum, o problema está resolvido, uma vez que o proponente/adquirente deve necessariamente juntar à proposta, como caução, cheque visado ou garantia bancária, correspondente a 20% desse valor, sem o que a sua proposta não será admitida - artº 897º, n.º 1 do CPC.

Isto não é assim, já o vimos, no processo de execução fiscal, já que o adquirente é obrigado a depositar pelo menos um terço do preço no acto de abertura das propostas.

Estabelece o artº 898º, n.º 3 do CPC, que “ouvidos os interessados na venda, o agente da execução pode, porém, determinar, no caso previsto no n.º 1, que a venda fique sem efeito, aceitando a proposta de valor imediatamente inferior ou determinando que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular, não sendo o proponente ou preferente remisso admitido a adquiri-los novamente e perdendo o valor da caução constituída nos termos do n.º 1 do artigo 897.º”.

Da conjugação de todos estes preceitos legais, somos levados a concluir que deve entender-se que, na venda em processo de execução fiscal, se é certo que o proponente tem que depositar um terço do valor do preço, o não cumprimento desta obrigação só pode ter como consequência a não produção de efeitos da venda, a aceitação de proposta de valor imediatamente inferior ou a determinação que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular.

Contudo, não foi isto que aconteceu no caso em apreço.

Já vimos que o proponente, que apresentou a sua proposta, não depositou no acto qualquer importância. Não obstante, a administração tributária notificou aquele para fazer o depósito da totalidade do preço, no prazo de 15 dias, o que veio realmente a acontecer e em consequência do que lhe adjudicou o imóvel penhorado.

Por isso e na sequência da falta de pagamento do preço da venda, a omissão dos actos referidos no predito artº 898º, n.º 3, podendo ter influência na decisão do processo, não pode deixar de considerar-se nulidade processual (cfr. artº 201º, n.º 1 do CPC), que afecta os actos que deles dependem, designadamente os relativos à venda.

A existência de uma nulidade processual susceptível de afectar o acto da venda, constitui uma causa de nulidade desta, nos termos do referido n.º 1 do artº 201º e da alínea c) do n.º 1 do artº 909º do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artº 257º do CPPT.

Assim, têm de ser anulados todos os actos posteriores ao despacho que ordenou a venda por propostas em carta fechada, relativos ao acto da venda. A não se entender assim, o comprador/proponente ficava, no processo de execução fiscal, em situação claramente privilegiada, não se compaginando tal interpretação com os legítimos interesses da Fazenda Pública.»

Foi este o entendimento que, repita-se, no Acórdão que vimos citando, se reiterou e que, nos nossos autos, se subscreve por se não descortinarem, como registado pelo Magistrado do Ministério Público, razões de facto ou de direito que, no caso concreto, legitimem ou sustentem decisão diversa.

Note-se, aliás, que, contrariamente ao defendido na sentença recorrida e pela proponente, não é certo, de todo, que a violação da formalidade em análise não tenha repercussões no resultado final da venda.

Efectivamente, como salientam, claramente, os Recorrentes na sua petição de anulação e em sede de recurso, não tendo estado presente no acto de venda nenhum dos proponentes e, consequentemente, não se mostrando realizada a venda, nada obstará a que os Executados, como alegam ter acontecido (e parece poder presumir-se que aconteceu) posteriormente - e antes de designada nova data para venda e venda do bem penhorado - procedessem ao pagamento da quantia exequenda e acrescido devido obstando assim à alienação do seu imóvel e alcançando a extinção da execução contra si pendente.

Assim, face a todo o exposto, e considerando ainda que, no caso concreto:

- A venda judicial foi realizada e notificada a proponente para proceder ao depósito integral do preço (cfr. factualidade apurada sob os n.ºs 3., 4., 5., 6. e 8., do ponto III supra);

- A proponente procedeu a tal pagamento (cfr. factualidade apurada sob o n.º 9. do ponto III supra);

- Foi emitido título de transmissão do imóvel e proferido despacho de cancelamento dos direitos reais caducados nos termos do artigo 824º do Código Civil (cfr. factualidade apurada sob o n.º 10. do ponto III supra);

- A proponente procedeu já ao registo de aquisição do imóvel na Conservatória do Registo Predial de Guimarães (cfr. factualidade apurada sob o n.º 9. e 10. do ponto III supra);

- Foram já cancelados os registos de penhora e de hipoteca que pendiam sobre o imóvel (cfr. factualidade apurada sob o n.º 9. do ponto III supra);

Impõe-se, não só anular a venda com fundamento na sua ilegalidade por ofensa da norma contida no artigo 256.º, alínea d), do CPPT, ou preterição de formalidade prescrita na lei (art. 201º do CPC), bem como todos os actos posteriores, incluindo o título de transmissão emitido e o registo de aquisição que, com base naquele título, foi lavrado na Conservatória de Registo Predial de Guimarães.»

Por sua vez, no Acórdão fundamento, em resposta à mesma questão decidenda, depois de se consignar que «Este problema já foi julgado por este Tribunal, pelo menos três vezes, sempre no sentido de que o proponente tem que pagar a totalidade do preço ou parte dele, não inferior a um terço, no acto de abertura das propostas, e de que a notificação do proponente para depositar a totalidade do preço constitui uma nulidade processual susceptível de determinar a anulação da venda (cfr. acs. do STA de 24/9/2008, rec. n.º 7040/08, de 25/6/2009 rec. n.º 01107/08, de 25/5/2011, rec. n.º 0454/11)», entendeu-se, porém, ao invés, aplicando por analogia o artigo 898º do CPC (na redacção dada pelo DL n.º 226/2008, de 20/11), que *a ter existido irregularidade no acto de aceitação da proposta, pelo não pagamento imediato de pelo menos 1/3 do preço, defende-se que essa “nulidade deverá considerar-se sanada, pois o pagamento imediato de um terço do preço tem em vista garantir o pagamento integral e, efectuado este, deixa de justificar-se a exigência da garantia»* (cfr. Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. IV, 6ª ed. pág. 169*).

Estamos, pois, perante decisões expressas assumidamente opostas à mesma questão fundamental de direito, tomadas perante o mesmo quadro normativo e tendo como pressuposto situações fácticas substancialmente idênticas, no sentido de subsumíveis às mesmas normas legais, razão pela qual há-de prosseguir o recurso para conhecimento do respectivo mérito.

É que, embora o acórdão recorrido tenha perfilhado a orientação geralmente assumida por este Supremo Tribunal sobre a questão, o certo é que a orientação diversa desta adoptada no Acórdão fundamento obsta a que possa considerar-se haver jurisprudência consolidada nesse sentido, porquanto sobre a matéria não foi proferido recentemente Acórdão do Pleno da Secção subscrito pela generalidade dos Juizes Conselheiros em exercício, nem existe - mercê do Acórdão fundamento -, uma série ininterrupta de Acórdãos da Secção votados por unanimidade, todos no sentido acolhido no acórdão recorrido e tem entendido este Supremo Tribunal - cfr., paradigmaticamente o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19 de Setembro de 2012, proferido no recurso n.º 1075/11 - que a existência de uma *jurisprudência consolidada* deve *transparecer ou do facto de a pronúncia respectiva constar de acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art. 17º, n.º 2, do actual ETAF) ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, obtidas por unanimidade em todas as formações da Secção*.

Impõe-se, pois, que o recurso prossiga para conhecimento do respectivo mérito.

6.2 Do mérito do recurso

O preceito cuja interpretação é convocada nos presentes autos - o artigo 256.º, alínea e) do CPPT -, tem, desde a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), redacção diversa daquela que é aplicável ao caso dos autos, pois que com aquela Lei desapareceu a necessidade de depósito imediato do preço ou de pelo menos 1/3 deste. Mas a questão mantém relevo para as situações pretéritas, como as que estavam em causa nos arestos em confronto, em que as vendas executivas ocorreram em data anterior à da entrada em vigor daquela Lei.

Ora, quanto a estas, não vemos que o acórdão recorrido mereça qualquer censura, antes julgamos que, não obstante a valia da fundamentação adoptada no Acórdão fundamento, foi sufragada pelo acórdão recorrido – e pela jurisprudência deste STA na qual este se sustenta -, a solução mais adequada perante as regras legais então em vigor.

Disponha o artº 256º, alínea e) do CPPT que “o funcionário competente passará guia para o adquirente depositar a totalidade do preço, ou parte deste, não inferior a um terço, em operações de tesouraria, à ordem do órgão de execução fiscal, e, não sendo feito todo o depósito, a parte restante será depositada no prazo de 15 dias, sob pena das sanções previstas no processo civil”.

Em anotação a este artigo, escreve Jorge Sousa, in CPPT, 5ª ed., vol. II, pág. 573, que, “como resulta do preceituado nas alíneas e) e f) deste artigo, no processo de execução fiscal o adquirente tem de depositar pelo menos um terço do preço no acto de abertura das propostas, em operações de tesouraria, à ordem do órgão de execução fiscal, e, não sendo feito todo o depósito, a parte restante será depositada no prazo de 15 dias, que pode ser prorrogado pelo órgão de execução fiscal até seis meses..., sob pena das sanções previstas na lei processual civil”.

Donde resultava que, no acto de abertura das propostas, o adquirente teria que depositar, pelo menos, uma quantia não inferior a um terço da totalidade do preço.

No caso dos autos, tal não sucedeu, importando determinar quais as consequências de tal omissão.

Na execução comum, o problema estava resolvido, uma vez que o proponente/adquirente devia necessariamente juntar à proposta, como caução, cheque visado ou garantia bancária, correspondente a 20% desse valor, sem o que a sua proposta não será admitida - artº 897º, n.º 1 do CPC.

Isto não é era assim no processo de execução fiscal, já que o adquirente era obrigado a depositar pelo menos um terço do preço no acto de abertura das propostas.

Estabelece o artº 898º, n.º 3 do CPC, que “ouvidos os interessados na venda, o agente da execução pode, porém, determinar, no caso previsto no n.º 1, que a venda fique sem efeito, aceitando a proposta de valor imediatamente inferior ou determinando que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular, não sendo o proponente ou preferente remisso admitido a adquirir-los novamente e perdendo o valor da caução constituída nos termos do n.º 1 do artigo 897.º”.

Ora, da conjugação de todos estes preceitos legais, resulta que deve *entender-se que, na venda em processo de execução fiscal, se é certo que o proponente tem que depositar um terço do valor do preço, o não cumprimento desta obrigação só pode ter como consequência a não produção de efeitos da venda, a aceitação de proposta de valor imediatamente inferior ou a determinação que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular.*

No caso dos autos, o proponente que apresentou a sua proposta, não depositou no acto qualquer importância. Não obstante, a administração tributária notificou aquele para fazer o depósito da totalidade do preço, no prazo de 15 dias, o que veio realmente a acontecer e em consequência do que lhe adjudicou o imóvel penhorado.

Por isso e na sequência da falta de pagamento do preço da venda, a omissão dos actos referidos no predito artº 898º, n.º 3, podendo ter influência na decisão do processo, não pode deixar de considerar-se nulidade processual (cfr. artº 201º, n.º 1 do CPC), que afecta os actos que deles dependem, designadamente os relativos à venda.

Ora, a existência de uma nulidade processual susceptível de afectar o acto da venda, constitui uma causa de nulidade desta, nos termos do n.º 1 do artº 201º e da alínea c) do n.º 1 do artº 909º do CPC, então vigentes, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artº 257º do CPPT, a determinar que têm de ser anulados todos os actos posteriores ao despacho que ordenou a venda por propostas em carta fechada, relativos ao acto da venda (cfr. os Acórdãos deste STA de 24 de Setembro de 2008, rec. n.º 740/08, de 25 de Junho de 2009, rec. n.º 01107/08 e de 25 de Maio de 2011, rec. n.º 454/11).

O Acórdão recorrido que também assim decidiu não merece censura, devendo, ao invés, ser confirmado.

O recurso não merece provimento.

- Decisão -

7 – 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, confirmando o acórdão recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *João António Valente Torrão* — *José da Ascensão Nunes Lopes* (vencido nos termos do voto em anexo).

Voto de Vencido no rec.1224/13

Votei vencido por entender que o escopo essencial da norma do artº 256º alínea e) do CPPT, na redacção da Lei 15/2001 de 5 de Junho, era já o pagamento total do preço, de regra no prazo de 15 dias, sob pena das sanções previstas na lei processual civil, sendo certo que, com a alteração do mesmo preceito pela lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, a nova redacção deixou de falar no depósito de 1/3.

Ponderados os elementos factuais do caso concreto verifica-se que o pagamento da totalidade do preço foi efectuada dentro do referido prazo de 15 dias e logo que solicitado pela Autoridade Tributária.

Assim, qualquer irregularidade cometida à lei então vigente ficou sanada, à face do disposto no artº 201º n.º 1 do CPC então vigente e no entendimento de que a mesma não “influiu no exame ou decisão da causa”.

Esta interpretação é consentânea com a não obrigatoriedade de presença do licitante na venda no momento da abertura de propostas o que, com todo o respeito por entendimentos diversos, se nos afigura mais razoável, na sociedade moderna de comunicação em que vivemos e, por atenção aos novos meios procedimentais na venda (inclusive com recurso a publicitação electrónica da venda e com as mais amplas possibilidades de comunicação existentes). Esta interpretação é, também, consentânea com a evolução legislativa que deixou de se referir ao depósito mínimo de 1/3 do preço, no acto de abertura de propostas/venda do(s) bem(s).

Por tudo o que, sumariamente, fica referido estaríamos de acordo com o acórdão fundamento. — *José da Ascensão Nunes Lopes*

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Suspensão da prescrição. Inaplicabilidade do n.º 2 do artigo 49.º da LGT.

Sumário:

- I — Decorre expressa e inequivocamente da letra do n.º 2 do artigo 49.º da LGT (na redacção em vigor até à Lei n.º 56-A/2006, de 29 de Dezembro) que a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, ou seja, o efeito interruptivo do prazo de prescrição (n.º 1), e não também o efeito suspensivo desta, previsto no número seguinte do mesmo artigo.*
- II — Não há razão que legitime, autorize ou imponha uma interpretação extensiva do n.º 2 do artigo 49.º da LGT por forma a considerar que a paragem do processo de reclamação graciosa por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte faça cessar não só o efeito interruptivo da prescrição, como também o seu efeito suspensivo (quando acompanhada da prestação de garantia), porquanto a regra é a de que os factos suspensivos são de natureza duradoura, obstando ao começo e ao decurso do prazo de prescrição enquanto perdurarem, não se prevendo a cessação do efeito suspensivo sem que cesse o facto que o determinou.*

Processo n.º 1426/13-50.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

- Relatório -

1 - A....., S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de Abril de 2013, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 28 de Outubro de 2011, que julgara procedente a reclamação deduzida pela ora recorrente contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras - 3 (Algés) que lhe indeferira o pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda, vem, nos termos dos artigos 280.º, 282.º e 284.º do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por alegada oposição com o acórdão também do Tribunal Central administrativo Sul de 1 de Março de 2011, proferido no recurso n.º 4548/11, já transitado em julgado (e junto a fls. 971 a 985 dos autos).

A recorrente apresentou (a fls. 205 a 208) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

a) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pela Recorrente como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração de que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam, de forma expressa e perante a identidade de situações de facto, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.

b) Subjacentes às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e pelo Acórdão fundamento estão os seguintes factos: 1) eventual prescrição de uma dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, exigida ao mesmo sujeito passivo – a ora Recorrente – em resultado da desconsideração de prejuízos fiscais utilizados, tanto no exercício de 1997 (Acórdão recorrido), tanto nos exercícios de 1995 e 1996 (Acórdão fundamento), em consequência de uma correcção efectuada aos prejuízos fiscais apurados no exercício de 1994; ii) contestação da legalidade da dívida no âmbito de um processo de reclamação graciosa; iii) instauração do competente processo de execução fiscal para cobrança coerciva da dívida tributária, tendo o sujeito passivo prestado garantia bancária, tendo em vista a respectiva suspensão; iv) paragem do processo de reclamação graciosa até à data da elaboração do despacho decisório, por culpa não imputável ao contribuinte.

c) Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, que se resume à legalidade da aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, ao facto suspensivo previsto no n.º 3 (actual n.º 4), da referida disposição legal, decorrente da suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida, em virtude da apresentação de reclamação e prestação de garantia idónea.

d) Porém, perante esta mesma questão de direito, foram proferidas decisões diametralmente opostas.

e) Com efeito, no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que o efeito suspensivo do prazo de prescrição é insusceptível de cessação, na medida em que o disposto no n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, vigente até à entrada em vigor da Lei n.º 53.º-A/2006, de 20 de dezembro, é apenas aplicável aos factos interruptivos e já não aos factos suspensivos.

f) Já no Acórdão fundamento concluiu-se no sentido de que a paragem do processo de reclamação graciosa por um (novo) período superior a um ano, por causa não imputável ao contribuinte, faz cessar o efeito suspensivo do prazo de prescrição, o que, de resto, resulta exactamente da aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, aos factos suspensivos estabelecidos no n.º 3 da referida disposição legal.

g) Em ambos os acórdãos, este douto Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se, de forma expressa, sobre a questão em apreço, sendo que a conclusão no sentido da aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção em vigor à data dos factos, aos factos interruptivos e não já aos factos suspensivos determinou, no Acórdão fundamento, a revogação da decisão recorrida e, no Acórdão recorrido, a confirmação da decisão recorrida.

h) Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdão, exigida ao abrigo do disposto no artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

NESTES TERMOS, requer-se que, em conformidade com o supra exposto, se julgue verificada a oposição entre o acórdão recorrido e o Acórdão fundamento e se determine o prosseguimento do presente recurso.

Por despacho de 2 de Julho de 2013 (fls. 1018 a 1022 dos autos) o Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, afigurando-se-lhe existir a invocada oposição *nos termos apontados pela Recorrente*, determinou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

i) A Recorrente interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão proferido no processo n.º 06469/10, que corre os seus termos no 2.º Juízo – 2.ª secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul (Acórdão recorrido), e o Acórdão proferido pelo 2.º Juízo – 2.ª secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo n.º 4548/11, de 1 de Março de 2011 (Acórdão fundamento).

ii) Subjacentes às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e pelo Acórdão fundamento estão os seguintes factos: 1) eventual prescrição de uma dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, exigida ao mesmo sujeito passivo – a ora Recorrente – em resultado da desconsideração de prejuízos fiscais utilizados, tanto no exercício de 1997 (Acórdão recorrido), tanto nos exercícios de

1995 e 1996 (Acórdão fundamento), em consequência de uma correcção efectuada aos prejuízos fiscais apurados no exercício de 1994; ii) contestação da legalidade da dívida no âmbito de um processo de reclamação graciosa; iii) instauração do competente processo de execução fiscal para cobrança coerciva da dívida tributária, tendo o sujeito passivo prestado garantia bancária, tendo em vista a respectiva suspensão; iv) paragem do processo de reclamação graciosa até à data da elaboração do despacho decisório, por culpa não imputável ao contribuinte.

iii) Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, que se resume à legalidade da aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, ao facto suspensivo previsto no n.º 3 (actual n.º 4), da referida disposição legal, decorrente da suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida, em virtude da apresentação de reclamação e prestação de garantia idónea.

iv) Porém, perante esta mesma questão de direito, foram proferidas decisões diametralmente opostas.

v) Com efeito, no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que o efeito suspensivo do prazo de prescrição é insusceptível de cessação, na medida em que o disposto no n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, vigente até à entrada em vigor da Lei n.º 53.º-A/2006, de 20 de dezembro, é apenas aplicável aos factos interruptivos e já não aos factos suspensivos.

vi) Já no Acórdão fundamento concluiu-se no sentido de que a paragem do processo de reclamação graciosa por um (novo) período superior a um ano, por causa não imputável ao contribuinte, faz cessar o efeito suspensivo do prazo de prescrição, o que, de resto, resulta exactamente da aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, aos factos suspensivos estabelecidos no n.º 3 da referida disposição legal.

vii) Em ambos os acórdãos, este douto Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se, de forma expressa, sobre a questão em apreço, sendo que a conclusão no sentido da aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção em vigor à data dos factos, aos factos interruptivos e não já aos factos suspensivos determinou, no Acórdão fundamento, a revogação da decisão recorrida e, no Acórdão recorrido, a confirmação da decisão recorrida.

viii) Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdão, exigida ao abrigo do disposto no artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

ix) Conforme referido supra, a alegada, dívida subjacente ao acto de liquidação adicional de IRC e Juros Compensatórios n.º 2000 8310006334 e, bem assim, ao processo de execução fiscal n.º 3522201011806840, refere-se a IRC e juros compensatórios do exercício de 1997.

x) Em 6 de Julho de 2000, a Recorrente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Oeiras – 3, reclamação graciosa, nos termos da qual contestou a legalidade de parte da dívida exequenda, peticionando a dedução ao lucro tributável do valor de EUR. 131.622,12, referente apenas ao proveito relacionado com a anulação da provisão constituída em 1996, cuja dedutibilidade fiscal havia sido desconsiderada no seguimento do exame à escrita levado a cabo com referência àquele exercício (Reclamação Graciosa n.º 4002164/2000).

xi) No dia 28 de Agosto de 2000, e tendo em vista a cobrança coerciva da alegada dívida, o serviço de Finanças de Oeiras – 3 instaurou o competente processo de execução fiscal, autuado com o n.º 3522201011806840.

xii) No dia 15 de Setembro de 2000, a Recorrente foi citada para o processo de execução fiscal em causa.

xiii) Posteriormente, no dia 7 de Novembro de 2000, a Recorrente apresentou, junto do serviço de Finanças – 3, uma garantia bancária emitida pelo Banco Comercial Português (Garantia Bancária n.º 976-020013114), no valor solicitado pela Administração tributária.

xiv) Em 17 de Novembro de 2000, foi a reclamação graciosa remetida à Direcção de Finanças de Lisboa.

xv) No dia 4 de Julho de 2008, foi elaborado o Despacho do Senhor Director Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, nos termos do qual foi totalmente deferida a reclamação graciosa apresentada, aceitando-se a dedutibilidade fiscal, no exercício de 1997, do proveito correspondente apenas à anulação da provisão constituída em 1996, nos termos peticionados.

xvi) Em 25 de Fevereiro de 2009, a Recorrente requereu ao Exmo. Senhor Chefe do serviço de Finanças de Oeiras – 3, no âmbito do processo de execução fiscal supra identificado, o reconhecimento da prescrição da dívida exequenda.

xvii) Refira-se, desde já, que o regime prescricional aplicável à dívida exequenda deverá ser aquele que foi introduzido pela LGT, aquando da sua aprovação, em 1 de Janeiro de 1999, designadamente o previsto nos artigos 48.º e 49.º, do referido diploma legal, na medida em que, nos termos do artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, segundo aquele diploma legal, faltava menos para o prazo se completar, quando comparado com o regime legal previsto na lei anterior, ou seja, no Código de Processo Tributário.

xviii) Da análise das alegações da Representação da Fazenda Pública e, bem assim, do teor do Acórdão recorrido, resulta que o entendimento aí preconizado - que acaba por determinar o não reconhecimento da prescrição da dívida tributária em causa -, decorre de uma aplicação errada do direito aos factos, verificada na contagem do prazo prescricional.

xix) Com efeito, o tribunal “a quo”, aderindo à fundamentação da administração tributária, considerou que o efeito suspensivo do prazo de prescrição da dívida tributária em causa é insusceptível de cessação, na medida em que o disposto no n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, vigente até à data da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, é apenas aplicável aos factos interruptivos e já não aos factos suspensivos.

xx) Da concretização deste entendimento, por referência ao enquadramento factual descrito supra, resulta que o prazo de prescrição da referida dívida, iniciado em 1 de Janeiro de 1999, se interrompeu, em 6 de Julho de 2000, com a apresentação de reclamação graciosa, tendo este efeito interruptivo cessado o seu efeito em virtude da paragem do processo de reclamação graciosa por um período superior a um ano, por causa não imputável à ora Recorrente.

xxi) Por outro lado, encontrando-se verificada a suspensão do processo executivo, em função da prestação de garantia em 7 de Novembro de 2000 e da dedução de reclamação graciosa, o efeito interruptivo do prazo de prescrição, uma vez cessado, ter-se-á transmutado em efeito suspensivo do mesmo prazo, não se tendo verificado qualquer cessação do mesmo até à decisão definitiva da reclamação graciosa.

xxii) Nessa medida, da data em que se reiniciaria a contagem do prazo de prescrição, depois do decurso de um ano sobre a paragem do processo de reclamação graciosa – 6 de Julho de 2000 – até ao dia em que foi decididamente a reclamação graciosa – 4 de Julho de 2008 -, o prazo de prescrição encontrou-se suspenso, reiniciando a sua contagem no dia 5 de Julho de 2008.

xxiii) Ora, da soma do período decorrido até à data da interrupção do prazo prescricional – 1 (um) ano, 6 (seis) meses e 6 (seis) dias – com o período decorrido após a cessação do efeito suspensivo da prescrição – 5 (cinco) anos e 13 (treze) dias -, conclui o Tribunal Central administrativo Sul, no Acórdão recorrido, que, na presente data, não se encontra prescrita a dívida exequenda.

xxiv) Sucede que a aplicação do regime de suspensão do prazo prescricional previsto no artigo 49.º n.º 3, da LGT, ao caso concreto, não tem a consequência apontada no Acórdão recorrido, para efeitos de contagem do prazo de prescrição, qual seja a manutenção da suspensão do prazo prescricional até à prolação da decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa, pelo que o Tribunal “a quo” incorreu em erro de julgamento, tendo violado a referida disposição legal.

xxv) Com efeito, ao efeito suspensivo do prazo de prescrição deverá ser aplicada a regra constante do artigo 49.º n.º 2, da LGT, na redacção em vigor à data da prática dos factos, nos termos da qual o efeito suspensivo deixará de existir quando o processo de reclamação graciosa ou os demais referidos estiverem parados por período superior a um ano.

xxvi) Ora, considerando o enquadramento factual descrito supra, será forçoso concluir, por um lado, e à semelhança do decidido no Acórdão recorrido, que o prazo de prescrição da referida dívida tributária, iniciado em 1 de Janeiro de 1999, se interrompeu, em 6 de Julho de 2000, com a apresentação da reclamação graciosa, tendo este efeito interruptivo cessado o seu efeito em 6 de Julho de 2001, em virtude da paragem do processo de reclamação graciosa por um período superior a um ano, por causa não imputável à Recorrente.

xxvii) Encontrando-se verificada a suspensão do processo executivo, em função da prestação de garantia em 7 de Novembro de 2000 e da dedução de reclamação graciosa, o efeito interruptivo do prazo de prescrição, uma vez cessado, transmutou-se em efeito suspensivo do mesmo prazo.

xxviii) No entanto – e é aqui que o entendimento da ora Recorrente e do Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão fundamento, difere daquele que foi adoptado pela Administração tributária e, bem assim, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão recorrido – o facto de, após a cessação do efeito interruptivo e respectiva transmutação em efeito suspensivo – 6 de Julho de 2001 -, o processo de reclamação graciosa ter estado parado, por culpa (novamente) não imputável à Recorrente, por um (novo) período de um ano, fez cessar o referido efeito suspensivo do prazo prescricional, somando-se, neste caso, o prazo que decorreu a partir dessa data – 6 de julho de 2002 – àquele que havia decorrido já até à dedução de reclamação graciosa – facto interruptivo verificado em primeiro lugar.

xxix) Nessa medida, da data em que se reiniciaria a contagem do prazo de prescrição, depois do decurso de um ano sobre a paragem do processo de reclamação graciosa – 6 de Julho de 2001 – até à data em que se completou novo período de um ano de paragem do referido processo de reclamação graciosa – dia 6 de Julho de 2002 – o prazo de prescrição esteve suspenso.

xxx) Do dia 7 de Julho de 2002 – data em que se reiniciou a contagem do prazo de prescrição, após a cessação do efeito suspensivo do mesmo prazo, por paragem do processo de reclamação graciosa por um novo período de um ano, por causa não imputável à ora Recorrente – até à presente data – dia 17 de Julho de 2013 – o prazo de prescrição correu ininterruptamente.

xxxii) Ora, da soma do período decorrido até à data da interrupção do prazo prescricional – 1 (um) ano, 6 (seis) meses e 6 (seis) dias – com o período decorrido após a cessação do efeito suspensivo da prescrição – 11 (onze) anos e 8 (oito) dias -, terá de se concluir que, na presente data, já se encontra prescrita a dívida exequenda.

xxxiii) O entendimento subjacente ao acórdão decorrido decorre, assim, de uma errada aplicação da lei, resultante, designadamente, da violação do disposto no n.º 2, do artigo 49.º da LGT, devendo ser revogado em conformidade, confirmando-se a Sentença proferida, em 1.ª instância, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, no âmbito do Processo de Reclamação de Actos do Órgão de execução fiscal n.º 1298/10.1BESNT.

xxxiv) Foi esta, aliás, a interpretação defendida no Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, 2.º Juízo, 2.ª Secção, no Processo n.º 4548/11, sobre o recurso interposto também pela ora Recorrente da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a reclamação judicial deduzida contra o despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras – 3, que declarou não prescritas as obrigações tributárias relativas ao IRC dos exercícios de 1995 e 1996 (Acórdão fundamento).

xxxv) Independentemente de considerar aplicáveis aos factos suspensivos da LGT aos prazos de prescrição sujeitos ao regime prescricional do CPT – o que, segundo a ora Recorrente, constitui uma interpretação inconstitucional do artigo 49.º n.º 3 da LGT -, aquele Tribunal vem considerar, no Acórdão fundamento, que o Tribunal 2ª quo” procedeu a uma aplicação errónea daquele regime de suspensão.

xxxvi) Com efeito, segundo entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão fundamento, independentemente do efeito suspensivo operado, nos termos do n.º 3, do artigo 49.º da LGT, pela dedução da reclamação graciosa e prestação de garantia – com a consequente suspensão do processo executivo -, a paragem daquele processo de reclamação por um (novo) período de um ano, por causa não imputável ao sujeito passivo, implica o reinício da contagem do prazo de prescrição, somando-se o tempo decorrido até à instauração da execução fiscal – facto interruptivo verificado em primeiro lugar - àquele que tiver decorrido a partir do final do período de um ano, durante o qual aquele prazo esteve suspenso.

xxxvii) Refere este Venerando Tribunal que, embora a suspensão do prazo de prescrição tenha ocorrido, por força da suspensão do processo executivo com prestação de garantia idónea e dedução de reclamação graciosa, se esta espécie processual que determinou tal suspensão estiver parada por mais de um ano, então, passado esse ano, a contagem do decurso do prazo reinicia-se de novo, contando-se o decurso do prazo até à dedução da execução fiscal com o que tiver ocorrido desde o ano seguinte a tal suspensão, como constitui jurisprudência do STA (ao que sabemos dominante), por a paragem de tal reclamação, no caso, após a suspensão do decurso dessa prazo, já não ser imputável ao sujeito passivo” (sublinhado nosso).

xxxviii) Semelhante entendimento foi adoptado nos Acórdãos de 23 de Fevereiro de 2005 e 17 de Janeiro de 2007, proferidos no âmbito dos Processos n.ºs 116/05 e 1039/06, respectivamente, por este Venerando Supremo Tribunal Administrativo.

xxxix) É este, inclusivamente, o entendimento de BENJAMIM RODRIGUES (cf. “A prescrição no direito tributário”, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 285) e de JORGE LOPES DE SOUSA (cf. Código de procedimento e de Processo Tributário anotado e Comentado, Volume II, 5.ª edição, Áreas Editora, 2007, p. 201).

xl) Acolher o entendimento preconizado no acórdão recorrido, na medida em que poderá levar a que as dívidas fiscais nunca prescrevam – bastando que, para tal, nunca fosse proferida qualquer decisão no âmbito do procedimento ou do processo no qual se discutisse a legalidade da dívida – significaria restringir, de forma desproporcionada, as garantias constitucionalmente protegidas dos contribuintes, justificadas por razões de certeza, segurança e paz jurídica (cf. artigo 18.º, n.º 2, da Lei Fundamental).

xli) O entendimento subjacente ao Acórdão recorrido decorre, assim, de errada aplicação da lei, assim violando o disposto no artigo 49.º, n.º 2, da LGT, devendo ser desconsiderado, revogando-se, por erro de julgamento, o acórdão recorrido e confirmando-se a Sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que o antecedeu, nos termos da qual foi reconhecida a prescrição da dívida exequenda.

xlii) Refira-se, ainda, que aplicando o entendimento subjacente ao Acórdão fundamento à matéria de facto supra descrita, deverá, mais uma vez, concluir-se no sentido de que, na presente data, a dívida exequenda se encontra prescrita.

xliii) Com efeito, a soma do período decorrido até à dedução da reclamação graciosa (facto interruptivo verificado em primeiro lugar) – 1 (um) ano, 6 (seis) meses e 6 (seis) dias – ao período decorrido entre o final do período de um ano em que a reclamação graciosa esteve parada, por causa não imputável à Recorrente, contado a partir da suspensão do decurso do prazo prescricional, por efeito da suspensão do processo de execução fiscal provocada pelo contribuinte, e a data da entrada em vigor das alterações legislativas ao artigo 49.º da LGT, promovidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ou seja, 31 de Dezembro de 2006 – 4 (quatro) anos, 5 (cinco) meses e 24 (vinte e quatro) dias – e, bem assim,

ao período compreendido entre a decisão definitiva da reclamação graciosa e a data em que está a ser analisada a eventual prescrição das dívidas exequendas, ou seja, 17 de Julho de 2013 – 5 (cinco) anos e 13 (treze) dias –, resulta que já se encontra verificada a prescrição da dívida exequenda.

xliv) Logrou-se, assim, demonstrar que a dívida exequenda, referente a IRC do exercício de 1997, se encontra prescrita, devendo ser revogado o acórdão recorrido, por erro de julgamento e violação do disposto no artigo 49.º n.º 2, da LGT, confirmando-se, assim, a Sentença proferida, em primeira instância, pelo Tribunal administrativo e Fiscal de Sintra, no âmbito do Processo de Reclamação de actos do órgão de execução Fiscal n.º 1298/10.1BESNT.

xliv) Refira-se, por último, que a aplicação retroactiva das causas interruptivas e suspensivas previstas no artigo 49.º da LGT, aprovada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, a factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor do referido diploma legal, deverá sempre ser julgada inconstitucional, por violação dos princípios da não retroactividade das normas fiscais, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança e do regime das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias (cf. artigos 18.º, n.ºs 2 e 3, e 103.º da Constituição da república Portuguesa).

xliv) Com efeito, em obediência aos princípios da legalidade tributária e da não retroactividade da lei fiscal, só é justificável a aplicação de uma nova lei a dívidas tributárias constituídas em momento anterior à da sua entrada em vigor, para obstar a que dívidas tributárias posteriores (do mesmo tipo das anteriormente constituídas) prescrevam em data anterior, o que consubstanciaria, por sua vez, uma violação do princípio constitucional da igualdade tributária e da justiça material, sem qualquer fundamento material justificativo bastante.

xlvi) A seguir aquela interpretação, mediante a mera alteração dos factos interruptivos e suspensivos, o legislador estará sempre na posição de evitar a prescrição de obrigações constituídas em momento anterior, em violação dos supra referidos princípios constitucionais.

xlvi) Ao aplicar as causas suspensivas da prescrição previstas na LGT a factos tributários ocorridos antes da sua entrada em vigor – designadamente os factos constitutivos das dívidas em apreço –, ser-lhes-ia, assim, atribuída eficácia retroactiva, o que contraria a natureza substantiva das normas reguladoras da prescrição.

xlvi) Tal interpretação desvirtua os objectivos de reforço dos direitos e garantias dos contribuintes subjacentes à LGT, implícitos na redução do prazo de prescrição de dez para oito anos, que se encontram plasmados no próprio preâmbulo daquele diploma legal.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, SEMPRE COM O DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE E, ASSIM, SER REVOGADO, POR ERRO DE JULGAMENTO, O ACÓRDÃO RECORRIDO, CONFIRMANDO-SE A SENTENÇA PROFERIDA, EM PRIMEIRA INSTÂNCIA, PELO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE SINTRA, NO ÂMBITO DO PROCESSO DE RECLAMAÇÃO DE ACTOS DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL n.º 1298/10.1BESNT, ASSIM SE ANULANDO O DESPACHO DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E DECLARANDO PRESCRITA A DÍVIDA EXEQUENDA.

2 – Contra - alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

1) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal o deliberado no Acórdão recorrido, de que o facto de ter sido prestada garantia para suspender o processo de execução fiscal, determinou a suspensão do prazo de prescrição da dívida até à data da decisão da reclamação graciosa e, pese embora esta tenha estado parada por mais de um ano por motivo não imputável ao reclamante.

2) Na verdade, nada impede que não obstante cesse o efeito interruptivo da prescrição, pela paragem do processo de reclamação por mais de um ano por facto não imputável ao reclamante, se continue a verificar a suspensão legal da contagem do prazo da mesma prescrição.

3) Pelo que, do que se trata é de uma necessária compatibilização, que deve ser feita, entre o regime de cessação do efeito interruptivo da prescrição, cfr. n.ºs 1 e 2 do art. 49.º da LGT, com o regime da suspensão da prescrição constante do n.º 3.

4) Assim, a interpretação mais adequada e coerente referente a essa compatibilização entre os referidos artigos é a de que esta norma geral sobre causas de suspensão tem precisamente os mesmos efeitos, relativamente aos factos que indica, que tinham as causas de suspensão previstas em diplomas especiais no domínio do CPT, donde, elas obstarão ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos.

5) Pelo que, no caso presente, existindo garantia, que foi prestada em 7/11/00, tal facto vai implicar a suspensão do prazo de prescrição até 4/07/08, que foi a data em que foi decidida a reclamação graciosa.

6) Finalmente, esta interpretação, feita pelo Ac. recorrido não é inconstitucional, por violação dos princípios da não retroactividade das normas fiscais, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a deliberação constante do acórdão recorrido.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 1279 a 1281, no sentido de se verificar a invocada oposição de acórdãos e, quanto ao mérito, parecendo-lhe ser *de julgar o recurso improcedente e de confirmar o decidido*.

4 – As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público (fls. 1282 a 1284 dos autos) e nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

5 – Questões a decidir

Importa verificar 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 decidenda a de saber se bem andou o tribunal recorrido ao julgar que o disposto no n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária (LGT), na redacção vigente à data dos factos, é inaplicável à suspensão da prescrição determinada pela dedução de reclamação graciosa acompanhada da prestação de garantia, mantendo-se o efeito suspensivo até à decisão da reclamação, independentemente do facto de esta ter estado parada por mais de um ano por facto não imputável ao reclamante. Caso seja de julgar que o acórdão recorrido, ao assim ter decidido, não merece censura, haverá ainda que apreciar da inconstitucionalidade que a recorrente imputa à interpretação adoptada na sentença recorrida quanto à inaplicabilidade do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aos factos suspensivos do prazo de prescrição (conclusão xxxix das suas alegações de recurso) bem como à aplicabilidade de factos suspensivos da prescrição (apenas) previstos na LGT a dívidas tributárias cujo facto constitutivo ocorreu em momento anterior ao da entrada em vigor daquela lei, in caso ao IRC relativo ao exercício de 1997, por alegada violação do *princípio da irretroactividade da lei fiscal, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança e do regime das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias* (conclusões xlviii a xlviii das alegações de recurso).

6 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1 – *A Adm. Fiscal instaurou em 28.08.2000 processo de execução fiscal com o n.º 3255200001505084, contra a sociedade executada “A....., S.A.” para pagamento da dívida exequenda no valor de €563.141.778, resultante de liquidação de IRC e de juros compensatórios do ano de 2007, acrescido de juros de mora – cfr Informação prestada pelo serviço de Finanças de Oeiras 3, a fls. 62 e segs dos autos, rosto do proc. exe. fiscal, de fls. 2 e certidão de dívida de fls. 3, do Proc. Exe. Apenso aos autos.*

2 – *Tendo a executada apresentado reclamação graciosa da liquidação de imposto referido em supra em 06.07.2000, requereu a prestação de garantia, tendo a mesma sido prestada em 07.11.2000, sendo que aquela reclamação veio a merecer decisão definitiva, proferida em 04.07.2008, após informação prestada pelo DSIT, de 13.03.2008. – cfr artº 4º da p.i., cópia de garantia bancária, de fls. 45, Despacho, Parecer e Informação, de fls. 46 a 54 e Informação de fls. 62 e segs, dos autos.*

3 – *Em 23.09.2000 foi efectuada a citação do executado para os autos. – cfr. Ofício de fls. 4 do proc. exe. Apenso.*

4 – *Em 25.02.2009, foi apresentado requerimento pelo executado, solicitando o reconhecimento da prescrição da dívida exequenda referida em 1., constante de fls. 55 a 60, a qual mereceu despacho proferido em 21.05.2010, de indeferimento da pretensão, notificado ao interessado. – cfr Ofício de fls 39 e despacho, Parecer e Informação de fls. 40 a 42, dos autos e Informação e Parecer n.º 150/2010, de fls. 61 a 68, do proc. Exe. Apenso.*

5 – *A presente petição de reclamação foi apresentada junto do órgão de execução fiscal competente, em 08.06.2010 – cfr rosto da p.i. de fls. 5, dos autos.*

6 – *A reclamação graciosa apresentada em 6 de Julho de 2000 teve como objecto a correcção relacionada com a dedução do valor de Eur. 131.622,12, ao lucro tributável do exercício de 1997, referente ao proveito relacionado com a anulação de provisão constituída em 1996 (fls. 8 a 15 do PEF agora apenso).*

7 – *Em 13-10-2000, a ora Recorrida apresentou requerimento junto do Chefe da 3.ª Repartição de Finanças de Algés no sentido de ser fixado o montante da garantia bancária a prestar relativa à nota de cobrança n.º 20008310006334, referente ao exercício de 1997, no montante de Esc. 563.141.776\$00, por desejar obter certidão de situação regularizada para fins de concursos públicos (fls. 31 do PEF agora apenso).*

8 – *Foi efectuada a liquidação que consta de fls. 32 do PEF agora apenso, no total de Esc. 1.126.283.556\$00, sendo que a Recorrida juntou aos autos em 07-11-2000 a garantia bancária com o n.º 976-02-0131144 com o valor referido (fls. 32 e 37 do PEF apenso).*

9 – *Em 26-09-2001, a ora Recorrida solicita a reformulação dos cálculos referentes à aludida garantia, a fim de assegurar a suspensão do processo referido, o que deu lugar ao cálculo da garantia nos termos de fls. 40 do PEF no valor de Esc. 739.179.811\$00, situação comunicada ao Banco emitente da garantia em 19-12-2001 (fls. 38, 40 e 41 do PEF agora apenso).*

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamentado:

A. No dia 27/06/2000, foi instaurado no serviço de Finanças de Lisboa – 10 o processo de execução fiscal n.º 3255200001502921, o qual foi posteriormente remetido ao Serviço de Finanças de Oeiras – 3, assumindo o n.º 3522200101806858, contra a reclamante, para cobrança da dívida proveniente de liquidação de IRC dos exercícios de 1995 e 1996 (Doc. 2 da petição inicial e Processo de Execução Fiscal Apenso).

B. No dia 08/06/2000, a reclamante apresentou garantia, para efeito de suspensão da cobrança das referidas liquidações, tendo pedido a suspensão da execução fiscal no dia 19/07/2000 (Doc. 3 da PI e fls. 5 do PEF apenso).

C. No dia 06/07/2000, a reclamante deduziu reclamação graciosa das liquidações de IRC referenciadas no ponto A, a qual foi autuada com o n.º 4002164/2000 (artigo 4.º da PI e PEF apenso).

D. No dia 11/07/2000, a reclamante recebeu a citação para a execução fiscal (fls. 38 do PEF apenso).

E. A reclamação graciosa foi remetida à Direcção de Finanças de Lisboa no dia 17/11/2000, tendo sido proferida decisão no dia 04/07/2008 (Docs. 1 e 4 da PI).

F. Em Fevereiro de 2009, a reclamante requereu ao Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Oeiras 3 a declaração de prescrição das dívidas subjacentes ao processo de execução fiscal (Doc. 5 da PI).

G. Sobre este requerimento recaiu despacho de indeferimento, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças no dia 21/05/2010 (Doc. 1 da PI e PEF apenso).

H. A reclamação graciosa deduzida contra as liquidações do IRC em causa (entre outras), encontrou-se parada, sem qualquer tramitação, entre 15-11-2000, data em que foi remetida ao Director da 1.ª DDF de Lisboa, e 5-3-2007, data em que foi solicitada à Direcção de Serviços de Inspecção tributária para ser prestada a adequada informação – cfr. fls. 34/36 do PAT apenso.

7 – Apreciando.

7.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho no sentido de se lhe afigurar existir a invocada oposição de julgados, 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 2010, 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*.

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 requisitos se verificam.

A questão fundamental de direito em relação à qual alega a recorrente existir oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão apontado como fundamento é a de saber se, para efeitos do cômputo do prazo de prescrição das dívidas exequendas, a paragem do processo de reclamação graciosa por mais de um ano por facto não imputável ao reclamante releva para o efeito de ter-se como cessada da suspensão da prescrição determinada pela dedução daquela reclamação graciosa acompanhada da prestação de garantia para suspender o processo executivo, nos termos do n.º 2 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, na redacção que vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 56-A/2006, de 29 de Dezembro (que revogou esta disposição legal).

Entendeu-se no acórdão recorrido que a paragem do processo de reclamação por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte apenas tem efeitos no que à interrupção da prescrição respeita, e não já à quanto à suspensão da prescrição, enquanto no acórdão fundamento se entendeu que tal paragem releva igualmente para efeitos da cessação da suspensão da prescrição.

Está-se, pois, perante respostas antagónicas expressas à mesma questão fundamental de direito, no quadro de situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais (como resulta do confronto do n.º 2 do probatório fixado no acórdão recorrido com as alíneas B), C) E) e H) do probatório fixado no acórdão fundamento) – porquanto em ambos os casos o facto suspensivo da prescrição foi determinado pela dedução de reclamação graciosa acompanhada da prestação de garantia em 2000, reclamação que apenas veio a ser decidida em 2008 – e tendo por referência o mesmo enquadramento legal (artigo 49.º da LGT, na redacção que vigorou até à Lei n.º 56-A/2006, de 29 de Dezembro).

No que respeita ao segundo requisito de que depende a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos – o de a decisão impugnada estar em sintonia com a *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo* – alega a recorrida que tal requisito se não verifica, porquanto *o deliberado no Ac. recorrido corresponde a uma jurisprudência consolidada no STA*, citando nesse sentido o Ac. do STA de 14/09/2011, proferido no rec. 01010/10, e jurisprudência para o qual este remete.

Tem entendido este Supremo Tribunal – cfr., paradigmaticamente o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19 de Setembro de 2012, proferido no recurso n.º 1075/11 – que a existência de uma *jurisprudência consolidada* 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*.

Ora, sendo certo que o acórdão recorrido perfilhou, quanto à questão fundamental sobre a qual se verifica oposição de julgados, a posição que vem sendo pacificamente assumida por este STA na solução de casos similares, a verdade é que tal orientação não foi ainda assumida por Acórdão do Pleno e os Acórdãos da Secção existentes sobre a matéria, embora tendo todos eles subjacente o mesmo entendimento, nem todos contêm pronúncia expressa sobre a questão decidenda nos presentes autos nem se mostram subscritos por todos os Juizes Conselheiros actualmente em exercício na Secção de Contencioso tributário do STA.

Entendemos, pois, que o recurso deve prosseguir para conhecimento do respectivo mérito, porquanto a orientação perfilhada pelo acórdão recorrido não se pode ter ainda como a consolidada na jurisprudência deste STA.

7.2 Do mérito do recurso

Importa, pois, curar, se, como alegado, o acórdão recorrido enferma de erro de direito, por violação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção que vigorou até à Lei n.º 56-A/2006, de 29 de Dezembro, quando julgou inaplicável este preceito legal à suspensão da prescrição decorrente da dedução de reclamação graciosa acompanhada da prestação de garantia (facto suspensivo da prescrição previsto no então n.º 3 – actual n.º 4 – do artigo 49.º da LGT).

Disponha o referido preceito legal, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho (que vigorou até à data da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro):

1 – *A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.*

2 – *A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.*

3 – *O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude do pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.*

Decorre expressa e inequivocamente da letra do n.º 2 do artigo 49.º da LGT que a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo *faz cessar o efeito*

previsto no número anterior, ou seja, o efeito interruptivo do prazo de prescrição, não se referindo a lei ao efeito previsto no número seguinte, ou seja, ao efeito suspensivo do prazo de prescrição, razão pela qual se tem necessariamente de concluir que a tese propugnada pela recorrente (e assumida no acórdão fundamento) não tem apoio legal.

Também a recorrente não adianta qualquer razão – que não a posição doutrinária dos Senhores Conselheiros Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (bem sabendo, com certeza, que este último reviu posição em edições mais recentes da obra de referência que a recorrente cita e dedicou à questão da prescrição monografia onde detalhadamente explica a sua posição actual sobre a questão) – que legitime, autorize ou imponha uma interpretação extensiva do n.º 2 do artigo 49.º da LGT por forma a considerar que a paragem do processo de reclamação graciosa por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte faça cessar não só o efeito interruptivo da prescrição, como também o seu efeito suspensivo (quando acompanhada da prestação de garantia).

Acrescente-se ainda, em abono da verdade, que os dois Acórdãos deste STA que a recorrente cita em apoio da posição que advoga – os Acórdãos de 23 de Fevereiro de 2005, rec. n.º 116/05 e de 17 de Janeiro de 2007, rec. n.º 1039/06 – não julgam aplicável o n.º 2 do artigo 49.º da LGT à suspensão da prescrição, antes se referem, ambos (sendo que o primeiro deles respeita à aplicação do CPT e não da LGT), à cessação do efeito interruptivo da prescrição resultante da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Diga-se finalmente que, embora a lei tributária preveja factos especiais, sem paralelo na lei civil, a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição – os previstos no actual n.º 4, anterior n.º 3, do artigo 49.º da LGT – a regra de direito comum, igualmente válida no campo tributário, é a de que os factos suspensivos são de natureza duradoura, obstando ao começo e ao decurso do prazo de prescrição enquanto perdurarem, como se infere dos arts. 318.º, 319.º e 320.º do CC («a prescrição não começa nem corre...») – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: notas Práticas*, 2.ª ed., Lisboa, 2010, p. 52, não se prevendo a cessação do efeito suspensivo sem que cesse o facto que o determinou.

É certo que, em tese, a manutenção do efeito suspensivo da prescrição (e da execução fiscal) até à decisão do pleito permite que, como alegado pela recorrente, *as dívidas fiscais nunca prescrevam – bastando que, para tal, nunca fosse proferida qualquer decisão no âmbito do procedimento ou do processo no qual se discutisse a legalidade da dívida* – o que significaria restringir, de forma desproporcionada, as garantias constitucionalmente protegidas dos contribuintes, justificadas por razões de certeza, segurança e paz jurídica (cf. artigo 18.º, n.º 2, da Lei Fundamental).

O exemplo é, claro está, caricatural, porquanto não será expectável, nem admissível, que procedimentos ou processos tributários nunca venham a conhecer o seu termo.

Mas mesmo que assim fosse, a verdade é que nestas circunstâncias, também o credor tributário se veria indefinidamente na impossibilidade de cobrar o seu crédito, pois que a garantia prestada para suspender a execução na pendência do meio impugnatório da legalidade da dívida exequenda obsta ao prosseguimento daquela. E não há, parece-nos, nenhum direito constitucionalmente protegido a que as dívidas prescrevam, sobretudo quando não é por inércia do credor que não podem ser cobradas.

No que se refere à alegada inconstitucionalidade decorrente da consideração, no cômputo do prazo de prescrição, de factos suspensivos da prescrição (apenas) previstos na LGT a dívidas tributárias cujo facto constitutivo ocorreu em momento anterior ao da entrada em vigor daquela lei, por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança e do regime das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, julgamos que nenhuma das arguidas inconstitucionalidades se verifica.

A decisão recorrida relevou no cômputo do prazo a causa de suspensão da prescrição com previsão legal ao tempo da respectiva ocorrência, sendo este o princípio de direito comum, também aplicável no campo do direito tributário, para os casos em que a lei disponha *directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhe deram origem* (cfr. a parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil). Ora, como se consignou no Acórdão deste STA de 21 de Agosto de 2013, rec. n.º 1316/13, *a norma do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, que institui causas suspensivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei anterior, não dispõe sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que nada obsta à sua aplicação às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor*.

Não se operou, pois, aplicação retroactiva da norma contida no então n.º 3 (actual n.º 4) do artigo 49.º da LGT porquanto o prazo de prescrição estava em curso ao tempo em que a reclamação graciosa foi deduzida e garantida, não havendo aplicação retroactiva da indicada norma, razão pela qual naturalmente improcede a alegação da recorrente quanto à violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal.

E o mesmo se diga dos demais invocados princípios constitucionais – proporcionalidade, *segurança jurídica e protecção da confiança* – porquanto embora se reconheça que a expectativa do contribuinte em ver-se desonerado das suas dívidas tributárias por prescrição possa ser gorada por via de alterações

à lei introduzidas quando o prazo de prescrição ainda não se completou, não parece que seja constitucionalmente reconhecido ao contribuinte um direito à imutabilidade do regime de prescrição vigente à data da ocorrência do facto tributário que o torne imune às alterações legislativas que o legislador parlamentar ou o executivo autorizado por aquele entenda introduzir, desde que respeitados os limites constitucionais, que no caso em apreço não parece que tenham sido ultrapassados.

Decorre do exposto que o decidido no acórdão recorrido quanto à não aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT à suspensão da prescrição determinada pela dedução de reclamação graciosa acompanhada da prestação de garantia nenhuma censura merece, sendo de confirmar o julgado recorrido que bem decidiu ao julgar não prescrita a dívida exequenda.

Improcedem deste modo as alegações da recorrente.

- Decisão -

8 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Recurso por Oposição de Acórdãos.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto no âmbito de processo de oposição a execução fiscal instaurada em 30/01/2008 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 — Dos acórdãos em confronto resulta não ocorrer oposição quanto à questão de saber se o decurso do prazo de prescrição se suspende por efeito e na pendência da avocação do processo de execução fiscal ao processo de falência.*
- III — Verifica-se, porém, a invocada oposição quanto à questão de saber em que momento se inicia a contagem do prazo de prescrição previsto no artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, no caso de a prescrição ter sido anteriormente interrompida nos termos do artigo 34.º n.º 3 do CPT.*
- IV — O prazo de prescrição de 5 anos a que se refere a Lei n.º 17/2000 tem o seu início na data da sua entrada em vigor, em 4/02/2001, pelo que se completaria em 06/02/2006 caso não fosse interrompido através da prática, com conhecimento do responsável pelo pagamento, de diligência administrativa com vista à liquidação ou cobrança da dívida, nos termos definidos na mencionada lei.*
- V — Não se tendo provado factos demonstrativos da interrupção do prazo de prescrição no decurso do prazo de 5 anos iniciado na data da entrada em vigor da referida Lei, resta ao julgador dar por verificada a prescrição da dívida exequenda.*

Processo n.º 1427/13-50.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno desta Secção do acórdão proferido pelo Tribunal Administrativo Central Sul em 19/02/2013 (proc. n.º 06019/12), invocando

oposição entre ele e o acórdão que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 12 de Abril de 2012 (proc. n.º 0115/12).

O Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator admitiu poder ocorrer a invocada oposição de julgados e, nessa sequência, o Recorrente veio apresentar alegações sobre o mérito do recurso, que rematou com as seguintes conclusões:

1. Os acórdãos em confronto versam a mesma questão de direito;
2. A situação de facto de ambos os acórdãos é substancial e flagrantemente idêntica, subsumíveis ao mesmo regime legal;
3. Não houve alteração substancial na regulamentação jurídica que possa influir na solução jurídica.
4. Foram perfilhadas, nos dois arestos, soluções opostas em decisões expressas;
5. O acórdão recorrido não acolheu o entendimento de que o processo de falência não suspende o prazo de prescrição e de que a declaração de falência apenas determina a sustação das execuções que devam ser apensadas à falência para aí correrem normalmente;
6. Também não atendeu que a lei não prevê a suspensão da execução em virtude da declaração de falência, podendo a Fazenda Pública, quer antes quer durante o processo de falência, ter feito operar a reversão contra o recorrente;
7. Na execução que deu origem aos presentes autos, o prazo de prescrição interrompeu-se em 05/03/1993 com a instauração da mesma, de acordo com o disposto no art. 34º n.º 3 do CPT, que então se encontrava em vigor;
8. Interrupção essa que implicou a destruição de todo o prazo até aí decorrido;
9. Não vem provada qualquer paragem no processo até à data da entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, a qual vigorou a partir de 04/02/2001;
10. Sendo de considerar que não tinha ainda decorrido qualquer período do prazo da lei velha (Lei 28/84, de 14 de Agosto);
11. Sendo de aplicar ao caso o prazo da lei nova, ou seja, o prazo de cinco anos, previsto na Lei 17/2000 de 8 de Agosto, contado a partir do início da sua vigência (4/02/2001);
12. No período de contagem do prazo de prescrição de cinco anos, computado a partir de 04/02/2001, não vem dada com assente a ocorrência de qualquer outra diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (art. 63º n.º 3 da Lei 17/2000);
13. E assim, como o fez a decisão da 1ª Instância, deve ser sentenciada a prescrição das dívidas exequendas.

Pelo exposto e com o indispensável suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve ser dado provimento ao presente recurso, concluindo-se pela oposição de julgados e, a final, decidir-se, como no acórdão fundamento, que se encontram prescritas as dívidas exequendas.

1.2. A FAZENDA PÚBLICA, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que se devia julgar verificada a invocada oposição de acórdãos e de que se devia revogar o acórdão recorrido e julgar prescrita a dívida quanto ao responsável subsidiário, argumentando o seguinte:

«Está em causa a aplicação do previsto no art. 48º n.º 3 da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, disposição em que se prevê que “a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação”.

Os factos que deram origem às dívidas exequendas remontam a data em que o prazo de prescrição das dívidas por contribuições para a Segurança Social estava previsto na Lei 28/84, de 14 de Agosto, sendo de 10 anos, nos termos do disposto no seu art. 53º n.º 2, e contando-se do «início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário», nos termos prescritos no art. 34º n.º 2 do Código de Processo Tributário (CPT), subsidiariamente aplicável.

Ulteriormente, o prazo de prescrição da obrigação de pagamento das cotizações e contribuições para a Segurança Social foi diminuído para 5 anos pelo n.º 2 do art. 63º da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, que também estabeleceu que a contagem do prazo se faz «a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida», regime que se manteve, quer quanto ao prazo quer quanto ao termo inicial do prazo, com a Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro (art. 49º n.º 1) e com a Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro (art. 60º n.º 3).

No acórdão fundamento foi ainda considerado não existir causa de suspensão relacionada com a paragem do processo de falência, nomeadamente, desde a declaração da falência ocorrida em 3-5-2001 e até 2-6-2005. (...)

*Aplicando essa doutrina ao caso, considerou-se no acórdão fundamento que, sendo o prazo de prescrição previsto no art. 53º n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, de 10 anos, e se iniciado nos termos do art. 34º n.º 2 do CPT, no caso se **interrompeu em 5-03-93, com a instauração da execução fiscal**, nos termos do disposto no art. 34º n.º 3 do CPT, em vigor nessa data.*

Tal obtém correspondência no acórdão recorrido, bem como quanto à interrupção ter então como efeito, nos termos do disposto no art. 326º n.º 1 do C.C., a inutilização de todo o prazo decorrido até esse momento.

Contudo, a divergência resulta quanto aos seus efeitos se manterem posteriormente à entrada em vigor da LGT, o que no acórdão fundamento foi afastado por não existir causa de interrupção que fosse para o dito efeito aplicável, nem causa de suspensão relacionada com a declaração de falência.

No acórdão recorrido, como não tinha sido dado como provada qualquer paragem do processo quando em 4-02-01 entrou em vigor a dita lei nova, de acordo com o disposto no art. 297º n.º 1 do CC, julgou-se ser ainda de relevar a existência de causa de interrupção verificada quanto ao devedor principal, o que se afigura não ter cobertura na letra da lei, ainda que a mesma tenha ocorrido.

Com efeito, de acordo com o previsto no art. 49º n.º 2 da LGT, que entrou em vigor a 1/1/99, e até à redacção que foi dada pela alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/06, de 29/12, tendo desaparecido a autuação como tal, a citação passou a ser prevista. E, tendo a mesma ocorrido a 10-10-93, a mesma era susceptível de existir e de ter mesmo como consequência a degradação desse efeito interruptivo em suspensivo, no caso de paragem do processo por período superior a um ano.

Em sentido semelhante ao acórdão fundamento se decidiu ainda no ac. do STA de 26-6-13 proferido no proc. 489/13, acessível em www.dgsi.pt.

Ora, a ser de entender assim também no caso em apreciação, parece que ser de firmar no caso o seguinte entendimento:

Para o prazo do prazo de prescrição de contribuições e cotizações em dívida à Segurança Social não relevam quanto ao devedor subsidiário, segundo o previsto no art. 48º n.º 3 da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, as causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário (e o consequente diferimento do tempo do prazo que delas deriva) se a citação daquele não ocorrer até ao 5º ano posterior ao da liquidação.

Na vigência da aplicação do Código dos Processos Especiais de Recuperação do Empresa não existe causa de suspensão fundada na declaração de falência que seja ainda de considerar como causa suspensiva da prescrição e de diferimento de tal prazo.

Termos em que é de revogar o decidido, julgando-se ainda prescrita a dívida quanto ao oponente, responsável subsidiário.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

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

a) Em 11/07/1984 foi constituída a sociedade comercial “B....., Ldª, tendo como sócios C....., D....., E....., F..... e A.....

b) A gerência da sociedade ficou a cargo de todos os sócios, sendo necessária e suficiente a assinatura do gerente C..... para a obrigar.

c) Por deliberação de Assembleia Geral de 5/08/1992 a sociedade foi transformada em anónima. Foi então composto o Conselho de Administração para o triénio de 1992/1994 com os seguintes elementos, C....., como Presidente, e D....., E..... e G....., como administradores.

d) Em 05/03/1993 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1279-93/100053.5 para cobrança de contribuições que a sociedade devia entregar ao Centro Regional da Segurança Social relativamente aos meses de Junho, Julho, Agosto, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 1992.

e) A sociedade foi citada para a execução em 10/10/1993. Subsequentemente foram efectuadas penhoras.

f) Na sequência da pendência de processo de recuperação de empresa que correu termos no Tribunal Judicial de Seia foram os autos de execução fiscal avocados ao mesmo, o que sucedeu em 31/03/1993.

g) A falência da sociedade foi decretada em 3/05/2001.

h) Em 2/06/2005 foram os autos de execução devolvidos ao serviço de finanças depois de decorridas todas as vicissitudes processuais do processo de falência sem que os créditos em questão fossem satisfeitos na totalidade.

i) Apurados os responsáveis subsidiários, entre os quais se encontrava o oponente foi elaborado parecer pelos serviços que concluiu pela não ocorrência do prazo de prescrição da dívida exequenda.

j) Os autos foram preparados para reversão com a notificação do oponente para exercício do direito de audição em data não apurada.

l) Confirmando-se a imputação da dívida ao oponente foi proferido despacho de reversão em 27/12/2007.

m) O oponente foi citado para a execução em 3/01/2008.

n) O oponente apresentou a petição inicial que originou o presente processo judicial em 30/01/2008.

3. **No acórdão fundamento consta como provada a seguinte matéria de facto:**

- Em 15/10/1993 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1279-93/100631.2 contra a sociedade comercial “H....., Lda” por dívida de contribuições à Segurança Social relativa a meses diversos dos anos de 1985, 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993.

- A sociedade executada foi citada para a execução em 19/10/1993 na pessoa do seu representante I..... Subsequentemente foram efectuadas penhoras.

- Em 12/10/1994 a devedora apresenta pedido para efectuar o pagamento da quantia exequenda em prestações, o qual foi indeferido em 04/07/1995.

- Na sequência da pendência do processo que correu termos no Tribunal Judicial de Seia como autos de recuperação de empresa e de falência da sociedade devedora, com o n.º 1/95, foram os autos de execução fiscal avocados ao mesmo, o que sucedeu em 20/03/1995.

- A falência da sociedade foi decretada em 22/10/1999.

- Somente em 16/12/2004 foram os autos de execução devolvidos ao serviço de finanças depois de decorridas todas as vicissitudes processuais do processo de falência sem que os créditos em questão fossem satisfeitos na totalidade.

- Apurados os responsáveis subsidiários, entre os quais se encontrava o oponente foi elaborado parecer pelos serviços que concluiu pela não ocorrência do prazo de prescrição da dívida exequenda.

- Os autos foram preparados para reversão com a notificação do oponente para exercício do direito de audição em data não apurada.

- Confirmando-se a imputação da dívida ao oponente foi proferido despacho de reversão em 13/09/2007.

- O oponente foi citado para a execução em 17/09/2007.

- O oponente apresentou petição inicial que originou o presente processo judicial em 15/10/2007.

4. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 19/02/2013, no proc. n.º 06019/12 (**acórdão recorrido**) com o acórdão proferido pelo STA em 12/04/2012, no proc. n.º 115/12 (**acórdão fundamento**), sendo que o Recorrente invoca a existência de oposição de soluções quanto à questão de saber como se conta o prazo de prescrição previsto no art. 63º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, nos casos em que as dívidas se constituíram ainda na vigência da Lei n.º 28/84 e do Código de Processo Tributário (CPT) e o prazo de prescrição se interrompera, na altura, pela instauração da execução nos termos do art. 34º n.º 3 do CPT, e quanto à questão de saber se o prazo de prescrição deste tipo de dívidas se suspende por efeito e na pendência da avocação do processo de execução fiscal ao processo de falência.

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de reapreciar a questão.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em oposição a execução fiscal instaurada em 30/01/2008, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art. 27º, n.º 1, alínea b), do ETAF, art. 152º, n.º 1, alínea a), do CPTA, e art. 284º 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 dito 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 situações de facto substancialmente idênticas – identidade que não implica, porém, uma total semelhança dos factos, mas apenas a sua subsunção às mesmas normas legais;

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

- que se tenham perfilhado, nos dois arestos, soluções opostas, e que essa 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 vertente ocorrem os enunciados requisitos, começando pela verificação da existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre as mesmas *questões fundamentais de direito*.

O presente recurso tem por base a oposição entre dois acórdãos onde a *questão fundamental de direito* que se colocava era a de saber se já decorrera o prazo de prescrição das dívidas exequendas quando ocorreu a citação do responsável subsidiário para a execução fiscal.

Em ambos os casos as dívidas provinham de contribuições à Segurança Social e os respectivos processos executivos haviam sido instaurados no ano de 1993, tendo as sociedades devedoras originárias sido citadas ainda nesse ano e vindo a ser alvo de processo de recuperação de empresa e, posteriormente, de declaração de falência. Os respectivos processos de execução fiscal foram, em ambos os casos, apensados ao processo de recuperação de empresa e de falência e, após a sua devolução ao órgão de execução fiscal, reverteram contra os responsáveis subsidiários. Estes, citados para as execuções, deduziram oposição, invocando a prescrição das dívidas exequendas.

No enquadramento jurídico das questões colocadas em ambos os arestos foi levado em conta que a prescrição fora interrompida em 1993 com a instauração da execução nos termos do art. 34º n.º 3 do CPT, então vigente, e que essa interrupção tivera como efeito a inutilização de todo o prazo até então decorrido, interrupção que não cessara por força de paragem da execução por mais de um ano nas condições referidas naquele art. 34º n.º 3, não tendo, por isso, ocorrido causa de cessação da interrupção.

Mais se considerou, nos dois arestos, que o prazo de prescrição que, à data dos factos, era de 10 anos - nos termos do que dispunha o art. 53º n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto -, passou a ser de 5 anos com a entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, ou seja, a partir de 4/02/2001. E não tendo nesta data decorrido ainda qualquer prazo de prescrição – atenta a mencionada interrupção com a instauração da execução - faltando, por isso, menos tempo, à luz da lei nova, para que ela se completasse, sufragou-se, nos dois acórdãos, o entendimento de que era a Lei n.º 17/2000 que tinha de ser aplicada, atento o disposto no art. 297º n.º 1 do Código Civil.

Apesar da similitude das situações fácticas em apreço, bem como do respectivo enquadramento jurídico, no acórdão recorrido conclui-se que o prazo de prescrição ainda não decorrera na data da citação do responsável subsidiário, em 3/01/2008, enquanto no acórdão fundamento se julgou que ocorrera já a prescrição na data em que o responsável subsidiário foi citado para a execução, em 17/09/2007.

A tese sustentada no **acórdão recorrido** proferido pelo TCA assentou no seguinte:

«(...) não podemos deixar de assinalar, que o juízo de certa forma simplista, efectuado pela M. Juiz do Tribunal “a quo”, de fazer contar o prazo prescricional, mais curto, a contar da entrada em vigor da Lei nova — Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto — como se nada, de efeitos interruptivos ou suspensivos do mesmo, existissem ou pudessem existir até então, nunca poderia ser acolhido ao abrigo do disposto nos arts 12º e 297º n.º 1 do Código Civil, porque sempre haveria que aquilatar se tal prazo prescricional se encontrava em curso, a correr os seus termos (caso em que tal disciplina poderia ser aplicada), mas não se o mesmo se encontrasse suspenso ou interrompido ao abrigo de lei anterior, caso em que se teria de respeitar essa interrupção ou suspensão e o novo prazo só poderia ser contado desde a cessação que nele tivesse lugar, sob pena de atribuir eficácia retroactiva à nova lei e de não respeitar o princípio geral contido no art. 12º do Código Civil, de que a lei só dispõe para o futuro e de que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a mesma e destina a regular. (...).

No caso, como da matéria da ora alínea d) fluí, a execução fiscal a que foi deduzida a presente oposição, foi instaurada em 5-3-1993, o que, nos termos do disposto no art. 34º n.º 3 do CPT, então vigente, teve por efeito o de interromper o prazo prescricional e que era, então, de dez anos, nos termos do disposto no art. 53º, n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto.

Não constando dos autos e nem a recorrente invocando que tal processo tenha estado parado por mais de um ano por facto imputável ao contribuinte, tal prazo não se transmudou de interruptivo para suspensivo, nos termos do mesmo n.º 3 do art. 34º, antes continuando interrompido enquanto tal processo continuou a prosseguir os seus legais termos.

E assim chegamos à data em que o mesmo foi avocado para apensação ao de recuperação de empresa, então vigente, o que ocorreu em 31-3-1993, continuando o mesmo prazo interrompido, e caso, a mesma tivesse cessado e o decurso do prazo de prescrição se tivesse reiniciado, sempre o mesmo passaria a encontrar-se suspenso por força do disposto no art. 29º n.º 1 do CPEREF (redacção e republicação operada pelo Dec.Lei n.º 35/93, de 20 de Outubro), em suma, não correria.

Entretanto, ocorre a declaração de falência da sociedade originária devedora, em 3-5-2001, continuando os autos aí apensados até 2-6-2005, data em que os mesmos são devolvidos ao Serviço de Finanças, altura em que ainda se encontrava em vigor o n.º 2 do art. 49º da LGT e que determinava que a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito interruptivo do seu n.º 1, por força da prática de qualquer um dos actos aí previstos, incluindo a citação da originária devedora, que no caso teve lugar, pelo que o processo de execução fiscal apensado ao de falência e acompanhando as vicissitudes deste, se nunca esteve parado por mais de um ano, tal efeito interruptivo manteve-se [Cfr. no mesmo sentido o acórdão deste TCAS de 27-9-2011, recurso n.º 4899/11, tirado em caso paralelo] até 2-6-2005 e jamais se poderia perfazer tendo em conta que o ora recorrido foi citado como responsável subsidiário em 3-1-2008,

data a partir da qual o prazo já não pode correr nos termos do disposto nos arts 49º, nº4 e 90º e 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE para 2007).

Assim, o prazo prescricional de 5 anos que entretanto foi instituído pelo art. 63º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e mais curto do que o anteriormente vigente, de possível aplicação no caso por força do disposto no art. 297º do Código Civil, apenas pode ter decorrido se o processo de falência, entre 2001 e 2005, se encontrou parado por mais de um ano por facto não imputável ao executado, susceptível de gerar tal cessação da interrupção nos termos do n.º 2 do citado art. 49º da LGT, prova que os autos não contém (...).»

Por sua vez, o entendimento vertido no **acórdão fundamento** foi o seguinte:

«Tomando as contribuições mais antigas, do ano de 1985, o prazo de prescrição de 10 anos do art. 53º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, iniciou-se, de acordo com o disposto no art. 27º do CPCI, em vigor à data, em 1 de Janeiro de 1986.

Interrompeu-se em 15 de Outubro de 1993, com a instauração da execução fiscal, nos termos do disposto no art. 34º, n.º 3, do CPT, em vigor nessa data. Interrupção que tem como efeito, nos termos do disposto no art. 326º, n.º 1, do CC, a inutilização de todo o prazo decorrido até esse momento.

É certo que a paragem do processo por período superior a um ano por motivo não imputável ao contribuinte teria como efeito a degradação desse efeito interruptivo em efeito suspensivo, mas, porque não foi dada como provada qualquer paragem do processo, quando em 4 de Fevereiro de 2001 entrou em vigor a lei nova (...) – Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto – é de considerar que ainda não tinha decorrido qualquer período do prazo de dez anos fixado pela lei velha – a Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto –, nem sequer se tinha iniciado o novo prazo, o que só sucederia com o trânsito em julgado da decisão que pusesse termo ao processo de execução fiscal (cfr. art. 327º, n.º 1, do CC).

O que, de acordo com o disposto no art. 297º, n.º 1, do CC, nos leva à conclusão de que é de aplicar o prazo da lei nova, isto é, o prazo de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, contado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, que vimos já ser 4 de Fevereiro de 2001. (...).

Quanto à suspensão da prescrição determinada pela avocação do processo de execução ao processo de falência, note-se que a remessa da execução fiscal ao processo de falência para apensação não impede o decurso do prazo prescricional. A declaração de falência só determina a sustação das execuções que devam ser apensadas à falência para aí correrem seus termos como reclamação desses créditos exequendos [cfr. art. 154º, n.º 3, do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF)], mas não suspende o prazo de prescrição. Só no processo de recuperação de empresas é que não corre o prazo da prescrição enquanto as execuções se mantiverem apensadas a tal processo.

Assim, no caso de declaração de falência, contrariamente ao que pretende a Recorrente e sucedia no caso da recuperação de empresas (cfr. art. 29º, n.º 1, do CPEREF) e ao que sucede no processo de insolvência [cfr. art. 100º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)], não há lugar à suspensão dos prazos de prescrição (...).

Assim, e porque, no período de contagem do prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, não vem dada como assente a ocorrência de qualquer outra diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (cfr. art. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000), temos que concluir, com a sentença recorrida, pela prescrição das dívidas exequendas.»

Da leitura dos acórdãos em confronto resulta claro que a abordagem da questão da avocação do processo de execução ao processo de falência se situa, em cada um deles, em contextos diferentes. Enquanto no acórdão fundamento se responde à questão de saber se, na pendência dessa avocação, o prazo de prescrição se *suspende*, e nele se sufragou o entendimento de que tal não sucedia, no acórdão recorrido se responde à questão de saber se essa avocação podia constituir uma causa de *cessação* de pré-existente *interrupção* da prescrição, por efeito de paragem do processo por mais de um ano por razões alheias ao executado, e nele se conclui que não se demonstrando que o processo de falência tivesse estado parado, também o não poderia ter estado o processo de execução fiscal que a ele foi apensado, motivo por que se julgou inexistir causa de cessação da interrupção da prescrição.

Daqui decorre que os acórdãos em confronto não apreciaram, no que a este aspecto se refere, a mesma questão fundamental de direito, motivo por que inexistiu, neste ponto, qualquer oposição de julgados.

A divergência reside, porém, no entendimento sufragado quanto ao momento em que se inicia a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 63º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto: isto porque no acórdão recorrido se julgou que este novo e encurtado prazo de 5 anos não podia começar a contar-se na data da entrada em vigor desta norma face ao acto interruptivo ocorrido em 1993 com a instauração da execução e que não cessara, enquanto no acórdão fundamento se julgou que a contagem desse prazo se iniciava na data em que esta lei entrou em vigor, ou seja, em 04/02/2001.

Como assim, afigura-se-nos que relativamente a esta questão existe oposição de acórdãos, por ambos assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa a mesma questão de direito – saber em que momento se inicia a contagem do prazo de prescrição previsto

no art. 63º da Lei n.º 17/2000 no caso de, à data da sua entrada em vigor, esse prazo se encontrar interrompido nos termos do art. 34º n.º 3 do CPT, por força da instauração do processo de execução fiscal.

Na verdade, relativamente a esta questão foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos, por decisões expressas e antagónicas, pelo que se impõe agora decidir qual a solução que se deve considerar mais correcta do ponto de vista jurídico - se a do acórdão fundamento se a do acórdão recorrido - tendo em conta que não existe ainda jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria e, como tal, ocorre também o segundo requisito legal necessário para o prosseguimento do recurso.

Como se viu, toda a fundamentação ínsita no acórdão recorrido gira em torno da perpetuação da interrupção da prescrição alcançada através da instauração da execução nos termos do art. 34º n.º 3 do CPT, e que perduraria até ao termo do processo de execução por inexistirem causas determinantes da sua cessação, argumentando-se que a aplicação do novo prazo de prescrição fixado na Lei n.º 17/2000 não podia afastar esse efeito interruptivo, sob pena de a lei nova produzir efeitos retroactivos proibidos pelo art. 12º do Código Civil. Ou seja, segundo este acórdão, o novo prazo de prescrição de 5 anos previsto na Lei 17/2000 (que foi considerado como sendo o aplicável) não se podia ter iniciado na data da entrada em vigor desta Lei, porquanto nessa altura ainda perdurava o efeito do acto interruptivo provocado pela instauração da execução, tendo em conta que esta nunca estivera parada por período superior a um ano por facto não imputável à executada.

A questão reconduz-se, assim, à eficácia de acto interruptivo ocorrido na vigência da lei antiga - *instauração da execução fiscal* - após o início de vigência de uma lei nova que não confere efeito interruptivo a esse acto, sabido que o art. 63º n.º 3 apenas reconhece efeitos interruptivos à *realização, com conhecimento do responsável pelo pagamento, de qualquer diligência administrativa destinada à liquidação ou cobrança da dívida*.

Por outras palavras, a questão é a de saber se nos casos em que é aplicável o prazo de prescrição previsto na Lei n.º 17/2000 - e que se conta, necessariamente, a partir da sua entrada em vigor, em 4/02/2001 - se pode fazer relevar, como acto interruptivo, o acto de instauração de execução fiscal ocorrido no domínio da lei antiga.

Esta questão foi tratada por JORGE LOPES DE SOUSA ⁽¹⁾ a propósito da entrada em vigor da LGT, que, como se sabe, também não prevê como acto interruptivo a instauração de execução fiscal, tendo esse Ilustre Conselheiro concluído que, sendo de aplicar o prazo da LGT em face da regra do art. 297º n.º 1 do Código Civil, os factos interruptivos anteriores a que ela não reconheça esse efeito não podem produzir qualquer efeito sobre a contagem do prazo de prescrição. Exemplificando, o Autor escreve o seguinte:

«5.2. A lei antiga reconhece efeito interruptivo a um facto a que não é atribuído esse efeito pela nova lei.

Esta situação ocorre em relação ao CPT e à LGT, relativamente à instauração da execução fiscal, a que o CPT atribui efeito interruptivo, mas não a LGT que, na redacção inicial não reconhecia tal efeito a qualquer facto do processo de execução fiscal e, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, veio a reconhecê-lo à citação e não à instauração de execução fiscal, como sucedia com o CPT.

Se só o CPT reconhece tal efeito, sendo os efeitos de factos os previstos na lei vigente no momento em que eles ocorreram (art. 12º, n.º 2, do CC), o efeito interruptivo (eliminação de prazo) e suspensivo (não decurso do prazo enquanto o processo de execução fiscal não parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte) que a instauração da execução provocou apenas podem produzir-se durante a vigência do CPT.

Podem, assim, ocorrer estas situações:

5.2.1. A execução foi instaurada e não parou por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte até à entrada em vigor da LGT.

Numa situação deste tipo, o prazo a aplicar é o da LGT, pois o período anterior à instauração foi eliminado pelo facto interruptivo (instauração da execução) e a pendência do processo, sem paragem por mais de um ano, obsta ao decurso da prescrição até à entrada em vigor daquela Lei.

Sendo o prazo a aplicar p da LGT, contado da data da sua entrada em vigor, à face da regra do art. 297º, n.º 1, do CC, a instauração da execução fiscal e a sua pendência, só por si, não terão qualquer efeito sobre o prazo de prescrição, pois todo o prazo a considerar decorrerá na vigência da lei nova, que não reconhece efeito interruptivo e suspensivo derivado da instauração da execução fiscal e sua pendência.».

Doutrina que tem vindo a ser seguida, de forma pacífica, pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, e que aqui mais uma vez se reitera, no sentido de que os factos interruptivos da prescrição são, por força do disposto no art. 12º n.º 2 do Cod. Civil, somente aquele que ocorreram no decurso deste novo prazo a que a lei vigente reconhece efeito interruptivo.

Como se deixou explicado no acórdão proferido pelo STA em 17/06/2009, no recurso n.º 0218/09, *«a instauração de execuções antes da entrada em vigor da LGT, bem como as posteriores, não assumem qualquer relevância, uma vez que, ao tempo, o artº 49º n.º 1 da LGT só atribuía efeito interruptivo*

da prescrição à citação, à reclamação, ao recurso hierárquico, à impugnação e ao pedido de revisão oficiosa. Ora, sendo o prazo a aplicar o da LGT, a instauração da execução e a sua pendência, só por si, não terão qualquer efeito sobre o prazo de prescrição, pois todo o prazo a considerar decorrerá na vigência da lei nova, que não reconhece, como vimos, efeito interruptivo e suspensivo derivado da instauração de execução fiscal (...).» E no acórdão proferido em 28/11/2007, no recurso n.º 00729/07, que tratou a mesma questão já à luz da Lei n.º 17/2000, deixou-se igualmente esclarecido que esta Lei, «que alterou, como vimos, o prazo prescricional, alterou igualmente as causas interruptivas. Agora, nos termos do n.º 3 do art. 63º deste normativo, “a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida”».

Significa isto que, com a vigência desta Lei, a execução deixou de ter o efeito interruptivo já enunciado. Quer isto dizer que a prescrição corre desde o início da vigência da referida Lei (4/2/2001).».

No mesmo sentido, podem ler-se os acórdãos proferidos em 12/03/2008, no recurso n.º 01058/07, em 16/4/2008, nos recursos n.º 0140/08 e n.º 0177/08, em 7/10/2009, no recurso n.º 0549/09, em 1/08/2010, no recurso n.º 0591/10, em 11/08/2010, no recurso n.º 0591/10, em 2/03/2011, no recurso n.º 01038/10, em 19/10/2011, no recurso n.º 0166/11, e em 8/01/2014, no recurso n.º 1843/13.

Por conseguinte, uma vez que se impunha aplicar, como decidido no acórdão recorrido, o novo prazo prescricional de 5 anos, e que este prazo se conta somente a partir da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, não se pode atribuir qualquer eficácia ou relevo à instauração da execução fiscal em data anterior à entrada em vigor desta lei, pois esta não reconhece efeito interruptivo ou suspensivo a esse facto.

Torna-se, assim, claro que no caso analisado no acórdão recorrido, e à semelhança do que ocorreu no acórdão fundamento, a contagem do prazo de prescrição de 5 anos teve o seu início na data da entrada em vigor da Lei 17/2000, isto é, em 4/02/2001, irrelevando, para tanto, a ocorrência de anteriores factos que não são por ela reconhecidos como tendo a potencialidade de interromper a prescrição. Sendo assim, o prazo de prescrição completar-se-ia em 6/02/2006 caso não fosse interrompido através da prática, com conhecimento do responsável pelo pagamento, de diligência administrativa com vista à liquidação ou cobrança da dívida, nos termos definidos na mencionada lei.

Não tendo sido este o entendimento sufragado no acórdão recorrido, impõe-se agora analisar, à luz dos pressupostos jurídicos acabados de enunciar, se foram ou não praticadas, a partir de 4/02/2001 e com conhecimento do oponente, diligências administrativas destinadas a cobrar a dívida, e, nessa medida, apurar se ocorreu ou não a prescrição.

Vejamos então.

Da matéria de facto fixada pelas instâncias importa reter que após o início do prazo de prescrição apenas ocorreu o seguinte: os autos foram preparados para reversão com a notificação para o exercício do direito de audição em data não apurada [alínea j)], tendo sido proferido despacho de reversão em 27/12/2007 [alínea l)], sendo o oponente foi citado para a execução em 03/01/2008 [alínea m)].

Ora, tendo por líquido que, como é entendimento pacífico deste Supremo Tribunal, dos referidos actos todos podem relevar para interromper a prescrição, contanto sejam levados ao conhecimento do devedor, havemos de convir que só a citação para a execução cumpriria esse desígnio não fosse ter ocorrido já muito depois de se ter completado o prazo de prescrição.

Com efeito, face à materialidade fáctica fixada no probatório verifica-se que não se conseguiu apurar a data em que o oponente foi notificado para exercer o direito de audição no âmbito do projecto de reversão, sendo que o acto de reversão em si foi já proferido para além do prazo de 5 anos de prescrição. O que significa que o único facto que teria a virtualidade de interromper a prescrição – e que era o apuramento da data da notificação para o exercício do direito de audição antes da reversão – ficou indemonstrado.

Ora, nos termos do art. 342º n.º 2 do Cód. Civil, tendo o devedor invocado a prescrição, incumbia à credora/Fazenda Pública provar os concretos factos impeditivos dessa causa extintiva do crédito tributário. O que não sucedeu, pelo que o *non liquet* não pode deixar de ser valorado contra si.

Como ensinam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA (2), «O significado essencial do ónus da prova não está tanto em saber a quem incumbe fazer a prova do facto como em determinar o sentido em que deve o tribunal decidir no caso de se não fazer prova do facto». A regra do *onus probandi* no direito português sobressai, assim, quando o juiz é confrontado com a dúvida insanável sobre os factos e não lhe é permitido abster-se de julgar a causa; aí a causa será julgada em sintonia com as regras substantivas sobre qual das partes incumbe o ónus de tais factos. O *non liquet* do julgador converte-se contra a parte que tem o ónus de prova, de acordo com o dever de decisão que lhe é imposto pelo artigo 8.º, n.º 1, do Código Civil.

Neste conspecto, resta-nos concluir, como se concluiu no acórdão fundamento, que não vindo dada como assente a ocorrência, no período de 5 anos contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança das dívidas exequendas, se verificou a prescrição destas dívidas.

Termos em que se impõe revogar o acórdão recorrido e substituí-lo por acórdão que julgue procedente a oposição à execução fiscal.

5. Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em revogar o acórdão recorrido, e, concedendo provimento ao recurso, julgar procedente a oposição à execução fiscal com fundamento na prescrição das dívidas exequendas. Sem custas, visto que a Recorrida não contra-alegou.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

(¹) (Na obra “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas”, 2ª edição, págs. 101 e segs.)

(²) (Código Civil Anotado, vol. I, 3ª edição, pág. 304.)

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.

Sumário

Se não se verifica divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

Processo n.º 1428/13-50.

Recorrente: A....., SA.

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. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 27/3/2012, que, dando provimento a recurso interposto pela Fazenda Pública, declarou nula a sentença proferida pelo TAF de Sintra e, decidindo em substituição, julgou totalmente improcedente a impugnação judicial que aquela tinha deduzido contra o acto de liquidação de IRC e juros compensatórios, do ano de 2000.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido no mesmo Tribunal, em 10/3/2009, no proc. n.º 02608/08.

1.2. 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. 845 e ss).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 858/859) considerou-se «poder haver oposição entre o acórdão proferido a fls. 561 segs. e o reproduzido a fls. 635 segs.» e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

1. O presente recurso jurisdicional por oposição de acórdãos vem interposto do acórdão proferido nos presentes autos, em 27 de Março de 2012, por estar, na óptica da ora recorrente, em oposição com o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 10 de Março de 2009, no âmbito do recurso n.º 02608/08.

2. Defende a recorrente que em ambos os arestos está em causa a aferição da legalidade de liquidações de IRC, emitidas com base na correcção à matéria colectável das ali impugnantes, partindo da desconsideração de custos incorridos com o afretamento de aeronaves, tendo por base a sua indispensabilidade à luz do artigo 23º do CIRC, sendo certo que as soluções jurídicas chegadas são opostas.

3. Julga a recorrente que a análise jurídica efectuada pelo TCA Norte, no acórdão proferido em 10 de Março de 2009, no âmbito do recurso n.º 02608/08 é a que se mostra conforme ao espírito e letra da lei, devendo, por conseguinte, manter-se.

4. Assim sendo, deve o acórdão recorrido ser revogado, com todas as consequências legais.

5. Dos autos resultou demonstrada a necessidade e imprescindibilidade dos custos de deslocação e representação suportados pela recorrente, atenta a natureza da actividade por ela prosseguida e o contexto empresarial em que a mesma se insere: são custos indispensáveis à obtenção dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora da empresa.

6. Ficou, ainda, provado, que o recurso ao aluguer de aeronaves, em detrimento da compra de lugares em aviões que cumprem as rotas comerciais delineadas pelas companhias aéreas, constitui uma vantagem efectiva para as empresas e, igualmente, a *normalidade e proporcionalidade/justificabilidade* destes custos atenta a dimensão da empresa em causa, tratam-se de custos racionais, proporcionais e normais atento o volume dos proveitos que proporcionam à recorrente.

7. E certo, o tribunal *a quo* não é alheio à prova efectuada: muito pelo contrário, é sensível à necessidade de uma empresa da dimensão da recorrente de incorrer em custos desta natureza para o exercício da sua actividade. Todavia, as consequências jurídicas que daí retira é que não se mostram correctas: o tribunal recorrido erra na interpretação e aplicação da norma do n.º 1 do art. 23º do CIRC, a única mobilizável no caso concreto - designadamente na interpretação do requisito da indispensabilidade e da relação com os ganhos ínsito naquela norma —, e, concomitantemente, num inegável vício de violação do princípio constitucional da tributação de acordo com o seu lucro real e do princípio fundamental da liberdade de gestão e da autonomia privada.

8. Com efeito, o tribunal *a quo* nem por um único momento considerou a vigência, no nosso ordenamento jurídico, de um princípio constitucional que nunca poderia ter ignorado: o princípio segundo o qual as empresas devem ser fundamentalmente tributadas de acordo com o seu lucro real, em resultado do que não teve também em conta a regra segundo a qual têm relevância fiscal todos os encargos suportados pelas sociedades na prossecução dos seus objectivos estatutários.

9. Ora, de acordo com a formulação do artigo 23º do CIRC, a regra, bem ao invés do que pretende a Administração fiscal e, na sentença da qual ora se recorre, o tribunal *a quo*, é a de que todos os custos efectivamente incorridos pelas sociedades na prossecução dos seus objectivos estatutários são custos fiscalmente dedutíveis — muito embora a indispensabilidade do custo constitua um conceito indeterminado, que carece de preenchimento, a verdade é que aí o poder da Administração é rigorosamente vinculado: não lhe assiste qualquer margem de livre apreciação, nem lhe cabe formular juízos de oportunidade.

10. O artigo 23º do CIRC não pode ser usado como mecanismo de controlo da validade, consoante a correspondente rentabilidade, dos actos de gestão das empresas: num ordenamento jurídico que reconheça expressamente a liberdade de iniciativa económica e o direito de propriedade privada, a bondade das opções empresariais não pode ser sindicada pela Administração, a menos que sobre elas recaia a suspeita de que são ilegais.

11. Por outro lado, a indispensabilidade do custo não pode aferir-se nem em função da sua aptidão para gerar, de imediato, a realização de um ganho, nem em função da sua importância para a capacidade de subsistência da empresa — basta, aliás, ter em conta que muitos dos exemplos de custos fiscalmente aceites fornecidos pelo legislador não determinam a obtenção directa de proveito algum, nem se podem considerar vitais para a manutenção da fonte produtora (por exemplo, as despesas com regimes complementares de segurança social ou os encargos suportados com diferenças de câmbio).

12. Na verdade, o corpo do n.º 1 daquele artigo 23º apenas permite a desconsideração fiscal dos custos extra-empresariais, isto é, daqueles que não apresentam qualquer afinidade com a actividade da sociedade, como os encargos com despesas privadas dos sócios ou com terceiros, estranhos à empresa: a sua aplicação para desconsiderar fiscalmente um custo efectivamente suportado está, portanto, circunscrita às situações de confusão entre o património empresarial e o património pessoal dos sócios, bem como àquelas em que a empresa, em detrimento do seu património, pretende beneficiar terceiro.

13. A regra é a de que as despesas correctamente contabilizadas sejam custos fiscais. O critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador tendo em vista, para lá de não permitir a intromissão da Administração fiscal na gestão da empresa, impedir a consideração fiscal de gastos que, embora contabilizados como custos, não são susceptíveis de se subsumirem ao âmbito da actividade da empresa.

14. Sempre que ocorra a verificação de um determinado evento que comporte um encargo a suportar por determinada sociedade na prossecução dos seus fins estatutários, a conexão empresarial desse encargo está assegurada, já que se verificou efectivamente uma diminuição patrimonial — por outras palavras, uma perda como a que foi apurada pela ora recorrente, não está sequer sujeita ao teste da indispensabilidade, já que corresponde a uma perda efectivamente sofrida com a aquisição de um serviço utilizado na prossecução dos seus fins estatutários.

15. Aceitando que os negócios se praticaram a valores adequados — e outra coisa não é admissível na ausência de correcções aos preços praticados —, aceitando ainda que o recurso aos serviços adquiridos é matéria da inviolável esfera de autonomia privada daquele que a eles recorre e admitindo — dado nunca ter sido questionado — a finalidade empresarial a que o serviço adquirido se destina (*proporcionar a célere deslocação dos trabalhadores da empresa para participação em reuniões de negócios nas instalações da casa-mãe, a A....., e bem assim nas instalações de fornecedores e*

clientes da sociedade, em diversos pontos do território nacional e internacional), o encargo suportado com a aquisição de um serviço utilizado na actividade operacional da empresa como um elemento potenciador e maximizador da fonte produtora resulta, necessariamente, numa perda, que não pode deixar de ser tida em conta na determinação da matéria colectável.

16. Neste sentido, retirar à recorrente a possibilidade de relevar fiscalmente o custo experimentado com o aluguer de aeronaves utilizadas nas deslocações dos seus trabalhadores no interesse da sociedade constituiria uma segunda desvantagem, que se viria adicionar à que resultou realmente da verificação do encargo.

17. Ora, assumindo que a dedutibilidade fiscal dos custos deve depender apenas de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa — e já não, como talvez defenda o tribunal *a quo*, de uma relação de causalidade directa e adequada à formação dos proveitos ou de um juízo de mérito ou oportunidade do custo tendo em vista a sua contribuição imediata para a manutenção da fonte produtora -, não há dúvida de que, no caso dos presentes autos, o custo experimentado com o aluguer de aeronaves equivale a um encargo contraído no interesse da empresa e a uma opção/acto de gestão abstractamente subsumível no perfil lucrativo da empresa.

18. Termos em que deverá entender-se que a decisão recorrida, que julga improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente, assenta em erro de julgamento em matéria de direito, aqui relevado na deficiente interpretação e aplicação do direito, violando o disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC e os princípios constitucionais da tributação pelo lucro real, da liberdade de gestão e da autonomia privada.

19. Para além do mais, e tal como referido, entende a ora recorrente que o acórdão recorrido se encontra em oposição com o proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 10 de Março de 2009, no âmbito do recurso n.º 02608/08: confrontados os Acórdãos e não obstante assentarem os mesmos em factuais bastantes similares, resulta evidente que, quanto ao pressuposto decisório comum, o mesmo Tribunal tem considerações e decisões jurídicas absolutamente antagónicas.

20. Estamos perante duas decisões do mesmo Tribunal que, partindo de uma mesma factualidade e de uma mesma premissa jurídica (a de que a indispensabilidade do custo se basta com a causalidade económica, i.e., que a sua realização foi efectuada no interesse da empresa), todavia, estabelecem graus de exigência probatória inteiramente distintos para a demonstração da mesma causalidade económica.

21. O Acórdão Recorrido, apesar de partir da convicção de que a Administração fiscal não questiona a real existência dos custos na empresa, impõe ao contribuinte que concretize detalhadamente os vários gastos em que incorreu neste domínio; Já o Acórdão Fundamento entendeu que a exigência probatória imposta pelo artigo 23º do CIRC se basta com aquela prova mínima da dita “congruência económica” dos gastos com o aluguer de aeronaves, isto é, com a demonstração da existência de uma causalidade económica dos custos e da sua ligação à empresa (mesmo não tendo sido *forne[ci]dos*], *como devia, comprovativos das reuniões, congressos ou estudos de mercado nem a identificação e alojamento das pessoas que efectuaram as deslocações*).

22. Face ao exposto, torna-se evidente a oposição entre os acórdãos invocados, sendo que deverá o entendimento preconizado no Acórdão Fundamento aplicar-se aos presentes autos, atenta a factualidade provada e, bem assim, todo o acima exposto.

Termina pedindo a procedência do presente recurso.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer no qual se pronuncia pela inexistência da invocada oposição de acórdãos, por «... ao contrário do que vem alegado, as soluções opostas dos dois arestos não residem no grau de “exigência probatória” da demonstração da “causalidade económica” dos custos. É que no acórdão fundamento o tribunal decidiu pela procedência do recurso por ter entendido que a sentença recorrida e a decisão da administração tributária questionavam a bondade e oportunidade das despesas. E de acordo com a argumentação defendida, seguindo a doutrina de ANTÓNIO MOURA PORTUGAL (in “A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa, Coimbra Editora, 2004”), e de TOMÁS CASTRO TAVARES (in, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, publicado na Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396 (Outubro-Dezembro de 1999), «a indispensabilidade deve ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na actividade societária, o qual, por natureza, não deve ser sindicado pelo Direito Fiscal, que se não deve imiscuir, muito menos valorar as decisões empresariais do contribuinte». Doutrina que é igualmente defendida no aresto recorrido, como se alcança da respectiva fundamentação de direito (cfr. acórdão a fls. 572 dos autos).

Ao contrário, no aresto recorrido o tribunal decidiu-se pela improcedência da acção por entender que não era possível à administração tributária, no âmbito dos seus poderes de fiscalização e controlo, relacionar as despesas em causa com o objecto societário por falta de elementos, recaindo sobre a Recorrente o ónus de fornecer tais elementos, o que não foi cumprido.

E assim sendo a diferenciação das soluções não assenta em divergência de entendimentos sobre a mesma questão de direito, pese embora as semelhanças verificadas entre os dois casos.

Afigura-se-nos, assim, que não se mostram reunidos os requisitos legais do recurso de oposição de acórdãos, o qual deve assim ser julgado findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284º do CPPT.»

1.7. Corridos os vistos legais, a recorrente veio, entretanto, invocando o disposto no 63º do CPTA, apresentar requerimento de ampliação do pedido e da causa de pedir, nos termos seguintes, em síntese:

1º - No passado dia 3/5/2005, deu entrada no TAF de Sintra uma petição inicial tendo em vista a anulação liquidação adicional referente ao IRC do exercício de fiscal de 2000.

2º - No seguimento dessa liquidação adicional, a AT instaurou o competente processo de execução fiscal - ao qual foi atribuído o n.º 3611200501063200 -, suspenso em virtude da prestação de garantia bancária pela ora Recorrente (cfr. docs 1 e 2 que se juntam e aqui se dão por integralmente reproduzidos).

Com efeito,

3º - Como é do conhecimento público, no passado dia 31/10 foi publicado o DL 151-A/2013, que instituiu um regime excepcional de regularização de dívidas de natureza fiscal, nos termos do qual ao pagamento das dívidas tributárias em mora por parte dos contribuintes se associaria um perdão dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas dos processos de execução fiscal.

4º - Sucede que, após ponderação das vantagens económicas associadas, a ora Recorrente decidiu proceder ao pagamento, ao abrigo do DL 151-A/2013, da sua dívida tributária em execução no processo de execução fiscal acima referido (cfr. doc. 3 que se junta e aqui se dá por reproduzido).

Ora,

5º - Nos termos do acórdão tirado pelo STA, no âmbito do processo n.º 030/11, em 29/6/2011 «É admissível, em processo de impugnação judicial, a ampliação do pedido e da causa de pedir, nos termos do disposto no artigo 63º do CPTA, ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT, sempre que se verifiquem factos supervenientes».

6º - Sendo que «a modificação objectiva da instância prevista no art. 63º do CPTA pode ser feita em qualquer estado do processo, em primeira ou em segunda instância, sem necessidade de haver acordo de ambas as partes» (Vide Acórdão n.º 08410/12, de 1/3/2012, do TCAS, disponível em www.dgsi.pt.)

Assim sendo,

7º - Uma vez que o supra referido pagamento ao abrigo do DL 151-A/2013 - que contende com a matéria em discussão nos presentes autos -, é superveniente relativamente às liquidações originariamente contestadas no âmbito dos presentes autos,

8º - O pedido e a causa de pedir do presente recurso devem ser ampliados — ou, o que será mais rigoroso, explicitados -, em conformidade, de modo a reflecti-lo.

9º - Assim, onde se lia (na parte referente ao pedido):

«Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com todas as demais consequências legais».

10º - Deve passar a ler-se:

«Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com todas as demais consequências legais, nomeadamente em sede de restituição do imposto pago em 6/12/2013 — no montante de € 752.033,90 - e respectivos juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos dos artigos 43º da Lei Geral Tributária e 61º do CPPT».

E termina pedindo que seja deferida a ampliação do pedido e da causa de pedir nos termos propostos supra.

Ordenada a notificação da Fazenda Pública para, atendendo ao disposto nos arts. 264º e 265º do novo CPC, se pronunciar sobre esta matéria atinente à ampliação do pedido e da causa de pedir, veio alegar o seguinte, além do mais:

III) Ora, diga-se, desde já, que o presente requerimento carece de qualquer fundamento legal, devendo ser ordenado o seu desentranhamento dos autos e que a Fazenda Pública não só não concorda com a presente ampliação do pedido, como também considera o comportamento do recorrente, perante as circunstâncias que rodearam o pagamento da dívida por si voluntariamente efectuado, como violador do princípio da colaboração e da boa-fé.

IV) Assim, antes de mais, há que realçar que o presente processo se encontra na fase de apreciação de um recurso interposto, pela recorrente, por oposição de julgados, tendo o mérito da causa já sido analisado e decidido pelas duas instâncias que sobre o mesmo foram chamadas a pronunciar-se, pelo que, tratando-se deste tipo de recurso, em que só está em causa a realização de um julgamento ampliado de revista para efeitos de uniformização de jurisprudência, já está esgotada processualmente a possibilidade de ser determinada qualquer ampliação da matéria de facto para efeitos de ser proferida uma nova decisão, que neste caso seria em 3º grau de jurisdição, sobre a matéria da impugnação judicial.

V) Pelo que, em primeiro lugar, a fase processual em que se encontram os presentes autos já não permite ao recorrente a apresentação de um requerimento de ampliação do pedido e da causa de pedir.

VI) Em segundo lugar e, ainda que assim não se entenda, sem conceder, o presente requerimento não cumpre os pressupostos do art. 63º do CPTA invocado pelo recorrente como constituindo o fundamento legal da sua apresentação.

VII) Na verdade, ainda que a doutrina e a jurisprudência venham a admitir a aplicação, no âmbito do processo judicial tributário, do art. 63º do CPTA, com a conseqüente possibilidade de modificação da instância, tal modificabilidade depende sempre da existência de factos subjectivamente supervenientes. Deste modo se, entretanto, o impugnante vem a tomar conhecimento, conhecimento que não tinha antes, da existência de factos que indiciam que o acto padece de outros vícios, que não só os invocados na petição inicial, é-lhe permitida essa ampliação, nos termos do referido artigo.

VIII) Ora, no caso, atento o requerimento apresentado pelo recorrente nem sequer estamos perante uma ampliação da causa de pedir. Efectivamente, pergunta-se, quais são os novos vícios que o recorrente imputa à liquidação? Em que é que se consubstancia a ampliação do pedido? E tanto assim o é, que o próprio recorrente, no art. 8º do requerimento que apresenta sente a necessidade de afirmar que “o pedido e a causa de pedir devem ser ampliados - ou, o que será mais rigoroso, explicitados...”

IX) Por outro lado, o “novo” facto que ocorreu, entretanto, e que constitui o fundamento do pedido de ampliação da causa de pedir e do pedido, foi o pagamento efectuado, voluntariamente, pelo recorrente, ao abrigo de um diploma legal, que permitiu a regularização, excepcional, das dívidas fiscais e que não deixa de configurar um “acordo” entre o credor e o devedor no sentido de ser permitida essa regularização.

X) É, pois, um facto “criado”, também, pelo recorrente que ponderando as vantagens económicas, optou por pagar o imposto devido e que se encontrava a ser exigido em processo de execução fiscal.

XI) Assim, não constitui um facto suficientemente relevante para fundamentar a presente ampliação dado que carece de aptidão para importar novos vícios à liquidação impugnada.

XII) Em terceiro lugar, ainda que se coloque a hipótese, meramente académica, da aplicação do art. 264º do CPC, desde já, a Fazenda Pública vem dizer que não acorda no presente pedido de ampliação da causa de pedir e do pedido.

XIII) Aliás, tratando-se de receitas públicas e atenta a qualidade do credor “Estado”, nem sequer seria possível qualquer acordo entre o Estado e o recorrente nesse sentido, conforme decorre do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, n.º 2 do art. 30º da LGT.

XIV) Em quarto lugar e, ainda que assim também não se entenda, admitindo-se o que só por mera cautela de patrocínio se equaciona, o presente pedido de ampliação de causa de pedir e de pedido, o mesmo careceria sempre de qualquer fundamento legal e, na óptica da recorrida, constitui mesmo uma grave violação do princípio da boa-fé.

XV) De facto, o recorrente efectuou o pagamento da dívida de imposto, cuja exigência decorria da liquidação de imposto impugnada nos autos, em virtude de ter aderido a um regime, excepcional, de regularização de dívidas fiscais que foi aprovado pelo DL 151-A/2013.

XVI) Nos termos daquele diploma que instituiu um regime excepcional, foi prevista a dispensa do pagamento por parte do contribuinte que se apresente a regularizar a sua situação fiscal, dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal, bem como, a atenuação do pagamento das coimas associadas ao incumprimento do dever de pagamento dos impostos dos quais resultaram as mesmas dívidas ou a dispensa da pena nos crimes fiscais, cfr. art. 2º do referido diploma.

XVII) E esse benefício assume todo o relevo uma vez que, como bem sabe o recorrente, o facto de lhe ter sido atribuído tal dispensa de pagamento de juros, não só corresponde a um tratamento diferenciado, por mais favorável, relativamente a todos os outros contribuintes faltosos que não regularizaram em prazo as suas dívidas fiscais, como também, implica que o Estado tenha “perdoado” esses juros, custas e coimas, confiando não só na resolução do diferendo entre ele e o contribuinte, como também que, do facto de ter permitido essa regularização, não lhe adviriam novos encargos financeiros.

XVIII) É que se o Estado previsse que, ao dispensar o contribuinte do pagamento dos juros, este ainda lhe iria pedir juros indemnizatórios pelo pagamento da dívida dentro do quadro de um regime excepcional, com toda a certeza, sempre optaria por não ter permitido esse pagamento nos termos em que o mesmo foi realizado.

Termos pelos quais não deve ser admitido o presente requerimento de ampliação da causa de pedir e do pedido, devendo o mesmo ser desentranhado por já não ser possível, na presente fase processual a sua apresentação, ou, ainda que assim não se entenda, deve sempre o mesmo ser julgado improcedente por falta dos pressupostos processuais para a sua apresentação, ou, caso também ainda assim não se entenda, deve sempre ser julgado improcedente, por infundado, nos termos legais.

FUNDAMENTOS

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

a) Pela ordem de serviço n.º 04/01/182, de 24 de Maio de 2004, foi determinada a inspecção externa de âmbito parcial às contas consolidadas do exercício de 2000, da ora Impugnante, A A....., S.A.
- Cfr. documento a fls. 97;

b) Em 26 de Outubro de 2004 foi elaborado Relatório de Inspecção, do qual se extrai o seguinte: “(...) Este relatório integra também as correcções fiscais da análise das declarações modelo 22 de IRC, individuais, de cada uma das empresas do grupo.

(...)

3.1.1 REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES NÃO ACEITES COMO CUSTO

O grupo considerou indevidamente como custo fiscal, o valor de € 306.613,35 (...), decorrente das seguintes situações:

3.1.1.1 € 231.824,95 - UTILIZAÇÃO DE TAXAS SUPERIORES ÀS LEGAIS

A sociedade dependente B....., S.A., efectuou a amortização de bens do activo immobilizado (...) no montante de € 426.422,95, adquiridos com vista ao melhoramento das instalações cedidas em regime de aluguer pela Administração do Porto de Lisboa (APL), sendo relativamente aos mesmos, utilizadas taxas superiores às definidas no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, com base no disposto no artº 13º do referido Decreto e na Licença de utilização n.º 1132, atribuída pela APL em 19/01/1996.

O artº 13º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, refere no seu n.º 1, que “os elementos do activo immobilizado adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias e que nos termos da cláusulas do contrato de concessão sejam revertíveis no final desta, podem ser reintegrados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil”.

Sendo a actividade da empresa o comércio de viaturas e a prestação de serviços conexos, e sendo esta concessionária das marcas VW, Audi e Skoda, apenas se entende existir um contrato de concessão entre a empresa e as representantes das referidas marcas.

Com efeito, a Licença de utilização emitida pela APL, na qual o Sujeito Passivo se fundamenta para praticar taxas diferentes das legalmente previstas, não se traduz num contrato de concessão, permitindo apenas à empresa a utilização de determinadas instalações detidas pela APL (parte do armazém n.º 24 e cerca de 1600 m2 do terra plano adjacente na), mediante o pagamento de uma renda mensal.

Trata-se pois de um simples contrato de arrendamento entre uma entidade que tem por principal actividade a administração do património do Estado, especificamente do Ministério do Equipamento Social – Secretaria de Estado dos Transportes, e uma empresa concessionária de automóveis, que necessita do espaço administrado pela primeira, para exposição das viaturas que comercializa.

Deste modo, os bens do activo immobilizado adquiridos pela B....., S.A., relativamente aos quais foram praticadas taxas de amortização superiores às definidas no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, deverão ser entendidos como simples beneficiações em património que não é detido pela própria empresa.

Assim, esta situação não tem enquadramento no disposto no artº 13º do referido Decreto-Regulamentar, pelo que, nos termos do artº 29º n.º 1 e artº 32º, n.º 1, alínea c), ambos do CIRC, não foi aceite para efeitos fiscais o valor diferencial de € 231.824,95 (...), entre a amortização praticada de € 426.422,95 e a amortização devida de € 194.598,00.

(...)

3.1.7 OUTROS CUSTOS NÃO ACEITES – ALUGUER DE AERONAVES

O grupo considerou custo para efeitos fiscais o valor de € 1.481.891,93 (...), referente a aluguer de aeronaves efectuado pela empresa C....., o qual foi contabilizado na rubrica “Deslocações e Estadas” pela D....., S.A.

Com vista à apreciação da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos, foi aquela empresa notificada, por escrito, para a indicação das pessoas que o utilizaram, motivo e locais de alojamento devidamente comprovado, juntando para o efeito as facturas do hotel e refeições, extractos dos cartões de crédito, etc., de forma a demonstrar inequivocamente a efectiva realização das viagens ao serviço da empresa.

Em resposta a empresa alegou que a «identificação dos indivíduos que viajaram é matéria que concerne à empresa C.....», acrescentando que o motivo das viagens foi profissional, nomeadamente reuniões de trabalho relacionadas com as marcas que a D..... representa, bem como, a análise de eventuais oportunidades de negócio. Algumas das viagens tiveram intuito comercial pelo que os quadros da empresa foram a acompanhar clientes» e «os documentos justificativos (por exemplo facturas de hotel, refeições e extractos de cartões de crédito), não constituíram encargos para a D....., não existindo, por isso, registo delas na contabilidade».

Para além dos esclarecimentos referidos, não foram apresentados quaisquer outros elementos, nomeadamente marcações de reuniões ou documentos comprovativos da efectiva estadia nos locais de destino, como havia sido solicitado pela Administração Tributária, que permitissem aferir sobre a sua indispensabilidade para a formação dos proveitos.

O artº 23º do CIRC enumera de forma exemplificativa as despesas efectuadas pelas empresas que podem ser consideradas custos, ou seja, como componentes negativas do resultado líquido do exercício,

tendo como elemento preponderante a indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora.

Neste contexto, não basta que exista uma conexão entre custos e proveitos para que os primeiros tenham relevância fiscal, é pois necessário comprovar a sua indispensabilidade para a formação (dos) proveitos.

Posto isto, afigura-se-nos que a empresa não comprovou de forma inequívoca a indispensabilidade do referido custo, na medida em que:

a) Não sendo identificados os funcionários que efectuaram as viagens associadas ao aluguer de aeronaves, bem como os respectivos destinos e motivos da sua realização, não comprova, consequentemente, a indispensabilidade de tais custos para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora;

b) Não sendo apresentados documentos comprovativos, nomeadamente facturas de hotéis, refeições ou outros, não é possível aferir da efectiva realização destas viagens ao serviço da empresa.

A este respeito salienta-se que, conforme o referido pelo Sujeito Passivo, tais documentos não foram apresentados pelo facto de não terem constituído encargo para a D....., situação que se estranha, dado que é prática generalizada por parte das empresas procederem à contabilização como custo dos encargos suportados pelos funcionários em deslocações e estadas, bem como em representação ao serviço da empresa.

Com efeito, a própria organização contabilística da D..... assim o evidencia, quando regista despesas dos seus funcionários nas contas do POC “Deslocações e Estadas” e “Despesas de Representação”.

c) Estranha ainda a Administração Tributária que algumas das viagens em causa se realizem em períodos de fim de semana ou que neles são compreendidos, pois tratando-se de negócios conforme alega a empresa, não se compreende que os mesmos sejam tratados em períodos não laborais.

Acresce ainda que a referida disposição legal (artº 23º do CIRC), efectua uma enumeração exemplificativa das despesas que podem ser consideradas como custos, ou seja, como componentes negativas do resultado líquido do exercício, desde que seja comprovado o elemento preponderante que é a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos.

No entanto, não é este o único normativo a dispor para o efeito, sendo igualmente necessária a sua conjugação com o disposto no artº 32º do CIRC, que restringe o seu âmbito ao determinar que nem todas essas despesas podem ser imputadas negativamente ao resultado líquido do exercício, e definir quais as que não podem ser deduzidas enumerando-as na alínea f) do n.º 1 do artº 32º do CIRC, «... e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados...».

Assim, e dado que a empresa não efectuou a comprovação da indispensabilidade dos custos associados ao aluguer de aeronaves, não são os mesmos aceites nos termos do artº 23º do CIRC, para efeitos do apuramento do lucro tributável consolidado.

(...)

3.1.9 BENEFÍCIOS FISCAIS – CRIAÇÃO DE EMPREGO PARA JOVENS

A D....., S.A., efectuou a dedução no campo 234 do Q07, da declaração Mod. 22/IRC, individual, e da declaração de consolidação, de € 238.060,11 (...), nos termos do n.º 1 do artº 48º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aditado pela Lei n.º 72/98 de 03/11 - Criação de emprego para jovens (actual artigo 17º).

(...)

Da análise efectuada, verificou-se que os trabalhadores considerados na dedução deste benefício, foram admitidos com contrato a termo certo, não cumprindo consequentemente os requisitos subjacentes à criação líquida de emprego, previstos naquela disposição legal.

Assim sendo, e sem necessidade de aprofundar a análise da situação, isto é, número de trabalhadores em causa, e cálculo efectuado para efeitos de majoração, não foi aceite a dedução efectuada no montante acima referido, pelo que se procedeu à sua correcção para efeitos de apuramento do resultado fiscal consolidado.

(...)

3.1.10 MAJORAÇÃO DE DONATIVOS

A D..... (...) contabilizou como custo um donativo no valor de € 498.797,90, concedido à empresa E....., S.A., tendo deduzido no campo 237 do Q07 da declaração Mod. 22/IRC, no montante de € 199.519,16 (...).

Da análise efectuada à situação, constatou-se a existência de um protocolo celebrado entre a sociedade E....., S.A., e a D....., S.A., onde esta se compromete a doar à empresa E....., entre 1999 e 2001, uma quantia de € 748.196,85, tendo diversas contrapartidas, entre as quais a E..... passaria a incluir o logótipo da marca Volkswagen e a referência à sua qualidade de Transportador Oficial em todos os documentos que se justifique, receberia 25 bilhetes VIP para um acontecimento especial, e 10 bilhetes para todos os acontecimentos organizados pela E....., ficando ainda com a preferência no fornecimento de viaturas, quer se trate de aquisição ou de aluguer.

Em face do exposto, conclui-se que esta situação não se traduz num donativo, uma vez que este não é atribuído em consequência de qualquer contrapartida da parte de quem o recebe, pelo que não é susceptível de enquadramento no Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março.

Assim sendo, procedeu-se ao seu acréscimo, para efeitos de determinação do lucro tributável consolidado.

(...) - Cfr. documento a fls. 92 a 121, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

c) Consta dos autos documento assinado pelo Chefe da Divisão de Gestão Patrimonial da Administração do Porto de Lisboa (adiante APL), onde consta, nomeadamente, o seguinte:

“(...) Licença de Utilização n.º 1132

Processo n.º 2043/DP/GP

Aos 19 de Janeiro de 1996, a Administração do Porto de Lisboa, adiante designada por APL, conforme deliberação do seu Conselho de Administração, e nos termos do artº 18º do Decreto-Lei n.º 468/71, de 5 de Novembro, outorga a B....., S.A., (...), licença para utilização, a título precário, dumha parcela do armazém n.º 24, com o n.º 329 de inventário, com cerca de 3.500 m2 de área, bem como cerca de 1.600 m2 de terraplano adjacente, na, freguesia de, concelho de Lisboa (...), nas condições fixadas nos artigos seguintes:

Artº 1º

(Destino das instalações)

As instalações destinam-se a stands de automóveis de marcas pertencentes ao grupo F..... e áreas de apoio oficial, administrativo, não podendo delas fazer-se uso diferente, sem autorização (...) da APL.

(...)

Artº 3º

(Taxas de utilização)

1 – Pela utilização das instalações fica a titular da licença obrigada ao pagamento das taxas dominiais com os seguintes valores:

Ilegível (...)

Artº 6º

(Observância das disposições legais)

1 – A presente licença não dispensa a titular do cumprimento das obrigações prescritas na lei para a execução de quaisquer obras e para o exercício da actividade prosseguida.

2 – Quaisquer obras de adaptação, reparação e conservação que se tornem necessário efectuar no conjunto das instalações só poderão ser executadas depois de previamente apreciadas e autorizadas pela APL.

(...)

Artº 12º

(Outras condições)

Em tudo o omissis na presente licença, regerá o Decreto-Lei n.º 488/71, de 5 de Novembro. (...)” – Cfr. documento a fls. 153 a 158, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

d) Por ofício datado de 3 de Novembro de 2004, foi a Impugnante notificada do Relatório de Inspeção Tributária, referente ao exercício de 2000 - Cfr. documento a fls. 91 a 123;

e) Com base nas correcções efectuadas na sequência da acção inspectiva, em 18 de Novembro de 2004 foi efectuada liquidação adicional de IRC n.º 8310026918, relativo ao exercício de 2000, no montante de € 1.080.586,67 - Cfr. documento a fls. 151 e documento a fls. 296 do PAT apenso aos autos;

f) Consta dos autos documento denominado “Declaração”, emitida pela D....., empresa do grupo da Impugnante, com o seguinte teor: “Para efeitos de apresentação em Tribunal, se declara que os colaboradores da D....., S.A., que constam da lista anexa (e que faz parte integrante da presente declaração), passaram a deter vínculo contratual sem termo nas datas mencionadas na referida lista, passando, por esse motivo e a partir dessa data, a estar em condições de usufruir dos benefícios fiscais previstos no artº 17º (anterior 48º A) do E.B.F.(...)” - Cfr. documento a fls. 336 e 337, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 27/3/2012, que, dando provimento a recurso interposto pela Fazenda Pública, declarou nula a sentença proferida pelo TAF de Sintra e, decidindo em substituição, julgou totalmente

improcedente a impugnação judicial que aquela tinha deduzido contra o acto de liquidação de IRC e juros compensatórios, do ano de 2000.

Por despacho proferido em 28/5/2013 (fls. 859) o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou «poder haver» a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão da oposição - cfr. art. 641, n.º 5 do novo CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, ⁽¹⁾ 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.

1 3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita à questão em apreciação nos acórdãos em confronto e que, de acordo com a recorrente se substancia na questão de saber se (aceitando-se que a indispensabilidade do custo se basta com a causalidade económica, isto é, que a sua realização foi efectuada no interesse da empresa), todavia, se estabelecem graus de exigência probatória inteiramente distintos para a demonstração da mesma causalidade económica: o acórdão, embora partindo da convicção de que a AT não questiona a real existência dos custos da empresa, impõe ao contribuinte que concretize detalhadamente os vários gastos em que incorreu neste domínio; ao passo que o acórdão fundamento entendeu que a exigência probatória imposta pelo art. 23º do CIRC se basta com a prova mínima da dita «congruência económica», dos gastos com aluguer de aeronaves, isto é, com a demonstração da existência de uma causalidade económica dos custos e da sua ligação à empresa (mesmo não tendo sido fornecidos comprovativos das reuniões, congressos ou estudos de mercado nem a identificação e alojamento das pessoas que efectuaram as deslocações).

Vejamos, pois.

4.1. No caso presente, a A....., S.A., impugnou judicialmente liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, do exercício de 2000, tendo o TAF de Sintra proferido sentença julgando procedente tal impugnação e anulando a liquidação visada.

A Fazenda Pública interpôs para o TCA Sul recurso jurisdicional da mesma sentença e, por acórdão de 27/3/2012, o TCAS, dando provimento ao recurso, declarou nula a sentença e, decidindo em substituição, julgou totalmente improcedente a dita impugnação judicial.

Sendo este o acórdão ora recorrido.

No qual, depois de declarada a nulidade da sentença e afirmada a consequente verificação dos requisitos para conhecer, em substituição, da única questão subsistente e em causa na impugnação, se enunciou esta como sendo a respeitante «ao julgamento da correção referente à dedução fiscal de

custos com o aluguer, por parte da impugnante, de aeronaves, no valor total de € 1.481.891,93, para o ano de 2000, recusada pela at, em virtude de, grosso modo, não considerar esses gastos indispensáveis para a realização dos proveitos.»

E em apreciação de tal questão, o acórdão veio a julgar pela improcedência da impugnação, com a fundamentação seguinte, no que ora releva:

«... Perfilhamos, a título de premissa, só não serem indispensáveis “os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”, isto é, a indispensabilidade, dos gastos fiscais, tem de entender-se “como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte” ((5) Por oposição à tese restritiva de, apenas, considerar dedutíveis os custos que patenteiem uma conexão objetiva, de causa efeito, com os proveitos.) Por outro lado, também, é seguro afirmar não recair sobre o contribuinte o ónus provatório da indispensabilidade dos seus custos.

Contudo, se a at, atuando submetida ao princípio da legalidade, fundamentadamente, despoleta a dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a atividade do sujeito passivo, necessária e logicamente, por se encontrar mais habilitada para o efeito, compete a este uma explicação sobre a “congruência económica” da operação, a qual não se cumpre com a alegação abstracta e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a atividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das atuações empresariais provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora da AT».

E mais adiante o acórdão recorrido acrescenta, ainda, que «Concedendo-se que, em princípio, a explicação de as deslocações aéreas se terem destinado a assegurar presença em reuniões de trabalho, relacionadas com as marcas de automóveis representadas pela D....., com a análise de eventuais oportunidades de negócio e intuítos comerciais, pelo acompanhamento de clientes, seria bastante para surpreender a relação causal e justificada dos custos com a atividade produtiva da impugnante, objetivamente, somos confrontados com justificativo de cariz conclusivo, genérico e vago, insusceptível de qualquer tipo de controle ou sindicância. Por outras palavras, sendo perfeitamente aceitável, posto o ramo de negócio e a dimensão, que representantes e/ou funcionários da impugnante tenham tido necessidade de se deslocar ao estrangeiro para contactos empresariais e comerciais, com facilidade se aceita que o fizessem recorrendo a viagens de avião, desde logo, pela celeridade que incorporam.

Ora, em sintonia com o entendimento que traçamos como perfilhado, mais do que essa explicação generalista, quase óbvia, impunha-se que a impugnante tivesse fornecido uma prova, mínima, da dita “congruência económica” dos gastos com aluguer de aeronaves, durante o ano de 2000. Ou seja, pelo menos não podia ter deixado de responder à solicitação, supra referenciada, dos serviços da AT, de molde a dissipar dúvidas sobre a casuística realização das viagens e sua ligação com a promoção do interesse societário»

Ou seja, no acórdão recorrido decidiu-se pela improcedência da impugnação por se entender que, no caso, não era possível à AT, no âmbito dos seus poderes de fiscalização e controlo, relacionar as questionadas despesas com o objecto societário, por falta de elementos, recaindo sobre a recorrente o ónus de fornecer tais elementos, o que não foi cumprido.

4.2. Por sua vez, no caso do acórdão fundamento [proferido na Secção do Contencioso Tributário do mesmo TCA Sul, em 10/3/2009, no processo n.º 02608/08 (²)], apreciando-se também, para efeitos do disposto no art. 23º do CIRC, a “indispensabilidade” de despesas por deslocações em aeronaves fretadas, decidiu-se (reportando para conceito de «indispensabilidade» aceite no acórdão do mesmo TCAS, de 17/7/2007, proc. n.º 1107/06) pela procedência da impugnação.

Para tanto considerou-se que não cabe à AT «emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflecta uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos» (ou seja, é ilegítimo determinar a qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art. 23º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos). E como no caso se concluiu que a AT e a sentença tinham apelado a critérios ligados à bondade da gestão empresarial [pois haviam entendido «que não se encontrava demonstrado, - cabendo o respectivo ónus à impugnante -, que as importâncias aqui em causa e não aceites como custos fiscais relevantes foram indispensáveis à obtenção de proveitos da recorrente, em juízos de valor que se prendem com a bondade e oportunidade de tais despesas, segundo critérios de (boa) gestão, uma vez que não questionam, em concreto, nem a realização de tais despesas pela recorrente, nos montantes indicados, nem que elas fossem adequadas à concretização do seu escopo societário»] também se entendeu que, sendo assim, forçoso se impunha concluir pela procedência da impugnação.

Ou seja, a solução jurídica a que se chegou no acórdão fundamento assenta, em suma, na consideração de que a correção ao lucro tributável é ilegal porque AT e a sentença recorrida aferiram a indispensabilidade questionando a bondade e oportunidade das despesas, quando deveriam aferi-la a partir de um juízo positivo da subsunção na actividade societária.

4.3. Ora, neste contexto, não parece que ocorra a invocada oposição de acórdãos.

Na verdade, como bem aponta o MP, as soluções opostas dos dois arestos não residem no grau de “exigência probatória” da demonstração da “causalidade económica” dos custos.

Desde logo, ambos os arestos confluem na consideração de que a indispensabilidade dos gastos, para efeitos do disposto no art. 23º do CIRC, deve ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na actividade societária, não cabendo à AT imiscuir-se na gestão das empresas nem valorar as decisões empresariais do contribuinte.

Por outro lado, enquanto no acórdão fundamento o recurso procede, precisamente porque se considera que, no caso ali apreciado, a AT e a sentença recorreram, ilegalmente, a critérios relacionados com as opções de gestão da empresa, para concluírem pela não demonstração da indispensabilidade das ditas despesas, no acórdão recorrido o recurso improcede porque, diferentemente, se considera que, suscitando a AT, fundamentadamente, dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a actividade do sujeito passivo e competindo a este uma explicação sobre a “congruência económica” da operação, este ónus não se cumpre com a alegação abstracta e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a actividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das actuações empresariais provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora da AT: e, no caso e quanto às concretas despesas em questão, não era possível à AT, no âmbito dos seus poderes de fiscalização e controlo, relacioná-las com o objecto societário, por falta de elementos, recaindo sobre a impugnant e o ónus de fornecer tais elementos, o que não foi cumprido.

Portanto, pese embora a semelhança verificada, a diferenciação das soluções não assenta em divergência de entendimentos sobre a mesma questão de direito, mas assenta, ainda, numa concreta e diferente valoração dos elementos de prova constantes dos respectivos autos e na conseqüente subsunção, ou não, das respectivas despesas àquele uniforme conceito de indispensabilidade.

Sendo certo, de todo o modo, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos [não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta ⁽³⁾].

Não se mostram, pois, reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo recorrente, pelo que o recurso deve considerar-se findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

5. E considerando-se findo o presente recurso, não há, conseqüentemente, que apreciar, por ter ficado inerentemente prejudicada, a requerida ampliação (ou «explicitação») da causa de pedir e do pedido, relativamente à restituição do imposto pago em 6/12/2013 e respectivos juros indemnizatórios.

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, 26 de Fevereiro de 2014. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José de Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rotheres*.

⁽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 conseqüência, julgue findo o recurso».

Cfr., também neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 15 ao art. 284º pp. 479 a 484.

⁽²⁾ Apesar de ali terem sido interpostos dois recursos (o primeiro, interposto de despacho interlocutório que indeferira requerimento de adiamento, por falta do respectivo mandatário, da diligência de inquirição de testemunhas e o segundo, interposto da decisão final da impugnação) só este último releva para o presente recurso por oposição de acórdãos.

⁽³⁾ Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424; bem como, os acs. do Plenário do STA, de 15/11/2006, rec. n.º 387/05, e os acs. do Pleno desta Secção do STA, de 15/9/2010, recs. n.ºs. 344/2009 e 881/2009.

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.**Assunto:**

Decisão arbitral. Recurso para uniformização de jurisprudência. Acórdão fundamento. Trânsito em julgado.

Sumário:

- I — O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral, previsto no art. 25º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, a que é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152º do CPTA, depende da existência de determinados pressupostos, uns de natureza formal e outros de natureza substancial.*
- II — São requisitos formais essenciais: (i) a interposição do recurso no prazo de 30 dias contado da notificação da decisão arbitral; (ii) a invocação e identificação de acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA que se encontre em oposição com a decisão arbitral recorrida (acórdão fundamento); o trânsito em julgado de acórdão fundamento.*
- III — O conceito de trânsito em julgado é o que consta do art. 677º do CPC (art. 628º do novo CPC).*
- IV — A falta de trânsito em julgado do acórdão fundamento torna inadmissível o recurso.*

Processo n.º 1470/13-50.

Recorrente: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..... SGPS, S.A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA dirigiu ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em 26 de Setembro de 2013, e ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 25º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), recurso da decisão arbitral proferida no processo n.º 12/2013-T CAAD instaurado na sequência de pedido de pronúncia arbitral apresentado pela sociedade A....., S.A., invocando para o efeito a oposição dessa decisão arbitral com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24 de Abril de 2012, no processo n.º 05251/11, afirmando que este acórdão já havia «transitado em julgado» - cfr. fls. 3 e 4.

A Recorrente apresentou alegações que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

A- Vem o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência, interposto da decisão arbitral proferida no processo n.º 12/2013-T CAAD, que correu termos no Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral, na parte que aqui nos interessa, de reconhecimento como custo as despesas incorridas com a realização de prestações suplementares e prestações acessórias, sob a forma de prestações suplementares.

B- Com efeito, a decisão arbitral recorrida colide frontalmente com o Acórdão, já transitado em julgado, do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), de 24/04/2011, no âmbito do processo n.º 05251/11 (Acórdão fundamento), encontrando-se irremediavelmente inquinado do ponto de vista jurídico, por errada interpretação do artigo 23º do CIRC.

C- Na decisão recorrida, o Tribunal Arbitral sufragou a interpretação de que aquelas despesas, porque relacionadas com a actividade da empresa, deverão ser aceites como custo, ao abrigo do disposto no art.23º do CIRC.

D- Sobre esta questão pronuncia-se o Acórdão fundamento em sentido totalmente oposto, ao concluir, no caso, que não poderão ser considerados custos ou perdas do exercício os encargos suportados com a realização de prestações suplementares uma vez que não são indispensáveis à formação do seu lucro tributável.

E- Demonstrada está uma evidente contradição entra a decisão recorrida e o Acórdão fundamento, quanto à interpretação e aplicação do artigo 23º do CIRC, isto é, uma manifesta contradição sobre a mesma questão fundamental de direito que importa dirimir, mediante a admissão do presente recurso e, conseqüentemente, anulação da decisão recorrida, com substituição da mesma por novo Acórdão que, definitivamente, decida a questão controvertida (nº 6 do artigo 152º do CPTA).

F- A infração a que se refere o n.º 2 do artigo 152º do CPTA consiste num erro de julgamento expresso na decisão recorrida, na medida em que o Tribunal Arbitral adoptou uma interpretação da referida norma do CIRC em patente desconformidade com o quadro jurídico vigente.

G- Tal interpretação encontra sustentação jurídica, no entender do Sr. Árbitro, no facto de “(...) A sociedade (a Requerente), na sua liberdade de gestão, pode dotar as dominadas com os fundos que carecem, das formas mais díspares. E os interesses (comercial e fiscal) têm de aceitar qualquer dessas opções”. Pelo que “(...) o art. 23º do CIRC não se pode imiscuir nas livres e lícitas opções económicas do sujeito (...) nem no grau de risco económico (maior ou menor) que o mesmo quer emprestar às suas decisões (...)”.

H- Decidindo assim que os custos incorridos pela empresa com aqueles encargos financeiros são fiscalmente dedutíveis, por terem enquadramento legal no artigo 23º do CIRC.

I- Todavia, ficou devidamente demonstrado que a linha de raciocínio adoptada pelo Sr. Árbitro do Tribunal Arbitral é ilegal por violação expressa do disposto no referido artigo 23º do CIRC.

J- Com efeito, conforme resulta directamente da norma, quaisquer despesas incorridas pelos sujeitos passivos, para serem fiscalmente aceites, necessitam de preencher três requisitos: a comprovação (justificação), a indispensabilidade e, ainda, o da ligação a proveitos ou ganhos sujeitos a imposto.

K- Nesse sentido aponta o Acórdão fundamento, bem como diversa jurisprudência supra citada, ao considerar que «Ora, não obstante a ora recorrida também englobar no seu objecto social a gestão de participações em outras sociedades, não se encontram aqui em causa essas participações em si mesmas, mas sim os seus acessórios, ou sejam, os encargos financeiros relativos aos empréstimos bancários contraídos e que foram aplicados nessas associadas, directamente para o prosseguimento normal das actividades destas, e que é onde, desde logo, directamente, os normais efeitos irão ter lugar (susceptibilidade de gerarem lucros), numa relação causal ou de dependência, pelo que tais encargos eram a estas sociedades que directamente deveriam ser imputados que não à sociedade dominante, sob pena de passarem a ser imputadas a esta os efeitos dos exercícios das actividades na prossecução do objecto social dessas participadas, passando a haver um assunção de passivo de umas por outra, com resultados fiscais diferentes dos que se obteriam caso o financiamento estivesse alocado às sociedades que deles necessitam, para o exercício das suas actividades (...)».

L- Assim sendo, o entendimento de que aqueles encargos, aquele custo, é aceite conforme disposição do artigo 23º do CIRC, só a erro de julgamento pode ser imputado.

Termos em que deve o presente Recurso pata Uniformização de Jurisprudência ser aceite e posteriormente julgado procedente, por provado, sendo, em consequência, nos termos e com os fundamentos acima indicados revogada a decisão arbitral recorrida e substituída por outro Acórdão consentâneo com o quadro jurídico vigente.

1.2. Notificado que foi o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto junto do STA nos termos e para os efeitos do art. 146º n.º 1 do CPTA, apresentou a sua pronúncia nos termos que constam de fls. 44 a 46, onde defendeu que não se encontravam preenchidos os requisitos necessários para a admissibilidade deste recurso e, para o caso de assim não ser entendido, sustentou que devia ser concedido provimento ao recurso, revogada a decisão arbitral e substituída por acórdão que decida em conformidade com o acórdão do TCAS.

1.3. Notificada a Recorrida, apresentou contra-alegações onde sustentou, em suma, a ausência de verificação dos requisitos de admissibilidade do recurso e, para o caso de assim não ser entendido, a correcção e a bondade da decisão arbitral recorrida.

1.4. Notificada que foi a Recorrida do despacho da Relatora de fls. 150 dos autos, para apresentar certidão com nota de trânsito em julgado do acórdão do TCAS que indicara como acórdão fundamento, veio explicar que afinal esse acórdão ainda não transitou em julgado, porquanto dele foi interposto recurso de revista que se encontra pendente no STA.

1.5. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em conferência no Pleno da Secção.

2. Colocada que foi, pela Recorrida e pelo Ministério Público, a questão da falta de verificação dos requisitos de admissibilidade do presente recurso, cumpre conhecer prioritariamente dessa questão.

Como se viu, a Autoridade Tributária e Aduaneira interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Arbitral proferido no processo n.º 12/2013-T CAAD (“acórdão recorrido”), por alegada contradição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 05251/11 (“acórdão fundamento”), nos termos e para os efeitos do art. 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi do art. 25º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

Segundo o disposto nesse art. 25º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (n.º 2), sendo aplicável a esse recurso, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152º do CPTA, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral (n.º 3).

O que significa, desde logo, que o recurso perante o STA tem de ser apresentado no prazo de 30 dias contado da notificação da decisão arbitral; e porque essa mesma decisão arbitral pode também

ser objecto de impugnação perante o TCA no prazo de 15 dias contados da sua notificação (arts. 27º e 28º do RJAT), torna-se inquestionável que aquele recurso pode ter que ser interposto antes de a decisão arbitral se ter tornado definitiva através da resolução da respectiva impugnação (nesse caso, e tendo em conta que a eventual procedência da impugnação determinará a eliminação da ordem jurídica do objecto do recurso, propendemos a considerar que a interposição dessa impugnação deve determinar, ao abrigo do disposto nos arts. 276º, n.º 1, alínea c), e 279º, n.º 1, do Código de Processo Civil, a suspensão da instância de recurso até ao trânsito em julgado do acórdão a proferir na impugnação).

Tudo isto para dizermos que não constitui pressuposto formal ou requisito de admissibilidade deste recurso o carácter definitivo da decisão recorrida (definitividade a que corresponde, nas decisões judiciais, o trânsito em julgado).

O mesmo não se diga relativamente ao acórdão fundamento.

É que tendo em conta que ao recurso da decisão arbitral se aplica o regime do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152º do CPTA, há que atender à teleologia deste preceito, que inequivocamente aponta para que só se justifique o recurso para uniformização de jurisprudência quando o acórdão cuja oposição é invocada como fundamento do recurso já não seja já susceptível de recurso ordinário - pois só nesse caso estamos perante acórdão que, por ter transitado em julgado, tem eficácia em sentido contrário ao da decisão recorrida, só então podendo considerar-se estabilizada a oposição justificativa do recurso extraordinário que essa disposição prevê.

Este entendimento tem consagração legal no art. 152º do CPTA e no art. 763º n.º 2 do CPC, para os recursos para uniformização de jurisprudência, e foi já acolhido no acórdão do Pleno desta Secção de 3/07/2013, no recurso n.º 01136/12, também interposto ao abrigo do art. 25º do RJAT, onde se deixou dito que «Manifesto é, porém, que o recurso - este ou qualquer outro destinado a prevenir ou solucionar conflitos de jurisprudência - não pode ser admitido (ou, tendo-o sido indevidamente, deve ser julgado findo) se o acórdão invocado como fundamento não transitou, também ele, em julgado, pois que tal seria contrário à razão de ser de tais recursos. É que não pode pretender-se uniformizar jurisprudência tendo como parâmetro uma decisão ainda não definitiva e que pode nunca vir a sê-lo.»

É, pois, pressuposto formal essencial do recurso previsto no art. 25º do RJAT, tal como acontece com o recurso para fixação de jurisprudência, o trânsito em julgado do acórdão fundamento.

E, quanto a este conceito de trânsito em julgado, há que ir buscá-lo ao art. 677º do Código de Processo Civil (a que corresponde o análogo art. 628º do novo CPC), de acordo com o qual se considera transitada em julgado a decisão logo que não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação nos termos dos artigos 668º e 669º.

No caso vertente, a Recorrente não juntou, aquando da interposição do recurso, prova do trânsito em julgado do acórdão fundamento, e quando notificada pela Relatora para o fazer veio explicar que afinal esse acórdão ainda não transitara em julgado, porquanto dele foi interposto recurso de revista que se encontra ainda pendente no STA.

Não tendo transitado em julgado o acórdão fundamento, falece um dos pressupostos formais essenciais do presente recurso, o que o torna inadmissível e nos exime de verificar se os pressupostos substanciais se encontram ou não preenchidos.

3. Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir o presente recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014 — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Liquidação oficiosa. Caducidade do direito de liquidação.

Sumário:

I — Por norma as contribuições para a Segurança Social resultam da apresentação das declarações de remunerações pelo contribuinte, a quem compete também proceder à liquidação dos montantes a entregar, aplicando as percentagens legais às remunerações, numa figura próxima da autoliquidação.

- II — *Mas nem sempre é assim. Casos há, como o previsto no artigo 33.º do Decreto-lei n.º 8-B/2002, em que a liquidação é oficiosa e resulta da iniciativa da Segurança Social em suprimento das obrigações dos contribuintes.*
- III — *Nestas situações a inscrição e a declaração de remunerações bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efectuados oficiosamente pela Segurança Social, com base em elementos de prova obtidos, designadamente, no âmbito de acções de fiscalização ou de inspecção, constituem um verdadeiro acto administrativo declarativo de liquidação de um tributo.*
- IV — *Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º do mesmo diploma legal, uma vez que o regime específico das quotizações e contribuições à Segurança Social não fixa um prazo especial de caducidade do direito de liquidação.*

Processo n.º 1481/13-50.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Segurança Social, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado (Por vencimento e sorteio).

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

1. “A....., L^{da}” com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 19.02.2013 (cujo teor consta de fls. 240/259) com fundamento em oposição com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 08.01.2008 no Processo n.º 02108/2007.

2. Admitido o recurso por despacho de fls. 267, foram pela recorrente produzidas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos (v. fls. 271/278).

3. Por despacho do relator de fls. 333/334, foi julgada verificada a oposição entre os acórdãos invocados, após o que a recorrente apresentou alegações ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT, nas quais veio concluir:

A) *O acórdão recorrido e os acórdãos fundamento decidiram de forma aposta a mesma questão fundamental, na ausência de alteração da respectiva regulamentação jurídica e em face de situações de facto idênticas, pelo que se verifica a oposição de acórdãos referida nos artigos 27º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 284º, do CPPT;*

B) *A partir da revisão constitucional de 1982, as contribuições devidas à Segurança Social devem considerar-se como verdadeiros impostos, na medida em que, no facto tributário que as gera, não está especificamente contemplada qualquer contrapartida ou actividade administrativa;*

C) *À semelhança do que sucede nos códigos fiscais relativos a outros impostos, o artº. 33º do DL 8-B/2002, de 15/1, prevê a possibilidade de suprimento oficioso das obrigações dos contribuintes, através do cálculo das contribuições e elaboração da declaração de remunerações;*

D) *Quando a liquidação de contribuições devidas à Segurança Social é feita oficiosamente e não por autoliquidação do contribuinte, conforme se prevê no artigo 33º do DL n.º 8-B/2002, de 15 de Janeiro, há um acto administrativo ou tributário que determina a liquidação oficiosa de contribuições, inserido num procedimento próprio, que define a obrigação e o seu quantum e que é equiparável aos actos tributários de liquidação dos impostos em geral;*

E) *Como tal, essa liquidação está sujeita ao regime da caducidade estabelecido no artigo 45º da L.G.T. e das notificações dos actos tributários consagrado nos artigos 36º e 38º do C.P.P.T.;*

F) *Deste modo e aplicando este regime ao caso em apreço, devia ter sido declarada a caducidade do direito à liquidação de contribuições à segurança social com referência aos meses de Julho a Dezembro de 2003 e de Janeiro a Dezembro de 2004 pelo facto de a respectiva notificação ter sido efectuada em 9 de Janeiro de 2009;*

G) *Ao perfilhar entendimento contrário ao aqui exposto, bem como, em contrário ao decidido no Acórdão fundamento, o Acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 3º, n.º 2 e 45º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, motivo por que deve ser revogado.*

Nestes termos, nos melhores de direito e com o sempre mui douto suprimento de Vossas Excelências, deve ser concedido provimento ao presente recurso, e, em consequência, ser declarada a oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido vindo, a final, a ser este último revogado, como é de inteira justiça.

4. A entidade recorrida veio também apresentar alegações nas quais conclui:

A) *O presente recurso de oposição de acórdãos vem interposto do acórdão proferido pelo TCA Sul a 19.02.2013, o qual, no que ao objecto do recurso interessa, conclui que, seja por falta de previsão legal, seja por falta de adequação ao regime legal das contribuições para a Segurança Social, a caducidade do direito à liquidação prevista no artigo 45.º da LGT não tem aplicação no quadro da quantificação da dívida em apreço;*

B) Alega a Recorrente que a situação de facto subjacente ao acórdão recorrido e ao acórdão fundamento é idêntica e reside na questão de saber se, nos casos de apuramento e liquidação oficiosa de contribuições à Segurança Social, são aplicáveis o regime de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT e o regime das notificações previsto nos artigos 36.º e 38.º do CPPT, contrariamente ao que sucede quando ocorre a autoliquidação dessas contribuições, ou se esses regimes são inaplicáveis às contribuições, quer tenham sido autoliquidadas pela entidade empregadora através da entrega das respectivas declarações de remuneração, quer tenham sido apuradas e liquidadas oficiosamente;

C) Defende a Recorrente, sustentada no acórdão fundamento, que as contribuições para a Segurança Social são obrigações ou imposições parafiscais, pelo que, sendo praticado um verdadeiro acto administrativo de liquidação, é-lhes de aplicar, com as necessárias adaptações, aqueles regimes, conjugados com o disposto no artigo 1.º do diploma, que prescreve a aplicação da LGT às relações jurídico-tributárias, que são as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas, integrando a administração tributária, para efeitos desta disposição, todas as entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos;

D) Salvo o devido respeito, considera o Recorrido que a tese sufragada pela Recorrente não deverá proceder, e que em resultado da análise da oposição existente entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento deve o tribunal ad quem concluir que o acórdão recorrido não merece qualquer censura, porque nele se encontra a melhor jurisprudência. Para o efeito, haverá que ponderar como decisivos os seguintes argumentos:

E) No âmbito do sistema de Segurança Social inexistente regra que imponha qualquer prazo de caducidade do direito à liquidação, apenas se contemplando o prazo de prescrição da obrigação contributiva;

F) As contribuições à Segurança Social sempre se encontraram submetidas a um regime específico, designadamente o previsto nas sucessivas leis de bases e, ao invés do que sucede com o prazo especial de prescrição de dez e posteriormente cinco anos dos correspondentes créditos (cfr. n.º 3 do artigo 60.º da Lei 4/2007), o legislador nada consagrou, podendo fazê-lo, a respeito de um eventual prazo de caducidade do direito à liquidação;

G) Como decorre do n.º 2 do artigo 298.º do Código Civil, quando por força da lei ou da vontade das partes um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras da caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição;

H) Segundo, porque quer a caducidade, quer a prescrição, são institutos jurídicos que mediante o decurso do tempo geram efeitos extintivos sobre determinadas pretensões jurídicas e, apesar de a doutrina jusprivatista ter ensaiado vários critérios distintivos, é indiferente chamar uma coisa ou outra— trata-se sempre de prazos que devem ser respeitados e cujo decurso implica intempestividade de actuação (extinção por decurso do tempo);

I) No sistema fiscal convencionou-se estipular um prazo para o credor liquidar a dívida tributária (quatro anos), a que se designou de caducidade, e um prazo para esse mesmo credor cobrar a dívida tributária já liquidada (oito anos, salvo o disposto em lei especial), a que se designou de prescrição. Pelo contrário, no sistema de Segurança Social, fixou-se apenas um prazo de prescrição, que é de cinco anos a contar da data em que a obrigação devia ter sido cumprida (cfr. n.º 3 do artigo 60.º da Lei n.º 4/2007);

J) Essa diferenciação não deve confundir o intérprete, tanto mais que no ordenamento da Segurança Social a certeza e segurança jurídica obtêm-se com o instituto da prescrição;

K) Faz sentido sustentar a diferença que deve reconhecer-se entre as contribuições para a Segurança Social, enquanto imposições fiscais sociais, e os demais tributos desta natureza, ligados às restantes actividades da Administração;

L). Esta distinção, aliado à consideração de que a legislação fiscal só se aplica em tudo quanto não esteja estabelecido em legislação especial, como são as normas reguladoras da relação jurídica contributiva, conduz ao entendimento de que nem sempre as contribuições e os impostos devem seguir o mesmo regime jurídico (cfr. STJ, acórdão para fixação de jurisprudência n.º 8/2010, Ilídio das Neves);

M) O sistema fiscal do Estado e o sistema de Segurança Social constituem em si realidades diferentes, muito mais amplo aquele que este, e ambos organizados, evidentemente, a seu modo - do ponto de vista político, económico, jurídico, psicológico e social não se pode deixar de encarar estes dois sistemas como realidades diversas;

N) Do cumprimento da obrigação contributiva por parte das entidades empregadoras, através do preenchimento e entrega das declarações de remuneração, decorrem dois efeitos diferenciados, traduzidos em dois créditos, que visam objectivos distintos mas essenciais no direito da Segurança Social: por um lado, um crédito a favor da instituição de Segurança Social, uma vez que as contribuições para a Segurança Social constituem uma receita do subsistema contributivo, susceptível de se repercutir no fluxo financeiro que alimenta as despesas das instituições na garantia dos direitos dos cidadãos; por outro, um crédito a favor do beneficiário, que é de natureza jurídico-social e se exprime no registo de

remunerações em seu nome, fundamental para a contagem de elementos temporizados, para o preenchimento das condições de atribuição de prestações, para o cálculo do valor das prestações;

O) O cumprimento da obrigação contributiva constitui simultaneamente a base de definição de toda a carreira contributiva dos trabalhadores e um elemento essencial para a determinação concreta do conteúdo do seu direito à Segurança Social;

P) Assim se compreende que, quando essa obrigação não seja cumprida, por força de omissão total ou parcial da entidade contribuinte, a competência para a liquidação seja devolvida aos serviços de Segurança Social, que se substituem às entidades patronais, actuando em nome destas, com o objectivo de arrecadar receita, mas também com o de proteger os direitos dos trabalhadores;

Q) Este objectivo não deve encontrar outra limitação que não a do prazo prescricional de cinco anos previsto na legislação específica aplicável;

R) Nos casos como o dos autos, os serviços de fiscalização intervêm para colmatar as falhas detectadas no cumprimento da obrigação contributiva da entidade patronal, mas isso não afasta a característica de autoliquidação que nelas predomina, considerando que pende sobre essas entidades o dever de entregar voluntariamente as declarações nas quais façam espelhar todas as remunerações pagas aos seus trabalhadores, e proceder, acto contínuo, ao pagamento das contribuições que resultem da aplicação das respectivas taxas contributivas;

S) Pelo que, decidindo como decidiu, o douto acórdão recorrido não merece censura.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso de oposição de acórdãos, confirmando-se integralmente a decisão recorrida.

5. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes fatos:

A) No acórdão recorrido:

A). Com origem no despacho proferido pela Directora do Departamento de Fiscalização do ISS, IP, datado de 23/07/2008, e na sequência do processo de averiguações (PROAVE) n.º 200501121569 relativo ao ano de 2001, a impugnante foi objecto de uma averiguação à respectiva contabilidade relativamente aos anos de 2003 a 2008, tendo por objeto a situação contributiva global perante a segurança social e dando origem ao processo de averiguações n.º 200803041948 (Doc. 1 da petição inicial).

B). Do respetivo relatório final, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido juntamente com os respetivos mapas de apuramento de remunerações de fls. 1270/1332 do processo administrativo tributário apenso, consta o seguinte:

“[1 - Apurou-se que, na vigência dos contratos de trabalho destes trabalhadores, foram pagas verbas a título de “ajudas de custo”, em decorrência de alegadas deslocações para a sede/instalações ou obra das empresas utilizadoras. Dos contratos de trabalho (em alguns) firmado entre os trabalhadores e entidade patronal consta que a remuneração estipulada engloba já o pagamento referente a ajudas de custo referentes a deslocação, alimentação e alojamento.

2 - Ao analisar os contratos de trabalho temporário destes trabalhadores, verifica-se que os mesmos são claros e inequívocos ao estatuir, na Cláusula 3ª, como local de prestação do trabalho a obra/instalação na qual a empresa utilizadora necessitava de colocar o trabalhador temporário, tanto em Portugal como em países terceiros. (...)

3 - Por sua vez, atentos os recibos de vencimento dos trabalhadores temporários - anexos ao processo por amostra, em documento 3, pode ver-se que mensalmente eram pagas aos trabalhadores temporários as seguintes verbas:

- Vencimento base - atribuído apenas na proporção dos dias efetivamente trabalhados;
- Proporcionais de subsídio de férias e subsídio de Natal - calculados igualmente em relação aos dias efetivamente trabalhados;
- Tempo de férias (não gozadas) - calculado nos termos referidos nos pontos anteriores;
- Ajudas de custo - atribuídas em função de uma quantia diária ou mensal previamente estabelecida, e em regra de valor substancialmente superior ao do designado vencimento base.
- Subsídio de Transporte - sendo este um valor fixo mensal.

4 - Os trabalhadores temporários receberam sempre as referidas ajudas de custo que assentavam num valor diário fixo, processado e pago periódica e regularmente ao longo da prestação do trabalho, com valor mensal consideravelmente superior a remuneração base.

5 - A A..... contratou os trabalhadores apenas para prestar trabalho às utilizadoras, não lhe prestando diretamente qualquer trabalho, sendo apenas remunerados (conforme recibos de vencimento juntos ao processo) por esta pelos dias de trabalho prestados as referidas utilizadoras.

6 — Os locais de trabalho contratualizados ab initio entre as partes e onde efetivamente exerceram funções os trabalhadores temporários foram os definidos pelas utilizadoras, em território nacional e noutros países, e a duração do trabalho foi igualmente definida por estas em função das suas necessidades, nunca tendo os trabalhadores prestado ou tido qualquer perspectiva de vir a prestar atividade profissional na sede da A.....

7 - Assim, se os trabalhadores temporários foram contratados diretamente para os locais de trabalho definidos pela empresa utilizadora, não se verificaram quaisquer deslocações, sendo que para

os trabalhadores temporários o seu local de trabalhos e de facto é somente o das sedes/instalações ou obras das empresas utilizadoras.

8- Melhor se entendera o aduzido, pelo facto de não existir qualquer possibilidade de regresso a esse hipotético local de trabalho (sede da A.....), findo o contrato ao serviço da empresa utilizadora, para reconstituição da situação normal do trabalhador e previsibilidade da conseqüente remuneração devida pelo trabalho prestado se não existisse deslocação. (...)

[Parece-nos não existir quaisquer deslocações em serviço, sendo que não existindo, não existe qualquer direito a Ajuda de Custo. (...) Neste sentido, o pagamento das referidas verbas, não pode senão entender-se como efetiva retribuição de trabalho prestado, de carácter regular e de recebimento previsível e expectável, pago independentemente do número de deslocações efetuadas ou montante das despesas realizadas, passível de integrar a remuneração normal do trabalhador, pelo que deveriam ter sido objeto de incidência de contribuições para a Segurança Social. (...)

A respondente não apresentou qualquer prova, designadamente documental como sejam documentos de despesas suportadas pelos seus trabalhadores, suscetíveis de contrariar os fundamentos de facto apurados no âmbito da instrução do presente procedimento. (...) Conclui-se assim que as denominadas ajudas de custo foram estipuladas contratualmente, com natureza normal e permanente, sendo-lhes fixado um determinado valor certo, independentemente da existência de quaisquer deslocações ocasionais efetuadas em serviço ou mudança de instalações da entidade patronal, motivo por que nada autoriza a que se considerem como não integrando a remuneração, nos termos do art. 249 n.º 3 da Lei do Contrato de Trabalho. Dito de outro modo, as referidas prestações apenas poderiam ser qualificadas como ajudas de custo caso se destinassem a reembolsar o contribuinte por despesas que tivesse de efetuar em serviço e a favor da entidade patronal, com carácter temporário e fora do local habitual de trabalho. Só que os elementos probatórios reunidos não consentem outra conclusão que não a de que tais prestações constituem antes uma prestação regular e periódica, um complemento de retribuição correspondente da sua prestação de trabalho. Em decorrência são objeto de incidência contributiva nos termos dos artigos 1º e 2º, ambos do DR 12/83, de 12/02, e 5º D do DL 103/80, de 8/05.

IV. PROPOSTA

Face ao exposto, propomos o seguinte:

1. Que efetivamente, caso se concorde com a presente informação, sejam dadas como liquidadas as contribuições totais de 1.071.750,77€ (um milhão e setenta e um mil setecentos e cinquenta euros e setenta e sete cêntimos), correspondentes aos valores que não foram objeto de incidência de contribuições para a Segurança Social, inscritos nos mapas anexos ao documento 8” (Doc. 1 da P1 e fls. 1270/1332 do processo administrativo tributário apenso).

C). No dia 29/12/2008, o Chefe do Setor de Braga do ISS, IP, emitiu despacho de concordância com o referido relatório, determinando se considerasse a impugnante devedora da quantia de € 1.071.750,77 (Doc. 1 da PI e PAT apenso).

D). No dia 06/01/2009, foi remetido ofício à impugnante pelo ISS, IP, informando da elaboração oficiosa das declarações de remunerações a que correspondem omissões nas contribuições devidas no valor de € 1.071.750,77, por referência ao período de Julho de 2003 a maio de 2007 (Doc. 1 da P1 e PAT apenso).

E). Tal ofício foi recebido pela impugnante no dia 09/01/2009 (Doc. 2 da P1 e PAT apenso).

F). No dia 22/10/2007, a impugnante recebeu a notificação do ISS, IP, que consta de fls. 28 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, solicitando a disponibilização de documentação contabilística e fiscal referente aos anos de 2001 a 2007, no âmbito do processo de averiguações n.º 22612005 (Doc. 3 da PI e PAT apenso).

G). No âmbito deste processo de averiguações, foi elaborado o projeto de relatório constante de fls. 196/205 do PAT apenso, do qual consta incidir sobre o ano de 2001, e concluindo-se pela necessidade de correções a tal período (fls. 196/205 do PAT apenso).

H). No mês de Setembro de 2008, a impugnante recebeu a notificação do ISS, IP, que consta de fls. 29 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, solicitando a disponibilização de documentação contabilística e fiscal referente aos anos de 2003 a 2008, no âmbito do processo de averiguações n.º 200803041948 (Doc. 4 da P1; artigo 23.º da P1).

I). No dia 29/09/2008, a impugnante procedeu à apresentação de tais documentos à Segurança Social (fls. 1251 do PAT apenso).

J). Em Setembro de 2005, a impugnante recebeu a notificação do ISS, IP, que consta de fls. 80 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, solicitando a disponibilização de documentação contabilística e fiscal referente aos anos de 2001 a 2004 (Doc. 5 da P1).

K). No dia 25/08/2004, a impugnante celebrou com a “B....., S.A.” o contrato de utilização de trabalho temporário n.º 47/2004, que consta de fls. 31/32 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 6 da PI).

L). No dia 25/08/2004, a impugnante celebrou com C..... o contrato de trabalho temporário que consta de fls. 33 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 6-A da P1).

M). No dia 29/03/2004, a impugnante celebrou com a “B....., S.A.” o contrato de utilização de trabalho temporário n.º 27/2004, que consta de fls. 35/37 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 7 da PI).

N). No dia 22/04/2004, a impugnante celebrou com D..... o contrato de trabalho temporário que consta de fls. 38/39 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 7-A da PI).

O). No dia 21/03/2003, a impugnante celebrou com E..... o contrato de trabalho temporário que consta de fls. 40741 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 8 da PI).

P). No dia 08/09/2003, a impugnante celebrou com F..... o contrato de trabalho temporário que consta de fls. 42/43 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 9 da PI).

Q. Através do ofício n.º 03787, de 17/06/2008, foi remetida à impugnante informação subscrita pelo Chefe de Gabinete do Secretário de Estado da Segurança Social, constante de fls. 43/45 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (Doc. 10 da PI).

R). No dia 14/04/2009, a impugnante remeteu a presente ação ao Tribunal Tributário de Lisboa, através de correio registado (fls. 48).

Ao abrigo do artigo 712.º/1) /a) do CPC, aditou-se ainda a seguinte matéria de facto:

S). O processo de averiguações n.º 226/2005, referido em F., tinha por objecto a denúncia de remunerações a trabalhadores pagas pela entidade, a título de ajudas de custo, no ano de 2001 - cfr. projecto relatório constante de fls. 196/205, do PAT.

T). Em 23.07.2008, a Directora do Departamento de Fiscalização da Segurança Social proferiu o despacho seguinte: “Assunto: Processo de averiguações à situação contributiva perante a Segurança Social da Empresa ETT A..... - NISS, do qual consta: «*Na sequência do Processo de Averiguações (PROAVE n.º 200501121569, realizado à entidade identificada em assunto, para o período do ano de 2001, e que correu termos neste Departamento, através do Serviço de Fiscalização Norte (SF Norte), entende-se como pertinente estender a investigação relativamente a outros períodos temporais. (...) Pelo exposto, (...) determino que a investigação a realizar à referida entidade, relativamente aos períodos contributivos ainda não averiguados, continue a ser desenvolvida pelo Serviço de Fiscalização do Norte, por equipa a indicar pelo respectivo director*» - fls. 25 dos autos.

B) No acórdão fundamento:

1º). No CRSS de Lisboa e Vale do Tejo foi instaurada execução fiscal contra G....., Lda., por dívidas de contribuições de 08/96 a 02/99, no montante de esc: 20.140.438\$00, e juros de mora no montante de esc: 5.128.169\$00, 03/99 a 09/99 no montante de esc: 4.161.214\$00 e juros de mora no montante de esc: 408.685\$00, de 10/99 a 11/99, no montante de esc: 830.137\$00 e juros de mora no montante de esc: 62.250\$00, 12/99 a 03/2000, no montante de esc: 2.082.008\$00 e juros de mora de esc: 162.519\$00, de 04/2000 a 09/2000 no montante de esc: 2.871.182\$00 e juros de mora de esc: 234.688\$00, de 10/2000 a 05/2001, no montante de esc: 1.618.037\$00 e juros de mora de esc: 93.337\$00 – PAT apenso.

2º) A impugnante foi citada por reversão em 05/01/2004 - confissão expressa na p.i..

Ao abrigo do artº 712º do CPC e porque se reputaram com interesse para a decisão da causa, aditaram-se ao probatório os seguintes factos:

3º). Foram enviados à oponente ofícios, via postal atinentes às dívidas em cobrança (ofícios do Centro Regional da segurança Social, datados de 14/09/1999, 04/04/2000, 29/06/2000, 28/09/2000, 20/01/2001, 31/05/2001- cfr. p.a.), todos eles do seguinte teor:

“(...) 1. Da análise da conta-corrente relativa a essa empresa resulta a seguinte situação de dívida (...);

2. Para o caso de vir a ser ou já ter sido entretanto efectuado o seu pagamento, solicita-se que nos seja enviada a correspondente guia.

3. Se no prazo de 15 dias não for recebido o necessário elemento de prova, será requerida de imediato a execução fiscal, junto da Repartição de Finanças/Bairro Fiscal da área da morada de V.Exa(s). Junta-se cópia da certidão executiva a enviar aos serviços de execução fiscal”.

4º). Das certidões constantes do PA decorre que a devedora originária “...*não pagou as contribuições e juros de mora...*” e que (...) *As contribuições em dívida, apuradas em face das correspondentes folhas de remuneração, que deveriam ter sido pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitam...*”

6. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 385, no qual se pronuncia no sentido de se julgar findo o recurso, uma vez que “*a posição adotada no acórdão fundamento não corresponde à jurisprudência consolidada do STA*”.

7. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

8. Antes de mais, e apesar de ter sido proferido despacho em que se reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no actual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

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

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;
- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

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

9. No acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“2.2.2. Quanto ao erro de julgamento no que respeita à alegada caducidade do direito à liquidação.

No que concerne ao item em apreço, a sentença recorrida julgou improcedente o presente fundamento impugnatório, por entender que, por um lado, *«pese embora os tributos em dívida à Segurança Social não sejam objecto de um acto de liquidação em sentido restrito por parte dos serviços, se deve considerar ínsito um acto de liquidação (ainda que impróprio) na notificação feita à impugnante e que deu lugar à propositura de impugnação judicial (V. Ac. do STA, de 21.04.2010, P. 023/04) e, por outro lado, porque do regime constante da Lei de Bases da Segurança Social (Leis n.º 103/80, de 9 de Maio, n.º 17/2000, de 8 de Agosto, n.º 3212002, de 20 de Janeiro e n.º 4/07, de 16 de Janeiro), resulta que aí se institui um regime específico relativamente às quotizações e contribuições à Segurança Social, com previsão de um prazo especial de prescrição e nada se prevendo quanto à caducidade daquelas contribuições.*

Temos, assim, por certo que o referenciado artigo 45.º da LGT apenas se reporta expressamente aos casos em que ocorre uma liquidação da dívida em sentido próprio, sendo de concluir que não é tal regime aplicável às dívidas à segurança social». A este propósito, o STA teve ocasião de sublinhar que: *«[n]ão é aplicável à cobrança de dívidas de contribuição para a Segurança Social o regime de caducidade previsto no art.º 45º da LGT que, como resulta dos seus termos, só é aplicável a casos em que há lugar a liquidação da dívida e respectiva notificação, antes de ser instaurado qualquer processo executivo. As obrigações de entrega das contribuições e de entrega das declarações de remunerações, por parte das entidades empregadoras, devem ser cumpridas até ao dia 1 do mês seguinte àquele a que respectivamente dizem respeito: o do exercício da actividade profissional dos trabalhadores. E se a entidade empregadora não pagar as contribuições dentro de tal prazo, são devidos juros moratórios, a cuja liquidação, por ser meramente acessória daquelas contribuições, também não se aplica o dito regime de caducidade».* [Ac. do STA, de 30.05.2012, P. 0104/12].

Como refere J. Lopes de Sousa, analisando o regime pretérito das contribuições em causa, *«[e]ra, assim, o próprio contribuinte que tinha de calcular as contribuições devidas, aplicando as percentagens legais às remunerações, não havendo qualquer acto praticado por uma autoridade pública declarativo de uma obrigação de pagamento da quantia referente às contribuições, pelo que não pode falar-se, nos casos em que não há cobrança coerciva, da existência de um acto de liquidação».*

Suscita-se a questão de saber se o facto de se estar perante uma *«liquidação oficiosa»*, realizada ao abrigo do disposto no artigo 33.º (*“Suprimento oficioso das obrigações dos contribuintes”*), do Decreto-Lei n.º 8-B/2002, de 15 de Janeiro), põe em causa o acima escrito. As entidades empregadoras, como sucede com a recorrente, estão sujeitas à obrigação declarativa de apresentação dos mapas/declarações de remunerações (artigos 12.º e 13.º do Decreto-Lei n.º 8-B/2002, citado), os quais são depois validados pelos serviços do Instituto de Segurança Social, IP (artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 8-B/2002, citado). O regime da Lei de Bases da Segurança Social não inclui referências à caducidade do direito

à liquidação, mas apenas à prescrição da obrigação de pagamento das contribuições e quotizações (artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20.12; artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16.01, “*Prescrição da obrigação de pagamento à Segurança Social*” - artigo 187º do Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/09, de 16 de Setembro e que entrou em vigor no passado dia 1 de Janeiro de 2011 - cfr. o artigo 6.º da Lei n.º 110/09, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 119/09, de 30 de Dezembro).

A caducidade reporta-se à preclusão do direito do Estado à liquidação do imposto pelo decurso do tempo face à ocorrência do facto tributário, enquanto que a prescrição releva no plano da negligência do credor tributário que omite o exercício do direito de crédito já constituído em certo lapso de tempo. Da operatividade diversa dos institutos em causa, conjugada com o disposto no artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 8-B/2002, citado, resulta clara a opção do legislador em não imputar à administração a actividade de certificação da dívida tributária em causa, mesmo nos casos em que se tona necessário corrigir oficiosamente os elementos coligidos pela entidade empregadora e apresentados perante aquela. Por outras palavras, mesmo nos casos de discordância entre o obrigado tributário e a administração sobre os elementos da declaração de remunerações apresentada, avulta o aspecto voluntário da apresentação da mesma liquidação subsequente das contribuições por aplicação das taxas correspondentes; voluntariedade que não é afastada pela obrigação declarativa que recai sobre as entidades empregadoras (artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 8-B/2002, citado), pois que, quer o preenchimento do conteúdo da declaração, quer a determinação do quantitativo em falta é tarefa que compete à entidade devedora. Donde resulta que, seja por falta de previsão legal, seja por falta de adequação ao regime legal das contribuições para a segurança social em apreço, a caducidade do direito à liquidação não tem aplicação no quadro da quantificação da dívida em apreço.

De todo o exposto, impõe-se, como necessária, a improcedência das presentes conclusões de recurso”.

10. Por outro lado, **no acórdão fundamento** ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“A caducidade do direito de liquidação, como a caducidade em geral, serve-se de prazos pré-fixados, caracterizados pela preempriedade e, no ensinamento de Aníbal de Castro, in *A Caducidade na Doutrina*, na Lei e na Jurisprudência, p. 41, visa «*limitar o lapso de tempo a partir do qual ou dentro do qual há-de exercer-se o direito...*» e não é de conhecimento oficioso e constitui uma ilegalidade idêntica a todas as outras que se englobam no art. 99º do CPPT, e que não merece pois tratamento diverso, pelo que necessita de alegação na petição inicial, sob pena do seu conhecimento ficar precludido, o que tudo foi observado no caso concreto.

De acordo com o disposto no artº 33º, n.º 1 do CPT o direito à liquidação de impostos caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

Por seu turno, a LGT determina no seu artº 45º, n.º 1 que “*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*”.

Ainda quanto ao regime da LGT, há que atentar no artº 5º da respectiva Lei Preambular de acordo com o qual o novo prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos só se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 01.01.1998.

Da concatenação dos citados normativos, temos que aos factos tributários ocorridos até Dezembro de 1997 é aplicável o prazo de caducidade de 5 anos estabelecido no artº 33º do CPT e aos factos ocorridos a partir de 01.01.1998, aplica-se o prazo de caducidade de 4 anos previsto no artº 45º da LGT.

Posto isto, diga-se que a melhor doutrina e a mais recente jurisprudência qualificam as contribuições patronais para a segurança social como impostos.

Na verdade e na senda de inúmeros arestos do STA de que se destacam os Acórdãos de 24/01/96, Recurso n.º 19585, de 25/06/97, Recurso n.º 19381; de 03/12/97, Recurso n.º 21343 e de 08/07/99, Recurso n.º 21491, as contribuições para a Segurança Social, no que concerne à prestação devida pela entidade patronal, na medida em que no facto tributário que as gera não aparece especificamente contemplada qualquer contrapartida ou actividade administrativa têm a natureza de impostos.

Com efeito, já o artº 62º, n.º 1, alínea a) do ETAF atribuía competência aos TT de 1ª Instância para “*conhecer dos recursos dos actos de liquidação de quaisquer receitas tributárias, incluindo as para-fiscais*”.

De resto, o artº 5º do Dec-Lei 348/80, de 3 de Setembro, que alterou o artº 66º, alínea i) da Lei Orgânica dos Tribunais Judiciais (Lei 82/77, de 6 Dez), estabelecia que era da competência dos tribunais fiscais o conhecimento das questões entre instituições de Previdência ou de abono de família e os contribuintes (entidades patronais).

Sobre este assunto, escreveram Alfredo de Sousa e José Paixão, in *CPT Anotado*, 4ª edição, que “*o sentido útil (do referido normativo), dada a natureza do contencioso de anulação dos tribunais fiscais,*

só pode ter sido o de atribuir-lhes competência para a anulação, em processo de impugnação judicial, da liquidação das contribuições, nos casos em que são efectuadas pelos organismos da previdência”.

Mais tarde, o artº 46º, n.º 2 da lei n.º 28/84, de 14 Agosto, previu expressamente a impugnação da liquidação e exigência das contribuições à Segurança Social, nos tribunais tributários.

Igual prescrição se continha no artº 154º do CPT.

O certo é que, a partir da revisão constitucional de 1982, as contribuições devidas à Segurança Social, pelas entidades patronais, devem considerar-se como verdadeiros impostos, ainda que especiais já que o seu artº 108º, n.º 1 alínea b) passou a determinar que o Orçamento do Estado incluíse também “o orçamento da Segurança Social”, que não apenas as respectivas “linhas fundamentais de organização”. Esse conteúdo normativo foi mantido pela lei 6/91 de 20 de Fevereiro.

Constituem, pois, prestações pecuniárias, com previsão orçamental, impostas coactivamente e sem carácter de sanção exigidas por entes públicos e com vista à satisfação de fins públicos, sem existência de qualquer vínculo sinalagmático ou de contra-prestação entre elas, identidade essa que já tinha sido expressamente afirmada pelo Dec. -lei 68/87, de 9 Fevereiro.

Sendo assim, é aplicável o regime de caducidade consagrado no artº 33º do CPT e artº 45º, n.º 1 da LGT, referidos.

A ora recorrente alegara que tal caducidade se verificava dado que as contribuições se referem aos anos de 1996 a 1999 e que a notificação das liquidações não foi validamente efectuada à devedora originária, respectivamente, no quinquénio e quadriénio seguinte ao ano a que as respectivas contribuições respeitam.

Diga-se, antes de mais, que os tributos compreendem os impostos, as taxas e (eventualmente) as receitas parafiscais. É o que decorre do artº 3º, n.º 2 da LGT: “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.

Esclareça-se, depois, “tributos parafiscais são as receitas análogas ao imposto mas que deste se distinguiram ou pela própria essência conceitual ou pela especialidade de regimes jurídicos a que estão submetidos”.

Nas receitas fiscais, estariam incluídas as “contribuições da previdência”, as “amortizações para o Fundo de Desemprego”, as “taxas de organismos de coordenação económica” e as “receitas dos organismos cooperativos”.

Contudo, à medida que tais receitas foram desaparecendo ou que a sua natureza jurídica foi sendo melhor precisada pela doutrina, a categoria dos tributos parafiscais tem vindo a perder importância, até ser eliminada da maioria das obras doutrinárias. Ficarão, nessa categoria, eventualmente, só, as contribuições para a segurança social se, e na medida em que, não puderem ser consideradas impostos (Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in LGT anotada, 3ª ed. pág. 50).

Ora, como já vimos, a partir da revisão constitucional de 1982, quer a doutrina, quer a jurisprudência têm vindo a entender que, as contribuições devidas à Segurança Social, devem considerar-se como verdadeiros impostos.

Donde que as dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social assumem natureza tributária e, como tal, estão sujeitas ao regime da caducidade dos artºs 33º do CPT e 45º da LGT e das notificações dos actos tributários consagrado no artº 38º do CPPT.

Assim sendo, dispõe o artº 36º, n.º 1 deste diploma legal que “os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados”.

E o artº 38º, n.º 1 do mesmo Código estabelece que “as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências”.

Os actos e decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes são, não apenas os que efectivamente determinam uma alteração desta, mas também aqueles em que está em discussão a possibilidade de se concretizar essa alteração.

A essa luz, devem assim qualificar-se os actos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter.

Na senda de Jorge Sousa, CPPT anotado e comentado, ed. 2006, pág. 345, “Serão, pois, de efectuar por carta registada com aviso de recepção, entre outras e em princípio, as notificações de actos de liquidação de tributos que concretizem uma alteração da situação tributária e as de actos que recusem o reconhecimento de benefícios fiscais”.

E segundo o ensinamento de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado, em anotação 3 ao artigo 38.º, os «actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes» referidos no n.º 1 são, desde logo, os actos tributários - correcção ou fixação da matéria colectável, liquidação dos impostos - e as decisões finais dos processos gratuitos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial.

Posto isto e voltando ao caso *sub judice*, na tese do recorrente resulta provado que a “liquidação” em causa não foi notificada à devedora originária por via postal e não ficou provado que este postal, com que se pretendia notificá-la, tivesse sido recebido pela destinatária.

A ser assim, a falta de notificação da liquidação no prazo estabelecido na lei, acarretava a caducidade do direito à liquidação dos questionados tributos.

Todavia, por imperativo legal, é ao contribuinte que incumbe apresentar as declarações de remunerações e correspondentes quantitativos e pagar as contribuições até ao dia 15 do mês seguinte àquele que disserem respeito (vejam-se as Leis referidas nas certidões executivas). O contribuinte tem assim pleno conhecimento da quantia que mensalmente tem que liquidar, ou melhor, tem que “*auto-liquidar*” não existe, portanto, qualquer ónus para a Segurança Social traduzido num “*facere*”, no que à liquidação da taxa social única diz respeito; os serviços da Segurança Social, emitem avisos de débito e notificam, em regra, através de aviso postal simples, o contribuinte.

Consequentemente, o que é determinante para o caso é saber se estamos perante uma situação em que o contribuinte tivesse procedido à auto-liquidação das contribuições em causa ou, antes, perante uma liquidação oficiosa levada a cabo pela Segurança Social, nos termos do disposto nos artºs dos diplomas mencionados nas certidões executivas.

Isso aconselha a que se façam algumas considerações sobre a tipologia da liquidação tributária segundo o critério orgânico ou da qualidade do sujeito competente para a realizar, face ao qual existe a *liquidação administrativa* levada a efeito pela AT, e a liquidação efectuada pelos particulares, que abrange a denominada *autoliquidação* e a liquidação por terceiro ou *liquidação em substituição*.

Assim, a liquidação, *lato sensu*, é o conjunto de todas as operações tendentes ao apuramento do imposto, compreendendo o *lançamento subjectivo* destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação fiscal e o *lançamento objectivo* por meio do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, a liquidação *stricto sensu* traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável e as (eventuais) deduções à colecta.

A chamada Taxa Social Única (TSU) foi uma designação introduzida pelo DL n.º 140-D/86, de 14 de Junho, que operou a integração das então denominadas quotizações para o Fundo de Desemprego nas contribuições obrigatórias para a Segurança Social por forma a unificar a taxa contributiva para a segurança social dos trabalhadores por conta de outrem, sendo regulada ao tempo dos factos pelo DL n.º 199/99, de 8 de Junho e constituída, relativamente aos trabalhadores dependentes, por dois tipos de quotizações: por um lado, as quotizações a cargo das entidades patronais e, por outro, as quotizações a cargo dos trabalhadores.

Ora, no que tange à liquidação e cobrança da TSU, verifica-se uma *autoliquidação* em relação às contribuições das entidades patronais, e uma *liquidação por terceiro* (liquidação em substituição) no que se refere às contribuições dos trabalhadores, dado que estas são objecto de retenção na fonte a título definitivo pelas entidades patronais.

Como decorre do n.º 1 do probatório as contribuições reportam-se a contribuições devidas por G....., Lda., por dívidas de contribuições de 08/96 a 02/99, no montante de esc: 20.140.438\$00, e juros de mora no montante de esc: 5.128.169\$00, 03/99 a 09/99 no montante de esc: 4.161.214\$00 e juros de mora no montante de esc: 408.685\$00, de 10/99 a 11/99, no montante de esc: 830.137\$00 e juros de mora no montante de esc: 62.250\$00, 12/99 a 03/2000, no montante de esc: 2.082.008\$00 e juros de mora de esc: 162.519\$00, de 04/2000 a 09/2000 no montante de esc: 2.871.182\$00 e juros de mora de esc: 234.688\$00, de 10/2000 a 05/2001, no montante de esc: 1.618.037\$00 e juros de mora de esc: 93.337\$00.

Mais evidência o probatório que foram enviados à oponente ofícios, via postal atinentes às dívidas em cobrança (ofícios do Centro Regional da segurança Social, datados de 14/09/1999, 04/04/2000, 29/06/2000, 28/09/2000, 20/01/2001, 31/05/2001- cfr. p.a.), todos eles do seguinte teor: “(...) 1. Da análise da conta-corrente relativa a essa empresa resulta a seguinte situação de dívida(...); 2.- Para o caso de vir a ser ou já ter sido entretanto efectuado o seu pagamento, solicita-se que nos seja enviada a correspondente guia. 3- Se no prazo de 15 dias não for recebido o necessário elemento de prova, será requerida de imediato a execução fiscal, junto da Repartição de Finanças/Bairro Fiscal da área da morada de V.Exa(s). Junta-se cópia da certidão executiva a enviar aos serviços de execução fiscal”.

Acresce que das certidões constantes do PA decorre que a devedora originária “...não pagou as contribuições e juros de mora...” e que (...) *As contribuições em dívida, apuradas em face das correspondentes folhas de remuneração, que deveriam ter sido pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitam...*”

Assim, segundo resulta do probatório a devedora originária não pagou as ajuizadas Contribuições para a CRSS liquidadas em conformidade à folha de remuneração entregues.

Ou seja, procedeu à respectiva *auto-liquidação*.

E, revestindo as ajuizadas contribuições natureza de imposto de obrigação única, o respectivo termo *a quo* inicia-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu e não no final do ano a que o «imposto» respeita.

Devendo as contribuições em apreço ser qualificadas como imposto de obrigação única a caducidade do direito à sua liquidação verificar-se-á se a notificação da dita liquidação não ocorrer no prazo de cinco anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu, nos termos do artº 33 do CPT e do artº 45º da LGT.

Assim, não havendo **liquidação adicional (oficiosa)** mas *auto-liquidação* e uma *liquidação por terceiro* (liquidação em substituição), não é configurável a caducidade do direito à liquidação não havendo que acatar a injunção normativa contida no n.º 1 do art. 65º do CPT (ou do artº 38º do CPPT) de que sempre que “*tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes*” as notificações são obrigatoriamente efectuadas pôr carta registada com aviso de recepção.

Destarte, tendo em conta o momento em que relativamente aos tributos em causa ocorreu o respectivo termo inicial e que houve autoliquidação e liquidação em substituição, impõe-se-nos concluir, em acolhimento pleno da posição da sentença recorrida, que não ocorre a caducidade do direito à respectiva liquidação.

Improcede, pois, a excepção peremptória de caducidade do direito à liquidação, o que vale por dizer, o presente recurso, a impor a manutenção da sentença e do acto impugnado”.

Será então, em face dos factos dados como provados em ambos os arestos e a argumentação em cada um aduzida, conduz ao conceito legal da oposição de acórdãos acima referida?

11. Desde já se adiantará que, a nosso ver, a resposta é afirmativa, pese embora o enquadramento fáctico sobre que versam os dois acórdãos não seja absolutamente idêntico: **no acórdão recorrido** estava em causa uma liquidação oficiosa ao abrigo da faculdade prevista no artº 33º do decreto-lei n.º 8-B/2002 enquanto que **no acórdão fundamento** estavam em causa contribuições apuradas por autoliquidação por parte das entidades empregadoras através da entrega das respectivas declarações de remunerações.

Ainda assim entendemos que a questão fundamental neles tratada é a mesma, apresentando-se como subsumível às mesmas normas legais e sem alterações significativas do respectivo quadro normativo de referência, sendo que perante ela os dois arestos formularam respostas expressas divergentes.

Com efeito, perante a hipótese de ocorrer uma liquidação oficiosa de contribuições à Segurança Social **o acórdão fundamento** considerou ser aplicável o regime da caducidade do direito à liquidação estabelecido no artº 45º da LGT, bem como o regime das notificações dos actos tributários previsto nos arts. 36º e 38º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Por sua vez **o acórdão recorrido**, inversamente, considera que o regime de caducidade previsto no artº 45º da Lei Geral Tributária é inaplicável às contribuições devido à Segurança Social, quer essas contribuições tenham sido apuradas por autoliquidação por parte das entidades empregadoras através da entrega das respectivas declarações de remunerações, quer através de liquidação oficiosa ao abrigo da faculdade prevista no artº 33º do decreto-lei n.º 8-B/2002.

Verifica-se pois o apontado conflito de jurisprudência e verifica-se também o segundo requisito do recurso por oposição de acórdãos pois não se pode afirmar que o acórdão recorrido está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, não obstante o facto deste Supremo Tribunal Administrativo se ter pronunciado, mais do que uma vez, sobre a não aplicação do regime de caducidade do artº 45º da Lei Geral Tributária em casos de autoliquidação de contribuições à Segurança Social – vide, por exemplo, os acórdãos de 23.09.2009, Processo n.º 0436/09, de 30.05.2012, Processo n.º 0104/12, de 28.03.2012, Processo n.º 0947/11 e de 14.06.2012, Processo n.º 0443/12, todos in www.dgsi.pt - não o fez, expressamente, em casos, como o dos autos, em que a própria liquidação dessas contribuições é feita oficiosamente pelos serviços da Segurança Social.

Em todos os arestos referidos estavam em causa situações com carácter de autoliquidação não tendo sido objecto de análise a situação decorrente de uma liquidação oficiosa de contribuições à Segurança Social, nomeadamente a hipótese prevista no artº 33º do decreto-lei n.º 8-B/2002 (suprimento oficioso das obrigações dos contribuintes).

Estão, assim reunidos os requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos.

12. Deste modo, verificada a oposição, cumpre decidir a questão objecto do recurso que é a de saber se, nos casos em que o apuramento do valor das contribuições devidas à Segurança Social e a própria liquidação dessas contribuições é feita oficiosamente pelos serviços da Segurança Social, será aplicável o regime da caducidade previsto no artº 45º da Lei Geral Tributária e bem assim o regime das notificações dos actos tributários consagrado nos arts. 36º a 38º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

12.1 Como vimos o acórdão recorrido considerou que o regime de caducidade previsto no artº 45º da Lei Geral Tributária era inaplicável às contribuições devido à Segurança Social, quer essas contribuições tivessem sido apuradas por autoliquidação por parte das entidades empregadoras através da

entrega das respectivas declarações de remunerações, quer através de liquidação oficiosa ao abrigo da faculdade prevista no artº 33º do decreto-lei n.º 8-B/2002.

Ponderou-se no acórdão recorrido que *“mesmo nos casos de discordância entre o obrigado tributário e a administração sobre os elementos da declaração de remunerações apresentada, avulta o aspecto voluntário da apresentação da mesma liquidação subsequente das contribuições por aplicação das taxas correspondentes; voluntariedade que não é afastada pela obrigação declarativa que recai sobre as entidades empregadoras (artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 8-B/2002, citado), pois que, quer o preenchimento do conteúdo da declaração, quer a determinação do quantitativo em falta é tarefa que compete à entidade devedora.*

E prosseguindo neste discurso argumentativo conclui-se que *«seja por falta de previsão legal, seja por falta de adequação ao regime legal das contribuições para a segurança social em apreço, a caducidade do direito à liquidação não tem aplicação no quadro da quantificação da dívida em apreço».*

Não sufragamos no entanto este entendimento.

Em primeiro lugar cumpre referir, como bem se nota no acórdão fundamento, que doutrinaría e jurisprudencialmente, as contribuições para a Segurança Social são consideradas como impostos, ou pelo menos como equiparadas a impostos (¹).

Como refere Casalta Nabais (ob. citada, pag. 663) trata-se de uma acepção que vem sendo admitida um pouco por toda a parte e que, no nosso regime jurídico, tem manifestações importantes traduzidas no seguinte: «1) na integração das contribuições para a segurança social no nível de fiscalidade ou carga fiscal, nomeadamente para efeitos da sua comparação internacional; 2) na equiparação das contribuições para a segurança social aos impostos, ao menos para efeitos jurídico-constitucionais, que o mesmo é dizer em sede da constituição fiscal; 3) na aplicação às contribuições para a segurança social das normas do procedimento e processo tributários e do regime das infracções tributárias (v. o art. 1.º do CPPT e os arts. 1.º, n.º 1, alínea d) e 106.º e 107.º do RGIT)»

Também a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem considerado as contribuições para a Segurança Social como impostos, desde a Constituição de 1976, e como tal sujeitas ao princípio da legalidade tributária (cfr., entre outros, os Acórdãos nºs

183/96 e 621/99, publicados, respectivamente, no Diário da República, II Série, de 23/05/1996 e 23/02/2000).

E no mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência desta secção, de que destacamos, para além dos arestos citados no acórdão fundamento, os Acórdãos de 16.06.1999, recurso 23889 e de 23.05.2007, recurso 63/07, ambos in www.dgsi.pt.

Temos pois por seguro que, em temos doutrinários e jurisprudenciais, as contribuições para a Segurança Social são consideradas, à luz do actual quadro legislativo, como impostos (pese embora com algumas peculiaridades).

Por outro lado, e como já ficou dito, o caso em apreço tem características específicas porque não está em causa uma situação de autoliquidação mas sim uma liquidação oficiosa de contribuições para a Segurança Social.

Por norma as contribuições para a Segurança Social resultam da apresentação das declarações de remunerações pelo contribuinte, a quem compete também proceder à liquidação dos montantes a entregar, aplicando as percentagens legais às remunerações, numa figura próxima da autoliquidação.

Verifica-se nestes casos, como refere Casalta Nabais, (Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, 2010, pag. 664) reportando-se à liquidação e cobrança da Taxa Social Única, «uma autoliquidação relativamente às contribuições das entidades patronais, e uma liquidação por terceiro (liquidação em substituição) no concernente às contribuições dos trabalhadores, já que estas são objecto de retenção na fonte a título definitivo pelas entidades patronais»

Nestas situações, que têm assim um carácter de autoliquidação, a jurisprudência desta secção vem entendendo que não será aplicável o regime previsto no artº 45º da Lei Geral Tributária, o que se justifica porque «o acto da entidade emitente do respectivo título executivo (certidão de dívida) não pode ser formalmente definido como acto de liquidação, desde logo porque não está subordinado a qualquer procedimento próprio para liquidação de tributos, nem é imposta por lei a notificação de qualquer acto antes da citação em processo de execução] fiscal» - cf., neste sentido, os já citados acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14.06.2012, recurso 443/12, de 23 de Setembro de 2009, recurso n.º 436/09, e de - de 30 de Maio de 2012, recurso n.º 104/12, todos in www.dgsi.pt.

Mas nem sempre será assim.

Casos há, como o dos presentes autos, em que a liquidação é oficiosa e resulta da iniciativa da Administração em suprimento das obrigações dos contribuintes.

Com efeito o artº 33º do decreto-lei n.º 8-B/2002, sob a epígrafe «suprimento oficioso das obrigações dos contribuintes» dispõe o seguinte:

«1 — Nos casos em que as entidades obrigadas a promover a respectiva inscrição como contribuinte ou a apresentar a declaração de remunerações não cumpram tais obrigações, a inscrição e a declaração

de remunerações são efectuadas oficiosamente ou por solicitação de terceiro que prove ter interesse no cumprimento daquelas obrigações.

2 — A inscrição e a declaração de remunerações bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam são efectuados oficiosamente, com base em elementos de prova obtidos, designadamente, no âmbito de acções de fiscalização ou de inspecção.»

Como se constata do probatório no caso subjudice foi impugnada uma liquidação oficiosa efectuada pela Segurança Social na sequência de investigação efectuada à recorrente em que se apurou a omissão de declaração de remunerações pagas aos seus trabalhadores bem como as correspondentes omissões de pagamento e de contribuições devidas referentes aos períodos de Julho de 2003 a Maio de 2007, no montante total de 1.071.750,77 €.

Trata-se, portanto, de uma liquidação oficiosa por iniciativa do Instituto da Segurança Social, efectuada em suprimento das obrigações dos contribuintes, e que constitui, por isso, um verdadeiro acto administrativo declarativo de liquidação de um tributo, praticado por autoridade pública.

Na verdade enquanto que nas situações de autoliquidação se verifica, por via de regra uma homologação implícita pela Administração decorrente da aceitação do pagamento do imposto, já na liquidação estamos perante uma verificação constitutiva da existência da obrigação de imposto, cujos efeitos se reportam ao momento da verificação do facto tributário, por via de uma retrodatação de efeitos. (2).

Ora dúvidas não há, atento o regime previsto no referido artº 33º do Decreto-lei 8 B/2002, que esta inscrição e a declaração de remunerações bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efectuados oficiosamente pela Segurança Social, com base em elementos de prova obtidos, designadamente, no âmbito de acções de fiscalização ou de inspecção, constituem uma verificação constitutiva da existência daquela obrigação contributiva, e assumem, por isso, a natureza de uma verdadeira liquidação.

Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45.º do mesmo diploma legal, uma vez que o regime específico das quotizações e contribuições à Segurança Social não fixa um prazo especial de caducidade do direito de liquidação.

Com efeito, tratando-se, como se trata, de um acto de liquidação de tributos, está sujeito ao regime de notificação dos actos tributários nos termos do disposto nos artigos 36º nº1 do CPPT e 77º nº6 da L.G.T., devendo ser notificado ao contribuinte no prazo de caducidade de quatro anos previsto no artigo 45º da Lei Geral Tributária

Ora no caso resulta do probatório (al.D) que a impugnante e ora recorrente foi apenas notificada em 06/01/2009 da elaboração oficiosa das declarações de remunerações a que correspondem omissões nas contribuições devidas no valor de € 1.071.750,77, por referência ao período de Julho de 2003 a Maio de 2007 (Doc. 1 da P1 e PAT apenso), não tendo sido alegado ou provado qualquer facto integrante de causa suspensiva do prazo de caducidade nos termos do artº 46º da Lei Geral Tributária.

Deste modo e, tal como sustenta a recorrente, aplicando o regime de caducidade do direito de liquidação previsto no artº 45º, n.º 1 da Lei Geral Tributária ao caso subjudice, mostra-se efectivamente caducado o direito de liquidação das contribuições para a Segurança Social referentes aos meses de Julho a Dezembro de 2003 e de Janeiro a Dezembro de 2004, cuja notificação foi efectuada em 9 de Janeiro de 2009.

Procede pois o recurso pelo que o acórdão recorrido, que assim não decidiu, não pode ser confirmado.

13. Decisão:

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, revogando o acórdão recorrido na parte em que julgou totalmente improcedente o recurso, julgando-o ao invés parcialmente procedente e anulando a decisão recorrida apenas na parte em que considerou não ter ocorrido a caducidade do direito às liquidações dos anos de 2003 e 2004.

Custas pelo recorrido, que contra-alegou neste Supremo Tribunal Administrativo, e, na primeira instância, por ambas as partes na proporção do decaimento.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014. — *Pedro Manuel Dias Delgado* (relator por vencimento e sorteio) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* (vencido, aderindo ao voto expresso pelo Sr. Conselheiro Valente Torrão) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* (vencido nos termos do voto anexo).

Voto de vencido (Processo n.º 01481/13-50)

Votei vencido pelas seguintes razões:

1º Sendo embora certo que a LGT se aplica às receitas parafiscais (v. artºs 1º e 3º da LGT e hoje, expressamente, o artº 3º, alínea a) do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social), tal aplicação é meramente subsidiária só tendo lugar nos casos de lacuna legislativa.

Ora, não é pelo simples facto de as normas reguladoras desta matéria nada referirem sobre a caducidade do direito à liquidação, que existe lacuna. Pelo contrário, temos para nós, que tal omissão é voluntária denotando a clara intenção do legislador de respeitar o regime próprio destas contribuições e quotizações.

Por isso, nem no Decreto-Lei 108/80, nem na Lei 17/2000, nem na Lei 32/2002 e nem hoje no citado Código Contributivo, o legislador previu tal matéria.

É que, tendo sempre o legislador estabelecido um regime de prescrição diferente do dos impostos em geral, e acabando por as quotizações e contribuições estarem também sujeitas a um regime próprio, baseado na iniciativa das entidades patronais (sem prejuízo da verificação oficiosa do respetivo cumprimento pelos órgãos da Segurança Social), não havia necessidade de estabelecer qualquer caducidade, havendo apenas lugar à aplicação da prescrição decorrido o prazo legal.

Assim, quer a título voluntário por parte das entidades patronais, quer mediante iniciativa oficiosa dos órgãos competentes da Segurança Social, as dívidas podiam ser pagas ou exigidas enquanto não fossem julgadas prescritas pelo decurso do prazo (sem prejuízo da aplicação de causas interruptivas ou suspensivas).

Após a redução do prazo de prescrição para 5 anos operado pela Lei n.º 17/2000, este entendimento parece ainda mais evidente, na medida em que se reduz o prazo de prescrição, mas nada se diz, estando já em vigor a LGT, sobre a aplicação do disposto no artº 45º deste diploma.

Dir-se-á que, existindo norma subsidiária geral, desnecessário é estar a referir em particular a aplicação desta norma.

Mas então, se assim é, por que motivo o legislador em todos os impostos - e por maioria de razão aqui é que não se justificava a referência expressa - faz tal remissão?

Com efeito, o legislador manda aplicar expressamente o artº 45º da LGT nos seguintes diplomas:

-CIRS - artº 92º, n.º 1;

-CIRC - artº 101º

-CIVA artº 94º

-CIMI - artº 116º

CIMT - artº 35º

CIS - artº 39º.

Por outro lado, o legislador estabeleceu também expressamente no artº 14º do Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais, aprovado pela Lei 53-E/2006, de 29 de dezembro que “*O direito de liquidar as taxas caduca se a liquidação não for validamente notificada ao sujeito passivo no prazo de quatro anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu*”.

Ora, se o legislador mandou aplicar o artº 45º da LGT em todos estes casos, ou estabeleceu norma semelhante no caso das taxas, por que razão nada disse no caso que nos ocupa?. A nossa resposta não pode deixar de ser outra que não seja a de que o legislador pretendeu afastar a aplicação daquela norma, dada a especificidade da matéria.

2º Refere-se no acórdão que obteve vencimento que embora este STA venha entendendo que não será aplicável o regime previsto no artº 45º da LGT, o que se justifica porque “*o ato da entidade emitente do respetivo título executivo (certidão de dívida) não pode ser formalmente definido como ato de liquidação, desde logo porque não está subordinado a qualquer procedimento próprio para liquidação de tributos nem é imposta por lei a notificação de qualquer ato antes da citação em processo de execução*”, casos há em que a liquidação é oficiosa e resulta da iniciativa da Administração em suprimento das obrigações dos contribuintes, como é o caso dos presentes autos.

E entendeu-se que, estando em causa uma liquidação oficiosa, já haveria que dar cumprimento ao citado artº 45º da LGT.

Ora, não vemos como é que se podem aplicar dois regimes diferentes à mesma realidade - dívida à Segurança Social - apenas porque num caso o devedor cumpre e no outro, quando não cumpre, é a devedora a atuar no sentido da cobrança do seu crédito.

3º Nos termos do n.º 2 do artº 10º do DL n.º 199/99, de 8 de junho as contribuições previstas neste decreto-lei deviam ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito. Por outro lado, de acordo com o os n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto, a obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições prescrevia no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida, interrompendo-se a prescrição por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (o mesmo determinando os n.ºs 1 e 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de dezembro).

De acordo com o probatório (alíneas H) e J)), a recorrente foi notificada para apresentar documentação no âmbito de processo de averiguações. Ora, uma vez que ainda não havia decorrido o prazo de prescrição, esta notificação interrompeu aquela.

4º) Deste modo, não sendo aplicável o artº 45º da LGT e não tendo ocorrido o prazo de prescrição, julgaria improcedente o recurso confirmando o acórdão recorrido.

Valente Torrão.

(¹) Neste sentido, e sobre a natureza das contribuições para a Segurança Social vide, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, pags. 662 e segs., Nazaré da Costa Cabral, Contribuições para a Segurança Social - Natureza de Regime e de Técnicas e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza, Cadernos do IDEFF, n.º 12, ed. Almedina, J.J.Teixeira Ribeiro, anotações ao Acórdão de 24 de Janeiro de 1996, revista de Legislação e Jurisprudência, 1 de Junho de 1996, Ano 129º, n.º 3863, e Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, vol. I, ed. Rei dos Livros, pag. 322.

(²) Mas não retroactividade de efeitos -cf., neste sentido, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, pag. 325

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade das questões suscitadas e resolvidas, perante quadro legal substancialmente idêntico e substancial identidade das situações fácticas.

Processo n.º 1577/13-50.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal do Acórdão do TCA-Sul, de 29 de Janeiro de 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto do despacho proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, de 15 de Março de 2012, que julgou o Tribunal incompetente para conhecer do pedido de dispensa de prestação de garantia que o impugnante formulara junto com a sua petição de impugnação, vem, nos termos do artigo 280.º n.º 2 e ss. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por alegada oposição com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27 de Março de 2008, proferido no recurso n.º 01832/07.4BEPRT (junto a fls. 83 a 94 dos autos).

O recorrente apresentou (a fls. 104 a 108 dos autos) alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de julgados.

Por despacho de 19 de Junho de 2013 (fls. 113 dos autos) o Exmo. Relator do Acórdão recorrido considerou verificada a alegada oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido e ordenou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos dos artigos 284.º n.º 5 e 282.º n.º 3 do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1.ª No acórdão recorrido convocou-se o argumento sistemático a fim de interpretar o normativo previsto no art. 103.º, n.º 4, como deferindo à AT a competência para apreciar e decidir do pedido do recorrente;

2.ª Ademais, ali se expendeu a interpretação de que o mesmo, enquanto não fosse instaurada a execução fiscal carecia de interesse em agir;

3.^a Constituinto este último a necessidade de carência de tutela jurisdicional, i.e., de recorrer ao processo próprio para neutralizar o acto de liquidação.

4.^a Não se vê por onde não se verifique tal pressuposto processual logo que instaurada a impugnação judicial;

5.^a Porquanto, logo aí, o impugnante pode almejar obter o efeito suspensivo daquela e, em consequência, obter a que seja instaurada a execução fiscal.

6.^a O que lhe é concedido pela acima referida norma.

7.^a Outrossim, o entendimento vertido no acórdão recorrido introduz uma restrição ao exercício da tutela jurisdicional efectiva que não está compreendida na referida norma;

8.^a Pois, foi intenção do legislador proteger “ab initio” o impugnante ao permitir-lhe que obtenha o predito efeito suspensivo da impugnação judicial;

9.^a Para o efeito, deve requerê-lo ao tribunal tributário onde aquela está pendente e não ao órgão de execução fiscal.

10.^a Para tanto, há-de peticioná-lo na impugnação judicial instaurada antes do fim do prazo para pagamento voluntário do imposto devido;

11.^a O que encontra arrimo no n.º 4, do art. 103.º, pois esta disposição, inserta na regulação do processo de impugnação judicial, é clara ao permitir obter o acima referido efeito, logo que prestada garantia ou dela dispensado nos termos do n.º 1 a 5 e 9, do art. 199.º, no prazo de 10 dias após a notificação efectuada pelo tribunal e não pela AT.

12.^a Por conseguinte, daí se entender que é aquele, e não a esta, a quem cabe apreciar e decidir do pedido do recorrente da isenção da prestação da garantia prevista no n.º 3, desta última disposição legal.

Nestes termos, o acórdão recorrido fez equivocada interpretação do disposto no art. 103.º, n.º 4, quando pressupõe que o pedido nele compreendido somente pode ser actuado pelo contribuinte impugnante em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal e não ao tribunal, sendo assim manifesto que tal interpretação não respeita a letra da referida disposição da lei, já que na mesma se prevê que seja o tribunal tributário a efectuar a notificação para que seja prestada garantia ou dela seja isenta o respectivo requerente, a fim de obter o efeito suspensivo da impugnação judicial que instaurou.

Por conseguinte, devem Vs. Ex.as resolverem a oposição de julgados, propendendo para a posição vertida no acórdão fundamento, por ser aquela que melhor respeita a letra da lei e acautela as garantias dos contribuintes de que o efeito suspensivo da impugnação judicial do acto de liquidação do tributo constitui paradigma.

Em consequência, deve, pois, lavrar-se jurisprudência no sentido de que: é o tribunal tributário, e não o órgão de execução fiscal, o competente para apreciar e decidir do pedido de isenção da prestação de garantia, formulado pelo impugnante na respectiva petição inicial de impugnação judicial, instaurada antes de se esgotar o prazo de pagamento voluntário do imposto.

Pelo que, revogando o acórdão recorrido e substituindo-o por outro que fixe a jurisprudência no sentido expresso no acórdão fundamento, e em consequência, ordenar-se a baixa dos autos ao tribunal tributário o competente para apreciar e decidir do pedido de isenção da prestação de garantia que lhe foi formulado pelo Recorrente, farão Vs. Ex.as a melhor JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 137 e 138 dos autos, no sentido de que deve ser julgado findo o recurso por inexistência de identidade de situações de facto nos arestos em confronto porquanto, além do mais, no acórdão recorrido apreciou-se a questão de saber qual o órgão competente para apreciar pedido de isenção de prestação de garantia formulado pelo impugnante na impugnação judicial que deduziu, enquanto no acórdão fundamento se apreciou a questão da competência do tribunal para apreciar pedido de prestação de garantia formulado pelo impugnante na sua petição de impugnação judicial.

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 139 a 141 dos autos), veio o recorrente responder nos termos de fls. 144 a 146, dizendo que embora os factos a que se refere o acórdão fundamento, não são em tudo idênticos ao recorrido, porquanto num trata-se da prestação de garantia, noutro do pedido de isenção da mesma (...) tal divergência não obsta à oposição de julgados, pois, em causa está a saber qual o órgão competente para apreciar o pedido seja ele de prestação de garantia ou de isenção da mesma (...) e sobre a facticidade subjacente aos dois arestos em oposição não carece a mesma de “uma total identidade dos factos mas apenas que eles sejam subsumíveis às mesmas normas legais”, razão pela qual conclui que devem os autos prosseguirem para conhecimento da apontada oposição.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – 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.

6 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1- Em 27/1/2012, foi registada no sistema informático a p.i. de impugnação apresentada pelo recorrente, A....., com o n.i.f., tendo por objecto liquidações de I.V.A. e juros compensatórios relativas ao 1º. e 2º. trimestres de 2007, cujo termo final do prazo de pagamento voluntário ocorreu em 31/1/2012 e no montante total de € 15.197,92 (cfr.p.i. junta a fls.2 a 24 dos presentes autos; documentos juntos a fls.32 a 35 dos presentes autos);

2- *No final do articulado inicial identificado no n.º.1 o impugnante/recorrente deduziu o pedido de dispensa de prestação de garantia a que se refere o art.º.199, n.º.1, do C.P.P.T., mais alegando que não dispõem de quaisquer bens ou direitos susceptíveis de serem penhorados, a fim de obter o efeito suspensivo com a instauração da presente impugnação judicial, pedido esse deduzido ao abrigo dos art.ºs 103, n.º.4, e 199, n.º.3, do C.P.P.T., e 52, n.º.4, da L.G.T. (cfr: p.i. junta a fls.2 a 24 dos presentes autos);*

3 - *Em 15/3/2012, a Mm.ª. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa estruturou despacho liminar com o seguinte conteúdo:*

“(…)

Admito liminarmente a presente Impugnação.

Notifique o Exmo. Senhor Representante da Fazenda Pública para, no prazo de 90 dias, apresentar Contestação, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao Tribunal o processo administrativo [artigo 110º, n.º1 e 111º do CPPT].

O pedido de dispensa de prestação de garantia deve ser dirigido ao órgão de execução fiscal, atento o disposto no artigo 170º, n.º1 do CPPT, sendo este Tribunal incompetente para conhecer do mesmo.

(…)”

(cfr.documento junto a fls.36 dos presentes autos).

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

a) Em 2007.04.26, o reclamante deduziu impugnação judicial da liquidação de IMI, relativo a 2006, cujo prazo para pagamento voluntário terminou em 2007.04.30 (cfr. doc. junto a fls. 13 e certidão de dívida a fls.19);

b) Em 2007.05.25, o reclamante comunicou ao órgão de execução fiscal o facto de que em 2007.04.26 impugnara judicialmente a liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis relativo ao ano de 2006 a que se alude na alínea anterior (cfr. doc junto a fls.15 dos presentes autos);

c) Em 2007.06.02, foi emitida pelos Serviços competentes a certidão de dívida, n.º 2007/355182, concernente a IMI, relativo a 2006, no montante de €3.525,13, cujo prazo para pagamento voluntário terminou em 2007.04.30 (cfr. doc. junto a fls. 19 dos presentes autos.

d) Em 2007.06.04, foi instaurado, no Serviço de Finanças do Porto 6, o processo de execução fiscal que ali corre termos sob o n.º 3182200701034103, contra B....., para cobrança coerciva de dívida de IMI, relativa ao ano de 2006, montante de € 3.525,13 acrescido juros de mora e custas no montante global de € 3.643,82 (cfr. fls.31, 43 e 69 dos presentes autos);

e) Em 2007.06.12, foi o reclamante citado na execução por via postal (cfr. fls. 31 e 43 dos presentes autos);

f) Por despacho do Exmo Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Porto 6º de 2007.06.26, foi fixada em € 4.511,00 o valor da garantia a prestar para suspender o processo executivo instaurado para cobrança coerciva do imposto cuja liquidação o reclamante impugnara judicialmente e a que se reporta a alínea a) supra (cfr. doc. a fls. 25 dos presentes autos).

g) Em 2007.07.06, foi o reclamante notificado pelo ofício n.º 7495, datado de 2007.06.29 e registado em 2007.07.03, nos seguintes termos: “Na sequência da admissão da Impugnação, registada sob o n.º 1022/07.6 BEPRT, pelo T.A.F.P., fica notificado que, por despacho de 2007-06-26, do Chefe do Serviço de Finanças, foi fixada em € 4.511,00 o valor da garantia bancária a prestar, nos termos do artigo 199º do C.P.P.T., no prazo de 15 dias a contar da presente notificação, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, segundo o disposto no artigo 169 do mesmo Código. (...) (cfr. docs. juntos a fls. 23 e 24 dos presentes autos)

h) Em 2007.07.19, o Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Porto 6, solicitou, ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, mediante o ofício n.º 8098, datado de 2007.07.17, informação nos seguintes termos: ”: “Na sequência da admissão da Impugnação, registada sob o n.º 1022/07.6 BEPRT, pelo T.A.F.P., solicito a V.Exa. que nos informe se foi solicitado e prestado e prestada a garantia, pelo Sujeito Passivo no processo em epígrafe, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal n.º 3182200701034103, segundo o disposto no artigo 169 do CPPT. (...) (cfr. docs. juntos a fls 20 a 22 dos presentes autos)

i) A presente reclamação foi apresentada no órgão de execução fiscal competente, em 2007.07.16 (cfr. carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls.3 dos presentes autos);

j) Em 2007.07.19, na sequência do despacho do Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Porto 6, de 2007.06.26, o Reclamante/executado veio aos autos de execução a correr termos sob o n.º 3182200701034103 juntar uma garantia bancária, com o n.º PB 101/2007 do BANCO, S.A. no valor de € 4.511,00 (cfr. docs. juntos a fls. 27 e 28 dos presentes autos);

k) Desde 2007.07.20, que o processo de execução fiscal n.º 3182200701034103, encontra-se suspenso, tendo sido canceladas as diligências para cobrança coerciva da quantia exequenda levadas a efeito em data anterior à apresentação da garantia bancária a que se alude na alínea anterior (cfr. doc. junto a fls. 69 e 70 dos presentes autos).

l) Da parte final do articulado de impugnação judicial referenciado em a), dirigido ao Exmo. Sr. Juiz de Direito do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, consta o seguinte: « REQUER a V. Excia., nos termos e com os efeitos previstos no art. 103.º/4 do CPPT, se digne mandar notificar o Impugnante do valor por que deve ser passada a garantia bancária que ele trará aos autos no prazo fixado na supra citada norma legal.»

7 – Apreciando.

7.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

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

O presente processo iniciou-se no ano de 2012, 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*.

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.

Embora haja nas situações de facto subjacentes aos acórdãos em confronto algumas semelhanças - a saber, o facto de em ambos os arestos os pedidos respeitantes à garantia para suspensão da execução terem sido dirigidos ao Tribunal nas respectivas petições iniciais de impugnação deduzidas antes do termo do prazo de pagamento voluntário do imposto (com isso visando, confessadamente, obstar à própria instauração da execução fiscal -, certo é também que há uma radical diferença entre elas, que obsta

a que o presente recurso por oposição de acórdãos possa prosseguir para conhecimento do respectivo mérito, a saber, o facto de no acórdão recorrido estar em causa um pedido de dispensa de prestação de garantia e no acórdão fundamento um pedido de prestação de garantia (cfr. o n.º 2 do probatório fixado no acórdão recorrido e a alínea l) do probatório fixado no acórdão fundamento).

Tal diferença não seria relevante, como bem responde o recorrente, se, não obstante, tais factos fossem subsumíveis às mesmas normas legais. Sucede que, não é isso que se passa, porquanto, relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia, há que convocar não apenas o disposto nos artigos 103.º, n.º 4 e 199.º do CPPT, mas ainda o disposto no n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária (que estabelece os pressupostos de tal dispensa e confere expressamente à administração tributária a competência para tal dispensa, a requerimento do executado), havendo necessariamente que proceder à articulação de tais preceitos legais, o que se procurou fazer no acórdão recorrido, através de uma *interpretação sistemática* daquelas normas, mas não houve que o fazer no acórdão fundamento, precisamente porque em causa não estava um pedido de isenção de prestação de garantia mas de prestação desta.

Não há, pois, oposição juridicamente relevante que justifique o presente recurso, pois não pode afirmar-se ter o acórdão recorrido adoptado entendimento oposto ao do acórdão fundamento em relação à mesma questão fundamental de direito e no quadro de uma situação de facto similar.

E assim sendo, haverá que julgar findo o recurso.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 26 de fevereiro de 2014.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

Para que ocorram os requisitos da oposição de acórdãos prevista no artigo 284.º do CPPT é necessário, além do mais, que nos acórdãos em confronto estejam em causa situações de facto semelhantes, o que não acontece no presente recurso em que, no caso do acórdão recorrido se entendeu que, por força de procuração irrevogável já detida à data da 1.ª avaliação esta devia ser notificada ao respetivo titular, enquanto no acórdão fundamento se concluiu que a avaliação não devia ser notificada ao novo proprietário adquirente do imóvel já no decurso no prazo para pedido de 2.ª avaliação, tendo a 1.ª avaliação sido notificada ao anterior proprietário.

Processo n.º 1594/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

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

1. A Fazenda Pública veio recorrer do Acórdão proferido em 19.03.2013 pelo TCA Sul (v. fls. 155 e segs.), que revogou a decisão do TAF de Loulé que havia julgado improcedente a impugnação judicial deduzida por A....., com os demais sinais nos autos, contra a liquidação adicional de IMI no valor de 8.715,03 euros.

Invocou a recorrente oposição entre o citado acórdão e o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 21.09.2010 no Processo n.º 0414/10 (v. fls. 180 e segs.)

2. Admitido o recurso por despacho de fls. 190 do Relator, a recorrente veio apresentar alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os acórdãos concluindo:

1ª) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição suscetível de servir de fundamento ao recurso vertente.

2ª) Já que, enquanto para o Ac. fundamento o recorrente não tinha que ser notificado do resultado da 1ª avaliação por, então, não ser o sujeito passivo de imposto, cfr. artº. 76º do IMI, já para o Ac. recorrido embora também antes tenha referido que a AT não tinha a obrigação de notificar a impugnante/recorrente dos resultados da 1ª avaliação, contudo, acaba por concluir que a mesma avaliação lhe tinha que ser notificada, porquanto tal avaliação constitui um ato procedimental que tem repercussões na futura liquidação adicional de IMT, donde, afetava os direitos e interesses legítimos da impugnante/recorrente.

3ª) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto no artº. 284º n.º 3 do CPPT.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, seguirem-se os demais termos até final.

3. A recorrida, por sua vez, veio pronunciar-se pela inexistência de oposição entre os acórdãos (v. fls. 208), nos seguintes termos:

a) A situação fáctica objeto do invocado Acórdão fundamento desse Alto Tribunal de 21/09/2010, prolatado no Processo n.º 04147/10, independentemente da bondade do aí decidido, não é idêntica nem similar à situação fáctica que foi objeto dos presentes autos, contrariamente ao que procurou sustentar a Fazenda Pública nas suas alegações de fls. 199 e ss. dos autos.

b) De facto, nos presentes autos está em causa a liquidação adicional de IMT decorrente do procedimento de avaliação instaurado oficiosamente na sequência da auto liquidação realizada em tempo pela ora recorrida nos termos do preceituado nos artºs 2º, n.º 3, alínea c), 4º, alínea f), 12º, n.º 1, 19º, n.º 1, 22º, n.º 2 e 31º, n.º 2 do CTMT e 36º do CPPT.

c) Sendo que, no caso objeto do Acórdão fundamento de 21/09/2010, prolatado no Processo n.º 04147/10, está em causa a primeira inscrição matricial de imóvel e a respetiva avaliação, com vista à definição prévia do seu valor patrimonial nos termos e para os efeitos previstos designadamente nos artºs 13º, n.º 1 e 37º, n.ºs 1 e 2 do CIMI e 12º, n.º 2 do CIMT.

d) À qual se seguiu, em data posterior, a venda direta desse imóvel pelo proprietário original a terceiro através de escritura pública de compra e venda, ou seja, sem a mediação de mandatário munido de Procuração irrevogável.

e) Assim sendo, não ocorre *in casu* a invocada oposição de julgados, pelo que o presente recurso deverá ser julgado findo por inexistir a alegada oposição de Acórdãos.

Nestes termos, nos melhores de direito e com o douto suprimento de V. Exs. deve o presente recurso ser julgado findo por inexistir a alegada oposição de Acórdãos, como é de JUSTIÇA

4. Por despacho de fls. 213, o Relator julgou verificada a oposição entre os invocados acórdãos, tendo a recorrente apresentado alegações nas quais conclui:

1ª) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição suscetível de determinar o prosseguimento do presente recurso, encontrando-se preenchido o condicionalismo previsto no artº 284º do CPPT.

2ª) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, de que a AT apenas tinha que notificar do resultado da 1ª avaliação do imóvel o sujeito passivo de imposto (proprietário do imóvel) e não aquele que, entretanto, viria a adquirir o imóvel e que tal facto não constitui vício de procedimento suscetível de afetar a liquidação de IMT, que lhe foi feita em resultado dessa avaliação.

3ª) Na verdade, como resulta do Acórdão fundamento há regras próprias e específicas no CIMI relativamente ao procedimento de avaliação de imóveis e do que se trata, no caso presente, é da notificação do resultado de uma 1ª avaliação que deve ser notificada nos termos das regras do mesmo Código, a quem pediu a inscrição do imóvel na matriz e a quem é o seu proprietário.

4ª) Não resultava da lei nem de qualquer princípio vigente no ordenamento jurídico que a AT tivesse a obrigação legal de notificação ao impugnante/recorrente do resultado da avaliação, pois que já havia notificado o respetivo sujeito passivo o qual, como vendedor do imóvel e porque estava em curso a realização do negócio de compra e venda, deveria ter comunicado ao recorrente que havia sido notificado do resultado da 1ª avaliação para o recorrente, após a aquisição da propriedade poder requerer, querendo, 2ª avaliação, por ainda estar em tempo para o efeito.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

5. Em contra-alegações, a recorrida veio também concluir nos seguintes termos:

1ª) Desde logo cabe realçar que a avaliação em causa no Acórdão recorrido de 19.03.2013 foi despoletada pela participação da ora recorrida que declarou em tempo a emissão de “*procuração que conferia poderes de alienação*” dos bens imóveis aqui em causa, vulgo “*procuração irrevogável*”, nos

termos do preceituado nos artigos 2º, n.º 3 alínea c), 4º alínea f), 12º, n.º 1, 19º, n.º 1, 22º, n.º 2 e 31º, n.º 2 do CIMT e artº 36º do CPPT.

2ª). Assim sendo, como de facto é, qualquer ato posterior da AT, ainda que officioso, que pudesse afetar os interesses patrimoniais da ora recorrida, tal como ocorreu, tinha e tem de lhe ser notificado nos termos e para os efeitos prescritos designadamente no artº 36º do CPPT e artº 268º, n.ºs 3, 4 e 5 da CRP, sob pena de lhe serem denegados injustificadamente os mais elementares direitos fundamentais de audiência e defesa contra qualquer ato da AT que afete e/o onere os seus direitos e interesses legítimos.

3ª). De facto, a AT estando de boa-fê, não podia ignorar que a ora recorrida era diretamente interessada (ou contrainteressada) nos bens imóveis aqui em causa desde 07.05.2004, porque titular da mencionada “*procuração irrevogável*” razão porque podia e devia ter procedido à notificação do resultado da avaliação dos imóveis em causa e a que se reporta a alínea 6 da matéria de facto dada como provada a aqui interessada (ou contrainteressada) nos termos e para os efeitos prescritos designadamente nos artigos 36º do CPPT, 680º, n.º 2 do CPC (na versão anterior) e 268º, n.ºs 3, 4 e 5 da CRP.

4ª). Com efeito, tal como foi decidido e bem no douto Acórdão recorrido de 19.03.2013, «*é inquestionável que nos encontramos perante ato procedimento que viria a ter repercussões na futura liquidação adicional em sede de I.M.T., estruturado ao abrigo do artigo 31º, n.º 2 do C.I.M.T., pela diferença (acerto de contas) entre o imposto já pago (€6.311,67) e o valor total do imposto devido (€15.026,70), em virtude do que se notificou a recorrente com vista ao pagamento do montante em dívida, na quantia de €8.715,03 (cfr. n.º 8 do probatório), tudo levando em consideração o artigo 72º, n.º 7 do C.I.M.T. (preceito que consagra o valor tributável em sede de I.M.T.), o tributo incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior*”.

5ª). «*Pelo que se deve concluir que tal ato de 1ª avaliação dos imóveis objeto da procuração irrevogável afetava os direitos e interesses legítimos da impugnante/recorrente, assim devendo ser-lhe notificado nos termos do artigo 36º do C.P.P.T., para que o sujeito passivo de I.M.T. pudesse, se assim o entendesse, requerer a 2ª avaliação dos ditos imóveis*”.

6ª) «*Não se tendo realizado tal notificação, verifica-se um vício do procedimento que afeta o ato final do mesmo, a aludida liquidação adicional de I.M.T. objeto do presente processo*”.

7ª). Nesta conformidade, o presente recurso por oposição de julgados deverá ser julgado improcedente e, em consequência, deverá ser mantido o decidido no Acórdão recorrido de 19/03/2013.

8ª). Caso assim não se entenda, o que considera por mera cautela e sem conceder, então a interpretação restritiva das normas legais julgadas aplicáveis in casu (designadamente nos artigos 76º e 135º do CIMI, 31º e 42º CIMT, 78º da LGT, 36º do CFPT e 680º, n.º 2 do CPC - na versão anterior) revela-se materialmente inconstitucional por violar os direitos e as garantias constitucionais do cidadão à notificação e impugnação fundamentada de qualquer ato lesivo dos seus direitos e/ou interesses patrimoniais legítimos, quer como interessado, quer como contrainteressado (V. artigo 268º, n.ºs 3, 4 e 5 da CRP)

Nestes termos, nos melhores de direito e com o douto suprimento de V. Ex.cias, deve o presente recurso ser julgado findo por inexistir a alegada oposição de Acórdãos.

Caso assim não se entenda, o que considera por mera cautela e sem conceder, então o presente recurso por oposição de julgados deverá ser julgado improcedente e integralmente mantido o decidido no douto Acórdão recorrido de 19.03.2013, como é de JUSTIÇA

6. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 245 no qual se pronuncia pela inexistência de oposição entre os acórdãos invocados nos autos, pelo que deverá ser julgado findo o recurso ao abrigo do artº 284º, n.º 4 do CPPT.

7. Cumpre decidir.

8. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes fatos:

A) No acórdão recorrido:

1º) -Em 7/05/2004, B..... constituiu a impugnante seu bastante procurador, pela procuração de fls. 38 e seg. do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão (cfr. fls. 39 a 41 do apenso):

“*Que constituiu seu bastante procurador, a Senhora Doutora A....., solteira, maior, advogada, contribuinte fiscal número, com domicílio profissional em Coimbra, na Rua da, número,, a quem, com a faculdade de substabelecer, por uma vez, a favor de C....., confere os necessários poderes para, consigo próprio ou com terceiros, no prazo de cento e vinte dias, após comunicação mediante carta registada com aviso de receção, enviada pela mandante ao mandatário, de que as frações autónomas dispõem de licença de utilização ou de que haja decorrido o prazo de cinquenta dias após a apresentação do pedido de emissão da licença de utilização junto da Câmara Municipal de Portimão e de que sobre as frações acima identificadas não impendem quaisquer ónus ou encargos, celebrar o contrato definitivo de compra e venda das frações autónomas individualizada pelas letras EJ, GH e GI, pertencentes ao prédio urbano, sito na Avenida, no,, freguesia e concelho de Portimão, descrito na Conservatória do Registo Predial de Portimão sob número cinco mil trezentos e noventa e quatro, freguesia de Portimão, e inscrito na respetiva matriz*

sob o artigo treze mil quinhentos e sessenta e nove, da qual a mandatária é promitente compradora, e cujos preços de aquisição, nos montantes, respetivamente, de vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e cinco euros e noventa cêntimos, vinte e dois mil, novecentos e trinta e nove euros e oitenta e nove cêntimos e vinte e dois mil, novecentos e quarenta e quatro euros e setenta cêntimos, já foram integralmente pagos e entregues à mandante.

Que a presente procuração compreende ainda os necessários poderes para requerer os atos de registo provisório e definitivo de aquisição e ainda os poderes necessários para, junto de qualquer repartição pública, garantir o integral cumprimento do mandato.

A presente procuração é conferida no interesse da mandatária, pelo que é irrevogável, nos termos dos artigos duzentos e sessenta e cinco e mil cento e setenta e cinco, ambos do Código Civil.

Arquivo: duplicado da declaração para a liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis com o número 85346, apresentado em sete de maio de dois mil e quatro no Serviço de Finanças de Lisboa número 3247 e liquidada na mesma data, no montante de 6.311,67 euros.”.

2º) -Entre B....., na qualidade de primeiro outorgante, e D....., na qualidade de segundo outorgante, em 10/05/2004, foi celebrada escritura pública de Revogação de Contrato de Compra e Venda da fração “EJ” a que se refere o nº. 1, com efeitos retroativos à data da celebração em 22/05/1996 (cfr. documento junto a fls.12 a 17 do processo administrativo apenso);

3º) -Entre B....., na qualidade de primeiro outorgante, e E..... e mulher F....., na qualidade de segundo outorgante, em 10/05/2004, foi celebrada escritura pública de Revogação de Contrato de Compra e Venda da fração “GH” a que se refere o nº.1, com efeitos retroativos à data da celebração em 22/05/1996 (cfr. documento junto a fls.18 a 22 do processo administrativo apenso);

4º) -Entre B....., na qualidade de primeiro outorgante, e G..... e mulher H....., na qualidade de segundo outorgante, em 10/05/2004, foi celebrada escritura pública de Revogação de Contrato de Compra e Venda da fração “GI” a que se refere o nº.1, com efeitos retroativos à data da celebração em 22/05/1996 (cfr. documento junto a fls. 23 a 27 do processo administrativo apenso);

5º) -A Administração Fiscal procedeu à avaliação das três frações a que se refere o nº. 1 (cfr. extratos informáticos juntos a fls. 63 a 70, 71 a 77 e 78 a 84 do processo administrativo apenso; informação exarada a fls. 60 a 62 do processo administrativo apenso);

6º) -O resultado das avaliações apenas foi notificado a B....., contribuinte nº. (cfr. documentos juntos a fls. 65, 73 e 80 do processo administrativo apenso; informação exarada a fls. 60 a 62 do processo administrativo apenso);

7º) -Não foi apresentado qualquer pedido de 2ª. avaliação, relativamente a qualquer das referidas frações autónomas (cfr. informação exarada a fls. 60 a 62 do processo administrativo apenso);

8º) -Por ofício nº. 8652 do 2º. Serviço de Finanças de Lisboa, datado de 21/09/2007, foi a ora impugnante notificada da liquidação adicional do IMT liquidada em resultado da avaliação efetuada aos bens objeto de transmissão, frações “EJ”, “GH” e “GI” do prédio urbano sito na Avenida, em,, Portimão, inscrito na matriz urbana da freguesia de Portimão sob o artº. 13.569 de que resultou a fixação àqueles bens imóveis dos valores patrimoniais tributários de € 64.400,00, € 90.970,00 e € 75.810,00 respetivamente, os quais, conforme, aliás, consta da liquidação ora notificada e objeto de impugnação - Doc. 160104023283703 - serviram de base à liquidação por serem superiores aos preços declarados de € 22.445,90, € 22.939,89 e € 22.944,70, respetivamente, bem como, notificada para proceder ao pagamento do imposto liquidado no valor de € 8.715,03 - oito mil setecentos e quinze euros e três cêntimos (cfr. documentos juntos a fls. 6 a 9 dos presentes autos);

9º) -A petição inicial foi apresentada em 24/01/2008 (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos presentes autos);

10º) -Pelos alvarás de fls. 95 a 97, foi autorizada a utilização das frações “EJ”, “GH” e “GI”, do prédio em causa nos autos, em setembro de 2009 (cfr. documentos juntos a fls. 95 a 97 dos presentes autos).

B) No acórdão fundamentado:

1º). Em 26/06/2006, foi apresentada pela Sociedade P..... -C....., Lda. uma declaração para inscrição ou atualização de prédios na matriz relativamente ao prédio urbano, composto de cave, rés do chão e primeiro andar, para habitação, piscina do exterior e logradouro, sito na Quinta, lote, freguesia de, concelho de S....., tendo-lhe sido atribuído o artigo matricial provisório P1.....(cfr. doc. junto a fls. 34 e 35 do processo instrutor -reclamação graciosa -junto aos autos);

2º). Em 11/07/2006, foi efetuada a avaliação do prédio urbano, composto de cave, rés do chão e primeiro andar, para habitação, piscina do exterior e logradouro, sito na Quinta....., lote, freguesia de Quinta, concelho de S....., da qual consta como valor patrimonial o de € 793.790,00 (cfr. doc. junto a fls. 20 e 21 dos autos);

3º). Em 18/07/2006, a Sociedade, Lda. foi notificada da avaliação do imóvel (cfr. doc. junto a fls. 20 e 21 dos autos);

4º). Em 10/08/2006, o impugnante procedeu ao pagamento do IMT referente ao prédio urbano, composto de cave, rés do chão e primeiro andar, para habitação, piscina do exterior e logradouro, sito na

Quinta do, lote, freguesia de Quinta....., concelho de S....., descrito na Conservatória do Registo Predial de S..... sob o n.º....., de 28/11/1997, no montante de €29.147,00 (cfr. doc. junto a fls. 50 dos autos);

5ª). Em 11/08/2006, o impugnante adquiriu o prédio urbano, composto de cave, rés do chão e primeiro andar, para habitação, piscina do exterior e logradouro, sito na Quinta....., lote 167, freguesia de Quinta....., concelho de S....., descrito na Conservatória do Registo Predial de S..... sob o n.º....., de 28/11/1997, inscrito na respetiva matriz sob o artigo provisório P 1....., desde 20/06/2006, pelo preço de €500.000,00 (cfr. doc. junto a fls. 12 a 19 dos autos);

6º). Em 16/11/2006, foi efetuada a liquidação adicional de IMT n.º....., do prédio urbano melhor identificado no ponto anterior no montante de €18.480,40 (cfr. doc. junto a fls. 11 dos autos);

7º). Em 10/05/2007, o impugnante reclamou graciosamente da liquidação adicional identificada no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 2 do processo instrutor - reclamação graciosa - junto aos autos);

8º). Por ofício de 28/08/2007, foi o impugnante notificado do indeferimento gracioso da liquidação adicional de IMT (cfr. doc. junto a fls. não numeradas do processo de reclamação junto aos autos).

9. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 641º, n.º 5 do CPC, na atual redação.

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

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

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

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

9.1. No acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“A procuração irrevogável com poderes de alienação de imóveis, confere ao procurador poderes sobre o imóvel materialmente idênticos aos do proprietário. As cláusulas de irrevogabilidade, bem como a circunstância de serem passadas no interesse do procurador, transmitem para o domínio deste, praticamente os mesmos poderes materiais que correspondem ao exercício dos poderes do proprietário sobre o imóvel. Embora o procurador não seja o titular do direito de propriedade, porque não adquiriu o respetivo título, e exerça esses poderes em nome de terceiro, a verdade é que detém sob a sua disponibilidade os poderes úteis e fácticos correspondentes ao exercício do direito de propriedade - os direitos de uso, fruição e disposição que constituem o conteúdo útil do direito de propriedade.

Consciente da dimensão do problema das procurações irrevogáveis relativas a imóveis como fonte de evasão fiscal em sede da antiga Sisa, o legislador do Código do I.M.T. integrou nas suas normas de incidência este tipo de operações.

Consagra o art.º 2, n.º 3, alínea c), do C.I.M.T., que há lugar a transmissão de imóveis na outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel sempre que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração.

A Lei estabelece três requisitos materiais para a sujeição a imposto:

- 1-Que a procuração tenha por objeto bem imóveis;
- 2-Que confira ao procurador poderes de alienação sobre bens imóveis;
- 3-Que o proprietário renuncie voluntariamente ao direito de livremente revogar a procuração, independentemente da forma contratual que preveja a inibição desse direito.

Relativamente ao primeiro requisito é mester acrescentar que a procuração deve ter a forma legal, ou seja, que se trate de instrumento notarial, dado que nos termos do artº. 116, nº. 2, do Código do Notariado, as procurações irrevogáveis devem ser lavradas em Notário, através de instrumento público.

Quanto ao segundo requisito, a lei não exige que a procuração habilite o procurador a exercer todos os poderes materiais idênticos aos do proprietário. Para que haja sujeição a I.M.T. basta apenas que o procurador fique habilitado a alienar o imóvel.

No caso “sub judice”, a procuração irrevogável identificada no nº. 1 do probatório reúne os requisitos acabados de examinar, assim consubstanciando facto tributário sujeito a incidência de I.M.T.

Emitida a procuração, o C.I.M.T. considera imediatamente consumada a transmissão (cfr. artºs 2, nº. 3, alínea c), e 5, nº. 2, do C.I.M.T.), devendo o imposto ser liquidado e pago antes da outorga do contrato, como determina o artº. 22, nº. 2, do mesmo diploma. Por último, será de referir que embora a outorga da procuração irrevogável constitua uma transmissão para efeitos do I.M.T., não resulta dela uma transmissão jurídica da propriedade e, por isso, não envolve a mudança do sujeito passivo do I.M.I. (cfr. José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2011, pág.223 e seg.).

“In casu”, conforme se retira da matéria de facto (cfr. nº.1 do probatório), a impugnante procedeu à liquidação de I.M.T. aquando da celebração da procuração irrevogável, nos termos dos artºs 2, nº. 3, alínea c), 5, nº. 2, e 22, nº. 2, todos do C.I.M.T., no montante de € 6.311,67. Mais cumpriu a obrigação declarativa constante do artº. 27, nº. 3, do dec.lei 287/2003, de 12/11, norma que nos diz que havendo lugar a transmissão para efeitos de I.M.T., a qual não envolva mudança de sujeito passivo em sede de I.M.I. (como é o caso), o adquirente apresenta a declaração prevista no artº. 37, do C.I.M.I. (declaração modelo 1), conjuntamente com a referida no artº. 19º, do C.I.M.T. Com a apresentação da declaração modelo 1 de I.M.I. iniciou-se o procedimento de avaliação das frações transmitidas.

Efetuada a 1ª. avaliação dos imóveis em sede de I.M.I., a Fazenda Pública apenas notificou o sujeito passivo de imposto B... do resultado, a qual não requereu a 2ª. avaliação dos imóveis (cfr. nºs 6 e 7 do probatório).

Haverá que saber se a A. Fiscal não tinha a obrigação de notificar a impugnante/recorrente dos resultados desta 1ª. avaliação dos imóveis em sede de I.M.I., embora o sujeito passivo de imposto fosse a mencionada B....

Nesta sede, contrariamente ao defendido pela recorrente, não resulta do artº. 4, alínea f), do C.I.M.T., a obrigação legal da A. Fiscal de a notificar do resultado da 1ª. avaliação das frações (em sede de I.M.I.) identificada no nº. 5 do probatório, norma esta que apenas se limita a definir regras de incidência subjetiva do I.M.T. (e não qualquer alteração de sujeitos passivos de imposto na cédula de I.M.I.). Isto, sem prejuízo do respetivo sujeito passivo dever ter comunicado ao apelante que havia sido notificado do resultado da 1ª. avaliação para que este, se assim o entendesse, requerer a 2ª. avaliação das frações em causa.

Apesar disso, o que é inquestionável é que nos encontramos perante ato procedimental que viria a ter repercussões na futura liquidação adicional em sede de I.M.T., estruturada ao abrigo do artº. 31, nº. 2, do C.I.M.T., pela diferença (acerto de contas) entre o imposto já pago (€ 6.311,67) e o valor total do imposto devido (€ 15.026,70), em virtude do que se notificou a recorrente com vista ao pagamento do montante em dívida, na quantia de € 8.715,03 (cfr. nº. 8 do probatório), tudo levando em consideração o artº. 12, nº. 1, do C.I.M.T. (preceito que consagra o valor tributável em sede de I.M.T.), o tributo incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

Pelo que se deve concluir que tal ato de 1ª. avaliação dos imóveis objeto da procuração irrevogável afetava os direitos e interesses legítimos da impugnante/recorrente, assim devendo ser-lhe notificado nos termos do artº. 36º, do C.P.P.T., para que o sujeito passivo de I.M.T. pudesse, se assim o entendesse, requerer a 2ª. avaliação dos ditos imóveis.

Não se tendo realizado tal notificação, verifica-se um vício do procedimento que afeta o ato final do mesmo, a aludida liquidação adicional de I.M.T. objeto do presente processo.

Concluindo, julga-se procedente este último alicerce do recurso e, em consequência, revoga-se a decisão recorrida, ao que se provirá na parte dispositiva deste acórdão”.

Por sua vez, no acórdão fundamento argumentou-se da seguinte forma:

“Para julgar improcedente a impugnação o Mº Juiz adotou o seguinte discurso fundamentador:

Alega o impugnante que não pode manter-se a liquidação adicional de IMT impugnada porquanto não lhe foi conferida a possibilidade de pedir uma segunda avaliação.

Decorre do probatório supra que em 26/06/2006, foi apresentada pela Sociedade P....., Lda. uma declaração para inscrição ou atualização de prédios na matriz relativamente ao prédio urbano,

composto de cave, rés do chão e primeiro andar, para habitação, piscina do exterior e logradouro, sito na Quinta, lote, freguesia de Quinta, concelho de S....., tendo-lhe sido atribuído o artigo matricial provisório P..... e que em 11/07/2006, foi efetuada a avaliação do prédio em causa, tendo a mesma sido notificada à proprietária à data dos factos e que, como se retira dos pontos 3 e 5 do probatório supra não era, ainda o impugnante.

No entanto, defende o impugnante que uma vez que quando adquiriu o imóvel este ainda estava omissa na matriz o valor da avaliação efetuada não pode ser considerado para efeitos de liquidação adicional de IMT.

Entendemos que não assiste razão ao impugnante. Vejamos.

Determina o art. 12º do CIMT que:

“1 - O IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

2 - No caso de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial tributário, bem como de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do CIMI. (...)”

Por outro lado o artº. 27º do mesmo diploma legal estabelece que:

“Nos casos previstos no n.º 2 do artigo 12º, o imposto é liquidado sobre o valor constante do ato ou contrato, corrigindo-se officiosamente a liquidação, sendo caso disso, logo que o valor da avaliação, a efetuar nos termos do CIMI, se torne definitivo.”

Ou seja, nos casos como os dos autos, quando um prédio ainda não se encontra definitivamente inscrito na respetiva matriz predial, deverá a liquidação efetuada com base no contrato ser officiosamente corrigida caso a avaliação efetuada de acordo com as regras do CIMI seja superior. Para tanto é ainda necessário que o valor da avaliação efetuada se torne definitivo.

Ora, este conjunto de normas remete-nos obrigatoriamente para as regras constante do CIMI relativamente às avaliações de imóveis e aos formalismos a que as mesmas obedecem.

Determina o art. 37º do CIMI que:

“1 - A iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha.

2 - À declaração referida no número anterior deve o sujeito passivo juntar plantas de arquitetura das construções correspondentes às telas finais aprovadas pela competente câmara municipal ou fotocópias das mesmas autenticadas e, no caso de construções não licenciadas, plantas da sua responsabilidade, com exceção dos prédios cuja data de construção é anterior a 7 de agosto de 1951, caso em que deve ser efetuada a vistoria dos prédios a avaliar. (...)”

Daqui decorre que os proprietários dos imóveis devem promover a sua inscrição matricial e a sua primeira avaliação. Foi exatamente isto que aconteceu no caso dos autos. Efetivamente, e conforme se retira do ponto 1 do probatório supra a sociedade proprietária do imóvel apresentou uma declaração em 26/06/2006, a fim de promover a inscrição matricial do imóvel e a sua avaliação, sendo certo que, por força do disposto no art. 12º do mesmo diploma legal, apenas ocorrerá a inscrição matricial após a avaliação do imóvel, uma vez que desta deverá constar o valor patrimonial do bem.

Naturalmente que será à entidade que promoveu a inscrição do prédio na respetiva matriz que se deverá efetuar a respetiva notificação do valor matricial atribuído ao imóvel pois é esta a única entidade que tem legitimidade para reclamar do valor da avaliação nos termos do disposto no art. 76º do CIMI.

De facto, determina o art. 76º do CIMI o seguinte:

“1 - Quando o sujeito passivo ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação direta de prédios urbanos, podem, respetivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado.

2 - A segunda avaliação é realizada com observância do disposto no presente Código, por uma comissão composta por dois peritos regionais designados pelo diretor de finanças em função da sua posição na lista organizada por ordem alfabética para esse efeito, um dos quais preside, e pelo sujeito passivo ou seu representante.”

Ou seja, não tendo o Serviço de Finanças conhecimento doutra entidade como proprietária do imóvel mas apenas da entidade que efetuou a apresentação da declaração para efeitos de inscrição matricial do imóvel foi a esta entidade que a Fazenda Pública notificou para efeitos de comunicação do valor patrimonial do imóvel cuja inscrição matricial foi requerida.

Aliás, como o próprio impugnante afirma quando foi solicitar o pagamento do IMT e solicitar a emissão da caderneta predial, a 10/08/2006, já o Serviço de Finanças tinha procedido à avaliação e notificação dos interessados por si conhecidos (entidade que apresentou a declaração para efeitos de inscrição matricial), não impendendo sobre o Serviço de Finanças qualquer obrigação de notificar qualquer outra entidade. Mais, o facto de ser pago o IMT não atribui ao impugnante a qualidade de sujeito passivo de imposto. Estamos perante uma eventual aquisição do imóvel, sendo que o prazo para reclamar se encontrava a correr, porque o único sujeito passivo de imposto para efeitos do disposto no

art. 76º do CIMI e supra transcrito era, ainda, a sociedade que tinha procedido ao pedido de inscrição do imóvel na matriz.

De tudo o disposto decorre, claramente, que devendo o IMT ser liquidado pelo valor matricial ou pelo valor declarado e constante do contrato de compra e venda, consoante o que for maior, estando em curso a avaliação do imóvel e sendo o valor daqui decorrente superior ao valor constante da escritura, impende sobre a Administração Fiscal a obrigação de liquidar o IMT adicional.

Nem se diga, como parece defender o impugnante que não havendo valor patrimonial atribuído ao imóvel, na data da escritura, não pode vir a ser liquidado imposto adicionalmente.

De facto, e muito embora o imóvel ainda não possuísse um valor patrimonial definitivo, uma vez que ainda se encontrava a correr o prazo para uma eventual reclamação do valor fixado pelos Serviços da Administração Fiscal, o prédio já se encontrava provisoriamente inscrito na matriz, como aliás é afirmado na própria escritura de aquisição. Aliás entender de forma diversa seria fazer letra morta dos art. 12º e 27º do CIMT.

Nestes termos e sem necessidade de mais considerações, julgará este Tribunal improcedente a presente impugnação.”

A nosso ver não merece qualquer reparo o assim fundamentado e decidido.

Na verdade e na senda também do duto parecer do EPGA, em função da factualidade apurada a Administração Tributária não poderia deixar de proceder à liquidação adicional sindicada.

E isso porque o recorrente adquiriu o imóvel em causa em 11 de agosto de 2006, data em que a titular vendedora já tinha solicitado a inscrição do imóvel na matriz e consequente avaliação patrimonial, que veio a ser realizada em 11 de julho de 2006 e da qual foi a titular e vendedora do imóvel notificada em 18 de julho de 2006.

É certo que no dia anterior ao da aquisição do imóvel, 10 de agosto de 2006, o recorrente procedeu ao pagamento do IMT devido e calculado de acordo com o valor constante do contrato, nos termos do estatuído nos artigos 12º/2 e 27º do CIMT.

Todavia, com a consolidação na ordem jurídica do valor da avaliação do imóvel, tinha a Administração Tributária de proceder à correção oficiosa da liquidação, nos termos do disposto no artigo 27º do CIMT.

Esgrime o recorrente que a ilegalidade da liquidação deriva do facto de que a AT o deveria ter notificado da avaliação do imóvel para reclamar da mesma, querendo, dado que, quando procedeu ao pagamento do IMT, em 10 de agosto de 2006, estava ainda a decorrer o prazo para ser requerida 2ª avaliação, nos termos do disposto no artigo 76º do CIMI.

Mas não podia ser assim pois, na sequência do pedido de inscrição do imóvel na matriz, impedia sobre a AT o dever legal de promover a avaliação do imóvel, o que veio a acontecer, com a efetivação da avaliação do mesmo em 11 de julho de 2006.

E o resultado dessa avaliação tinha de ser notificado, como foi, ao sujeito passivo que era o então proprietário do imóvel, por força do disposto no artigo 76º do CIMI.

É que não resultava da lei nem de qualquer princípio vigente no ordenamento jurídico que a AT tivesse a obrigação legal de notificação do recorrente do resultado da avaliação, pois que já havia notificado o respetivo sujeito passivo o qual, como vendedor do imóvel e porque estava em curso a realização do negócio de compra e venda, deveria ter comunicado ao recorrente que havia sido notificado do resultado da 1ª avaliação para o recorrente, após a aquisição da propriedade poder requerer, querendo, 2ª avaliação por ainda estar em tempo para o efeito.

Acresce que, como bem salienta o EPGA, a avaliação patrimonial dos imóveis é suscetível de impugnação autónoma, nos termos do estatuído nos artigos 76º e 77º do CIMI e 134º do CPPT pelo que, mesmo a admitir a hipótese de que a AT tinha o dever legal de notificar o recorrente do resultado da 1ª avaliação, então, deveria este solicitar a 2ª avaliação do imóvel, alegando o facto de não ter sido notificado da 1ª avaliação e impugnar, eventualmente, a decisão de indeferimento da pretensão.

O que é veraz é que o resultado da avaliação se tornou definitivo não restando à AT outra alternativa senão proceder à retificação oficiosa da liquidação, uma vez que o valor patrimonial resultante da avaliação é superior ao valor constante do contrato.

Improcedem, por isso, as conclusões de recurso, nenhuma censura merecendo a sentença recorrida que deve manter-se na ordem jurídica, assim se negando provimento ao recurso.

10. Do que ficou transcrito resulta então que, no acórdão recorrido, se entendeu que o titular de procuração irrevogável para venda de imóvel deveria ser notificado da avaliação do mesmo, enquanto no acórdão fundamento se entendeu que, não obstante a venda do imóvel, a administração tributária apenas estava obrigada a notificar da avaliação o proprietário do imóvel à data da 1ª avaliação, apesar de este ter sido vendido ainda no decurso do prazo para pedido de realização de 2ª avaliação.

Estamos então perante situações de facto completamente distintas, o que tanto basta para que não possa ter-se por verificada a oposição nos termos acima descritos.

Na verdade, enquanto no caso do acórdão recorrido à data da avaliação a impugnante era já titular de procuração irrevogável para venda dos imóveis, o que levou a considerar-se esta como proprietária e sujeita de IMT, devendo, portanto ser-lhe notificado o resultado da 1ª avaliação, já no acórdão fundamento, a propriedade do imóvel foi adquirida cerca de 24 dias após a notificação ao anterior proprietário do imóvel, pelo que se considerou que a administração tributária não estava obrigada a fazer nova notificação da avaliação, desta vez, ao novo adquirente.

Em face do que ficou dito e do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT o recurso tem de ser julgado findo.

II. Nestes termos e pelo exposto julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2014. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José de Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 26 de fevereiro de 2014.

Assunto:

Prestação de garantia. Caducidade da garantia. Manutenção do efeito suspensivo da execução fiscal.

Sumário:

I — Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

II — É que, nos termos do disposto no artigo 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser suscetível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

Processo n.º 1718/13-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1.º **A....., SA**, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do Acórdão proferido pelo TCA Sul em 14.05.2013, que constitui fls. 334/346, invocando oposição com o Acórdão proferido por este STA em 20.02.2013 no Processo n.º 0162/13.

2. Admitido o recurso, foram pela recorrente apresentadas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos, tendo concluído pela forma seguinte:

a) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pelo recorrente como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam, de forma expressa, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, e perante a identidade de situações de facto.

b) Subjacente às decisões proferidas, quer no Acórdão Recorrido, quer no Acórdão Fundamento está o mesmo enquadramento factual:

1 - Contestação administrativa de ato de liquidação;

2 - Instauração de processo de execução fiscal;

3- Prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal;

4 - Declaração de caducidade da garantia por a reclamação graciosa não ter sido decidida no prazo de um ano;

5 - Decisão de reclamação graciosa (decorrido que estava mais do que um ano, contado da sua apresentação);

6 - Dedução de impugnação judicial; e,

7 - Exigência, por parte do Órgão de Execução Fiscal de nova garantia para suspensão do processo de execução fiscal.

c) Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, que sinteticamente se prende com a exigibilidade de prestação de (nova) garantia para suspensão de processo de execução fiscal, após o reconhecimento de caducidade de garantia anteriormente prestada, e no seguimento de dedução de impugnação judicial.

d) Porém, perante esta mesma questão de direito, e num quadro legislativo substancialmente idêntico foram proferidas decisões opostas pelos Acórdãos em confronto.

e) Com efeito, no Acórdão Recorrido foi sufragado o entendimento de que para a suspensão de execução fiscal, no seguimento de dedução de impugnação judicial, é exigível a prestação de nova garantia idónea (ainda, que tendo a anteriormente prestada sido declarada caduca),

f) Já no Acórdão Fundamento concluiu-se que tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação, porque nos termos do disposto no art.º 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser suscetível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

g) Em ambos os acórdãos, os Tribunais pronunciaram-se, expressamente, sobre a questão em apreço, tendo o Acórdão fundamento concluído no sentido da inexigibilidade da prestação de nova garantia para suspensão de execução fiscal, e no Acórdão Recorrido concluído num quadro factual idêntico pela exigibilidade

h) Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os Acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdãos, exigida no artigo 284º, n.º 3, do Código do Procedimento e Processo Tributário.

Nestes termos, requer-se que, em conformidade com o supra exposto, se julgue verificada a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento e se determine o prosseguimento do presente recurso.

4. Em conclusões sobre o mérito do recurso, ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT, veio a recorrente concluir:

Iª) A Recorrente interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão (Recorrido) proferido no Processo n.º 06619/13, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2ª Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul e o Acórdão (Fundamento) do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 0162/13.

IIª). Sustentou o oponente, ora recorrente, a invocada oposição de acórdãos na circunstância de estar subjacente a ambas as decisões - a apreciação da (in)exigibilidade da prestação de (nova) garantia, para suspensão de processo de execução fiscal, na pendência de impugnação judicial após a declaração de caducidade da anteriormente prestada.

IIIª). Com efeito, os arestos em oposição foram proferidos tendo sobre a mesma questão sido tomadas decisões expressas opostas, uma vez que no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que na pendência de impugnação judicial, independentemente do reconhecimento da caducidade de garantia anteriormente prestada, será exigível a prestação de nova garantia, sob pena de a execução fiscal, não se encontrar suspensa, tendo no Acórdão fundamento, concluindo-se em sentido inverso, ou seja, pela inexigibilidade.

IVª). Em suma, em ambos os acórdãos, os Tribunais pronunciaram-se, expressamente, sobre a mesma questão, tendo o Acórdão fundamento concluído no sentido da ilegalidade do despacho reclamado por violação da lei, e no Acórdão Recorrido concluído, num quadro factual e jurídico idêntico, pela legalidade e validade do Despacho que determinava a exigibilidade de prestação de nova garantia.

Vª). Verificada a questão preliminar da oposição de acórdãos importa apreciar a questão de fundo que deverá determinar, salvo melhor opinião, a revogação da decisão recorrida, por ser inexigível a prestação de (nova) garantia, para suspensão de processo de execução fiscal, na pendência de impugnação judicial, após a declaração de caducidade da anteriormente prestada.

VI^a). No caso vertente, a recorrente viu reconhecida a caducidade de garantia prestada para suspensão de processo de execução fiscal n.º 3107200901014250, por efeito de as decisões das reclamações gratuitas deduzidas contra as liquidações que originaram a alegada dívida em cobrança coerciva no indicado processo de execução fiscal.

VII^a). No seguimento da notificação das decisões de indeferimento das indicadas reclamações gratuitas, a ora Recorrente deduziu impugnações judiciais, tendo disso dado conhecimento ao órgão de execução fiscal.

VIII^a). Através de Ofício n.º 4620, de 29 de maio de 2012, do Serviço de Finanças de Lisboa-8, a ora RECORRENTE foi notificada do Despacho de 28 de maio de 2012 da Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-8, em regime de substituição, para, no prazo de quinze dias, prestar garantia no montante total de € 1.865.308, sob pena do processo de execução fiscal prosseguir os seus termos.

IX^a). Através de douda Sentença proferida, em 15 de fevereiro de 2013, foi a reclamação judicial julgada procedente, uma vez que tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação gratuita, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação gratuita, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação (...), uma vez que, nos termos do disposto no art.º 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, que em relação à reclamação gratuita, só ocorrerá, quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação gratuita já não ser suscetível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contencioso (impugnação judicial).

X^a). Na verdade, no que respeita à exigibilidade de prestação de nova garantia, após o reconhecimento de caducidade de garantia anteriormente prestada, e no seguimento de dedução de impugnação judicial, deverá acolher-se o doudo entendimento sufragado pelo Acórdão Fundamento (processo n.º 0162/13) segundo o qual “Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação gratuita, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação gratuita, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.”

XI^a). Com efeito, por força do disposto no n.º 1, do artigo 169.º do CPPT, o efeito suspensivo decorrente da prestação de garantia, entretanto levantada por caducidade do direito do Estado a exigir garantia nos termos do disposto no artigo 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário, mantém-se, até à decisão do pleito, sendo que a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar caso decidido ou resolvido, ou seja, no caso em apreço, quando a decisão que venha a ser proferida em sede judicial transitar em julgado.

XII^a). Ora, à semelhança do defendido pela Recorrente, do Acórdão resulta que “*no caso de ter sido prestada garantia na sequência de reclamação gratuita deduzida contra a liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda em ordem a obter a suspensão da execução fiscal, esta suspensão só cessa, quer a garantia se mantenha, quer tenha havido declaração de caducidade da garantia, quando a decisão proferida naquela reclamação gratuita já não seja suscetível de impugnação administrativa ou contenciosa, esta com fundamento em vícios geradores de anulabilidade (Como é sabido, relativamente aos vícios geradores de nulidade, a impugnação judicial não fica sujeita a prazo (art.º 102.º, n.º 3, do CPPT).); dito de outro modo, quando estiver definitivamente decidida a controvérsia entre a AT e a Contribuinte. Na verdade, a decisão da reclamação gratuita suscetível de ser considerada decisão do pleito para os referidos efeitos será aquela que já não seja suscetível de impugnação judicial por via administrativa - recurso hierárquico (art.º 76.º, n.º 1, do CPPT) - ou contenciosa - impugnação judicial (arts. 97.º n.º1, alínea c), e 102.º, n.º 2, do CPPT). Só nesses casos se poderá falar na formação de caso decidido ou caso resolvido; até lá, a liquidação exequenda não se considera estabilizada na ordem jurídica.*”

XIII^a). A própria Administração tributária já aderiu a este entendimento, no Ofício Circulado n.º 60094, de 12 de março de 2013 da Direção de Serviços de Gestão de Créditos da Autoridade Tributária e Aduaneira.

XIV^a). Deverá, pois, concluir-se acolhendo a douda jurisprudência do Acórdão fundamento proferido no Processo n.º 0162/13 que, não se mostra exigível a prestação de nova garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º 3107200901014250, atento o facto de ter sido reconhecida a caducidade da garantia anteriormente prestada e se encontrar pendente impugnação judicial e, assim, ser determinada a revogação do Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido em 14 de maio de 2013 (Acórdão Recorrido) e, conseqüentemente, do Despacho de 28 de maio de 2012 da Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-8, em regime de substituição, para, no prazo de quinze dias, prestar garantia no montante total de € 1.865.308 - objeto de contestação nos presentes autos, por violação do disposto no artigo 169.º e 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis sempre com o doudo suprimento de vossas excelências, deverá o presente recurso ser julgado procedente, e, assim, determinada a revogação do acórdão

proferido em 14 de maio de 2013 pelo tribunal central administrativo sul, por erro de julgamento e violação do disposto nos artigos 169.º e 183.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário com as devidas consequências legais.

5. O M^ºP^º emitiu o parecer que consta de fls. 491/493 no qual se manifesta no sentido da procedência do recurso.

6. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

7. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão recorrido:

A) Em 10/02/2009, foi instaurado contra a Reclamante o processo de execução fiscal n.º 3107200901014250, por dívida de Imposto do Selo, do exercício de 2006, no valor de 1.255.687,19€, liquidação n.º 2008 6430007538 (cfr. fls. 1 e 2 do apenso, e fls. 39 e 40 dos autos).

B) A Reclamante apresentou duas reclamações graciosas contra a liquidação mencionada na alínea antecedente (cfr. fls. 76 e ss dos autos).

C) Em 25/02/2009 a Reclamante apresentou a garantia bancária n.º 00348693 do Banco B....., no montante de 1.604.990,21€, para suspensão do processo de execução fiscal n.º 3107200901014250 e apensos (cfr. fls. 4 dos autos).

D) As reclamações graciosas mencionadas em B) foram indeferidas pela Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças de Lisboa (cfr. fls. 123 e ss e 152 e ss do apenso).

E) Em 18/11/2010, a ora Reclamante impugnou judicialmente ambas as decisões de indeferimento das reclamações graciosas, apresentando duas ações contra aqueles atos (cfr. fls. 42 e ss e 76 e ss dos autos).

F) Em 19/09/2011, foi proferida decisão no recurso hierárquico n.º 471/2011 que deferiu a pretensão da Reclamante, e por conseguinte, declarou a caducidade da garantia bancária n.º 00348693 do Banco B....., no montante de 1.604.990,21, com fundamento no disposto no art.º 183º-A, n.º 1 do CPPT (cfr. decisão de fls. 133 a 142 dos autos).

G) Em 28/05/2012, no âmbito do processo executivo mencionado em A), foi emitida a seguinte informação, e ainda despacho da Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa 8 com o seguinte teor:

“INFORMAÇÃO

Contra a liquidação em cobrança nos presentes autos foi deduzida impugnação judicial em 2010-12-02, encontrando-se a garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal caduca por não ter ocorrido decisão de reclamação graciosa no prazo de um ano, em cumprimento do determinado por ofício circularizado 60090 da Direção de Serviços de Gestão dos créditos Tributários, para manutenção da suspensão do processo de execução fiscal, deverá ser prestada nova garantia idónea calculada nos termos do n.º 6 do art.º 199.º do CPPT

(...)

DESPACHO

Tendo em vista a suspensão dos autos, fixo o valor da garantia em €1.865.308,00 (um milhão oitocentos e sessenta e cinco mil trezentos e oito euros e zero cêntimos). Notifique-se. “(cfr. despacho reclamado a fls. 38 dos autos).

H) O despacho mencionado na alínea anterior foi notificado à Reclamante através do ofício de 29/05/2012, cujo aviso de receção foi assinado em 31/05/2012 (cfr. fls. 224 a 226 do apenso).

I) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças do Lisboa-8, em 14/06/2012 (cfr. carimbo apostado a fls. 4 dos autos).

B) No acórdão fundamento:

A). Em 26 de fevereiro de 2004, foi, pelo Serviço de Finanças de Lisboa 2, instaurada execução fiscal contra a ora Reclamante para cobrança de dívidas de IVA do ano de 1999, com o n.º 3247200401024574 - fls. 64 a 77 do processo de execução fiscal;

B). Em 31 de dezembro de 2003, a ora Reclamante apresentou Reclamação Graciosa das liquidações de IVA subjacentes à execução referida em A - fls. 96 do PEF e Informação de fls. 54;

C). Em 18 de fevereiro de 2004, na sequência da Reclamação Graciosa referida em 3, prestou a ora Reclamante garantia no valor de € 957.587,94, para suspensão da execução referida em A - informação de fls. 54 e fls. 83 do PEF;

D). Em 31 de março de 2004, no processo de execução fiscal referido em A, prestou a ora Reclamante nova garantia no valor de € 5.388,36, para reforço da referida em 3 - fls. 88 do PEF;

E). Por despacho de 2 de outubro de 2005, do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, foi reconhecida a caducidade da garantia referida em C e em D - fls. 123 do PEF;

F). Por despacho de 29 de setembro de 2009, foi, parcialmente, indeferida a Reclamação Graciosa referida em B - fls. 139 do PEF;

G). Na sequência do despacho referido em F, deduziu a ora Reclamante, em 21 de outubro de 2009, impugnação judicial das liquidações referidas em B - Informação de fls. 151 e confirmação obtida por consulta, no SITAF, do processo de impugnação com o n.º 1999/09.7BELRS;

H). No processo de impugnação referido em G não foi, ainda, proferida decisão final - informação obtida por consulta do SITAF;

I). Por ofício datado de 14 de setembro de 2012, foi a ora Reclamante notificada para prestar garantia no valor de € 1.270.931,81, para suspensão da execução fiscal referida em A, conforme decidido por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, de 14 de setembro de 2012 - fls. 25.

8. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no atual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

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

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

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

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

9. No acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Determina o artigo 169.º, n.º 1, do CPPT: *«[a] execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda (...)»*. Nos termos do artigo 169.º/2, *«[a] execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes de apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio graciosa ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda»*.

Nos termos do artigo 169.º/6, *«[s]e não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens não garantirem a dívida exequenda e acrescido, é disponibilizado no portal das finanças na internet, mediante acesso restrito ao executado, ou através do órgão da execução fiscal, a informação relativa aos montantes da dívida exequenda e acrescido, bem como a garantia a prestar, apenas se suspendendo quando da sua efectiva prestação. // n.º 7: «[c]aso no prazo de 15 dias, a contar da apresentação de qualquer dos meios de reacção previstos neste artigo, não tenha sido apresentada garantia idónea ou requerida a sua dispensa, procede-se de imediato à penhora»*. // n.º 8: *«[q]uando a garantia constituída nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199º, se tomar insuficiente é ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia idónea no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução»*.

Em face do regime transcrito, impõe-se concluir pela legalidade da interpelação em causa nos autos tendo em vista a prestação de nova garantia idónea, na pendência da impugnação judicial, após caducidade da anteriormente prestada, determinado nos termos do artigo 183.º-A/1, do CPPT, sob pena da execução não se encontrar suspensa. A seguir-se outro entendimento, tal implicaria que a suspensão da execução manter-se até ao trânsito em julgado da decisão a proferir na impugnação judicial, sem que

tivesse sido prestada garantia idónea por parte do executado, o que confraria o disposto no normativo do artigo 169.º do CPPT, citado.

Em face do exposto, impõe-se conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e manter o despacho reclamado”.

10. No acórdão fundamento, por sua vez, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“...Ou seja, no caso de ter sido prestada garantia na sequência de reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda em ordem a obter a suspensão da execução fiscal, esta suspensão só cessa, quer a garantia se mantenha, quer tenha havido declaração de caducidade da garantia, quando a decisão proferida naquela reclamação graciosa já não seja suscetível de impugnação administrativa ou contenciosa, esta com fundamento em vícios geradores de anulabilidade; dito de outro modo, quando estiver definitivamente decidida a controvérsia entre a AT e a Contribuinte. Na verdade, a decisão da reclamação graciosa suscetível de ser considerada decisão do pleito para os referidos efeitos será aquela que já não seja suscetível de impugnação judicial por via administrativa – recurso hierárquico (art. 76.º, n.º 1, do CPPT) – ou contenciosa – impugnação judicial (arts. 97.º, n.º 1, alínea c), e 102.º, n.º 2, do CPPT). Só nesses casos se poderá falar na formação de caso decidido ou caso resolvido; até lá, a liquidação exequenda não se considera estabilizada na ordem jurídica.

Ora, no caso sub judice a executada reclamou graciosamente da liquidação que deu origem à dívida exequenda, bem como, na sequência do indeferimento parcial dessa reclamação, deduziu impugnação judicial (cfr. B, F e G dos factos provados). O que significa que não pode considerar-se verificada a decisão do pleito enquanto não transitar em julgado a decisão a proferir naquela impugnação judicial.

Salvo o devido respeito, a questão nada tem a ver com a reconhecidamente diferente natureza entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, nem sequer com uma qualquer solução de continuidade da garantia entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, mas tão-só com a estabilidade da relação jurídico-tributária a que se refere a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Nesse sentido aponta também o n.º 5 do art. 103.º, do CPPT, na redação da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. Na verdade, nesta norma legal, depois de no número anterior se referir que «*A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.ºs 1 a 5 e 9 do artigo 199.º*», estatui-se: «*Caso haja garantia prestada nos termos da alínea f) do artigo 69.º, esta mantém-se, independentemente de requerimento ou despacho, sem prejuízo de poder haver lugar a notificação para o seu reforço*». O que parece significar, sem margem para dúvida, que a garantia que haja sido prestada quando da reclamação graciosa da liquidação da dívida exequenda em ordem a obviar à instauração da execução fiscal se mantém, em ordem ao mesmo efeito, quando for deduzida impugnação judicial contra o mesmo ato tributário. E, se assim é nos casos em que a garantia visa obviar à instauração da execução fiscal porque seria diferente nos casos em que a garantia visa obviar à prossecução da execução, mesmo que tenha sido declarada a sua caducidade?”

E concluiu-se no citado aresto, aliás na sequência de outros ali enunciados (acórdãos de 12 de abril de 2012-Processo com o n.º 0322/12, de 26.04.2012-Processo n.º 0364/12, de 12.11.2012-Processo n.º 01155/12, de 05.12.2012-Processo n.º 01270/12 e de 23.01.2013-Processo n.º 01500/12) que:

“Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

É que, nos termos do disposto no art.º 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser suscetível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade”.

11. Será então, em face dos factos dados como provados em ambos os arestos e a argumentação em cada um aduzida, conduz ao conceito legal da oposição de acórdãos acima referida?

Desde já adiantaremos que sim.

Na verdade, em ambos os arestos as situações facto são semelhantes, tendo sido declarada a caducidade da garantia, tendo posteriormente vindo a ser exigida nova garantia para suspensão da execução fiscal, não obstante estar pendente impugnação judicial.

Ora, no acórdão recorrido entendeu-se legal tal exigência, enquanto o mesmo não sucedeu no acórdão fundamento.

Verificado então este requisito, cumpre apurar se ocorre o outro - saber se a decisão impugnada não está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

É que, se a decisão impugnada tiver seguido essa jurisprudência consolidada, o recurso não pode ser admitido, de acordo com o n.º 3 do art.º 152º do CPTA.

Sobre o alcance da expressão “*jurisprudência mais recentemente consolidada*”, no acórdão do Pleno desta Secção, de 02.05.2012- Processo n.º 0895/2011, de que fomos também relator, escreveu-se o seguinte:

“Sobre a expressão “*jurisprudência recentemente consolidada*”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “*Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à literalidade 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*”.

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

Ora, como acima se referiu, existe jurisprudência deste STA uniforme e reiterada, traduzida em acórdãos subscritos por todos os Conselheiros em funções, à exceção do Sr.º Conselheiro Ascensão Lopes, no sentido da decisão recorrida.

No entanto, entende-se que a melhor forma de consolidar a jurisprudência de modo a melhor corresponder àquele conceito é elaborar acórdão no Pleno, que, relativamente à questão dos autos, ainda não existe.

Deste modo, consideramos que não se pode, para já, admitir que a decisão recorrida seguiu jurisprudência consolidada e, assim, iremos conhecer do mérito do recurso que consiste em apreciar se, declarada a caducidade da garantia ao abrigo do disposto no art.º 183º-A do CPPT, a execução fiscal se mantém suspensa até à decisão final do pleito, sem necessidade de prestação de qualquer outra garantia.

Vejamos então se a decisão recorrida deve ou não manter-se.

12. Este STA teve já ocasião de se pronunciar sobre esta questão mais de uma vez.

Assim, no acórdão de 26.04.2012 -Processo n.º 0364/12, por exemplo, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“A questão objeto do presente recurso consiste em saber se o efeito suspensivo do processo de execução fiscal decorrente da garantia prestada no âmbito da reclamação graciosa se mantém, independentemente da caducidade da garantia e sua verificação, até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação judicial entretanto deduzida, não sendo devida a prestação de qualquer outra garantia, na pendência da impugnação judicial, para obter o referido efeito suspensivo.

...Dispõe o art.º 169.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário que a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente. Esta suspensão está também prevista genericamente no art.º 52.º da Lei Geral Tributária para os casos de pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

Por outro lado preceitua o art.º 103.º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário que a impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.ºs 1 a 5 e 9 do artigo 199.º, estabelecendo o n.º 5 do mesmo normativo que caso haja garantia prestada nos termos da alínea f) do artigo 69.º, esta mantém-se, independentemente de requerimento ou despacho, sem prejuízo de poder haver lugar a notificação para o seu reforço.

Da conjugação destas normas se pode concluir, com segurança, que esta garantia, prestada para obter o efeito suspensivo da reclamação graciosa, valerá até à decisão final do pleito, entendendo-se por decisão final do pleito o trânsito da decisão final do processo de impugnação, ainda que seja interposto recurso judicial da decisão do tribunal de 1ª instância, ou, em caso de impugnação administrativa, quando se formar o chamado caso decidido ou resolvido, o que ocorre quando a decisão

da Administração Tributária deixar de ser contenciosamente impugnável com fundamento em vícios geradores de anulabilidade - cf., neste sentido, na doutrina, João António Valente Torrão, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, pág. 474, Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pág. 80, e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, vol. III, pág. 220.

Ora, como bem se nota na decisão recorrida, se esta garantia, prestada para obter o efeito suspensivo da reclamação graciosa, vale até ao trânsito da decisão final do processo de impugnação, não há efetivamente razões para se considerar que o mesmo não suceda nas situações em que, estando já instaurado o preço executivo, a garantia tenha caducado por facto imputável à Administração Fiscal.

Aliás, só este entendimento se concilia com a *ratio* do instituto da caducidade da garantia, que se prende com a necessidade de acautelar e proteger os contribuintes da demora excessiva das decisões, quer na fase administrativa, quer na fase judicial.

É isso mesmo que decorre do fim visado pelo legislador ao elaborar a norma do artigo 183-A n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário (redação da Lei n.º 30-B/2002, aplicável ao caso subjudice), que prevê a possibilidade de caducar a garantia que tivesse sido efetivamente prestada, por atraso na decisão do processo de reclamação graciosa ou nos processos de impugnação judicial ou de oposição à execução, mantendo-se, contudo o efeito suspensivo da execução.

Com efeito, com o intuito de «*responsabilizar a administração e os tribunais na condução célere e expedita do processo*» e de prevenir a «*imposição ao contribuinte de um encargo oculto por razões que lhe são alheias (Proposta de Lei n.º 53/VIII que esteve na origem da Lei 15/2001, de 5 de junho.)*» o legislador aditou ao Código de Procedimento e Processo Tributário o art.º 183º-A, cuja redação, alterada pela Lei n.º 30-B/2002, aplicável ao caso subjudice era a seguinte: (...)

Permitia-se assim ao interessado obter a declaração de caducidade da garantia, sem perder o efeito suspensivo da execução, se reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano ou o processo de impugnação judicial em que fosse discutida essa legalidade ou de oposição à execução fiscal não fossem decididos, em 1ª instância, no prazo de três anos.

Nessas situações, em que se enquadra, aliás, o caso em apreço, o processo de execução fiscal continua suspenso, mesmo sem garantia, até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, ou seja, até à decisão do pleito (cf., adotando este entendimento, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., vol. III, págs. 341-342).

O que bem se compreende pois o regime da caducidade da garantia estabelecido no art.º 183º - A n.º 1 do CPPT é sancionatório da morosidade na decisão do procedimento tributário e do processo judicial pelas entidades competentes, sem deixar de salvaguardar, num justo equilíbrio, a sua não aplicação, quando o atraso resultar de motivo imputável ao reclamante, impugnante, recorrente ou executado cfr. n.º 3 do art.º 183º -A do CPPT.

O prosseguimento da suspensão da execução sem garantia subsequente à declaração de caducidade surge assim, como bem nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera adequado para ser proferida decisão.

E é também neste sentido que se vem pronunciando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, de que são exemplos, os Acórdãos 563/11 de 29.06.2011, 1258/09, de 20.10.2010, 21/08, de 31.01.2008, e 97/06, de 17.05.2006, todos in www.dgsi.pt.

Ora, sendo este o espírito da lei, não se compreende nem se aceita a tese da Fazenda Pública quando defende a existência da obrigação de prestação de nova garantia no âmbito do processo de impugnação judicial precisamente no caso de a garantia prestada na pendência da reclamação graciosa ter caducado por culpa unicamente imputável à Administração Fiscal, nomeadamente por não ter cumprido o prazo que o legislador considera razoável para decidir o mencionado procedimento.

Aliás, e como incisivamente refere a recorrida é manifesta a contradição em que incorre a Fazenda Pública quando igualmente defende (conclusões GG e HH) que tal obrigação não existe no caso de a garantia prestada na pendência da reclamação graciosa não ter caducado.

Em face de tudo o exposto forçoso é concluir que, no caso subjudice, a execução fiscal mantém a sua suspensão na sequência da apresentação da garantia bancária no âmbito da reclamação graciosa, independentemente da caducidade daquela garantia, suspensão que se mantém até trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação judicial, não sendo, pois, devida qualquer outra garantia para obter o referido efeito suspensivo.

A sentença recorrida, que assim decidiu, deve pois ser confirmada, pelo que improcede o recurso. “

Esta doutrina foi adotada no Acórdão fundamento e nos acórdãos acima citados deste mesmo STA, sendo ainda certo que, tal como se refere no voto de vencido do Sr.º Desembargador Joaquim Gameiro (v. fls. 346), também a Administração Tributária passou a adotar este entendimento no ofício circulado n.º 12.03.2013 (que revogou o Ofício-Circulado n.º 60090 desta Direção de Serviços, de 15-05-2012).

Com efeito, naquele Ofício-Circulado, ficou escrito o seguinte:

“A caducidade da garantia, prevista atualmente no artº. 183º-A do CPPT, só ocorre em caso de falta de diligência da administração tributária, por não ter cumprido o prazo de um ano para proferir decisão em sede de reclamação graciosa. Caso esse incumprimento seja da responsabilidade do reclamante, não se verifica a caducidade.

A caducidade ocorre tanto nos casos em que se trate de “*garantia prestada*” pelo contribuinte, como de garantias constituídas pela própria administração, nos termos do artº. 195º do CPPT (hipoteca legal ou penhor). O sentido da norma é incutir à administração tributária uma tramitação célere do processo, pelo que não há razão para distinguir estas garantias, para estes efeitos. Deste regime de caducidade de garantia ficará afastada a penhora, face à revogação expressa do n.º 1 do artº. 235º do CPPT.

Ao estabelecer um prazo de imutabilidade do valor da garantia, resultante da citação do executado, com a introdução do n.º 13 do artº. 169º do CPPT, o legislador veio associar à execução fiscal a relação garantística ali constituída, sendo indiferente às diversas mutações que possam ocorrer em sede de contencioso.

Assim, da análise conjugada da atual redação do artigo 169º, com o n.º 1 do artigo 183º-A, ambos do CPPT, podemos concluir que o pleito apenas termina com uma decisão definitiva (o caso decidido ou o trânsito em julgado). O efeito da caducidade da garantia previsto no artigo 183º.-A do CPPT sanciona a morosidade da AT na análise da reclamação graciosa, com efeitos extensíveis à fase jurisdicional, caso o contribuinte a ela recorra.

Deste modo, verificando-se a caducidade da garantia em sede de reclamação graciosa, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, caso prossiga com a discussão da legalidade da dívida em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributária (caso decidido) ou pelo tribunal (trânsito em julgado)“.

Pelo que ficou dito não existem, por ora, razões para alterar este entendimento, pelo que o acórdão recorrido tem de ser revogado.

13. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido com as consequências legais, isto é, com a manutenção da decisão de 1ª instância recorrida e a respetiva anulação do despacho reclamado.

Sem custas.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2014. — *João António Valente Torrão (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Dulce Manuel da Conceição Neto — José da Ascensão Nunes Lopes — Pedro Manuel Dias Delgado — Joaquim Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 26 de Fevereiro de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.

Sumário:

Se não se verifica divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.

Processo n.º 1936/13-50.

Recorrente: A..., 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. A..... S.A., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 25/6/2013, no qual, no que ora releva, se deu provimento a recurso interposto pela Fazenda Pública e se julgou improcedente a impugnação

judicial, na parte relativa à liquidação decorrente das correcções ao lucro tributável respeitante a menos valia no montante de 163.795.574\$00 (817.008,88 Euros) apurada em resultado da liquidação e partilha da sociedade B....., S.A..

Invoca existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido nesta Secção do STA, em 28/3/2013, no proc. n.º 0213/12.

1.2. 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. 501 e ss).

E a recorrida Fazenda Pública alegou sustentando, em síntese, que entre os acórdãos em causa não existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, não estando preenchido o condicionalismo previsto no art. 284º do CPPT e no art. 27º, n.º 1 alínea b), do ETAF.

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 530) considerou-se «poder haver oposição entre o acórdão proferido a fls. 435 segs. e o reproduzido a fls. 470 segs.» e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

A) É manifesta a contradição entre o ACÓRDÃO-RECORRIDO (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido nos presentes autos, em 25/6/2013) e o ACÓRDÃO-FUNDAMENTO (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 28/3/2013, proferido no processo n.º 0213/12), no que se refere à questão da aplicação da lei fiscal no tempo;

B) Em ambas as situações colocou-se a questão de determinar se a aplicação de uma norma legal a determinados factos tributários, ocorridos previamente à sua entrada em vigor, configura (ou não) a violação do princípio constitucional da irretroactividade da lei fiscal, constante do artigo 103º, n.º 3, da CRP, tendo-se decidido de forma distinta;

C) A interpretação vertida no ACÓRDÃO-RECORRIDO, no sentido de que a aplicação de uma norma a factos tributários ocorridos em momento anterior à sua entrada em vigor não era susceptível de violar tal princípio, nem sequer a certeza e a segurança jurídica que constituem uma garantia do contribuinte, é ilegal por violação manifesta do princípio da irretroactividade da lei fiscal;

D) Na redacção do artigo 67º, n.º 2, alínea b) do Código do IRS - vigente à data da dissolução da sociedade (26/10/1992), não era exigido qualquer requisito adicional para a dedução da menos-valia apurada, passando, por força da nova redacção dessa norma - conferida pelo artigo 30º da Lei n.º 52-C/96 de 27/12 -, a dispor-se que a menos-valia resultante da diferença negativa entre o valor atribuído em resultado da partilha e o preço de aquisição das partes sociais apenas seria dedutível caso estas tivessem permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução;

E) Ao contrário do que se considerou no ACÓRDÃO-RECORRIDO, a nova redacção da alínea b) do n.º 2 do artigo 67º do Código do IRC apenas se aplica às situações em que a dissolução se verifique após a sua entrada em vigor, ou seja, 01/01/1997;

F) Atendendo à data da aludida dissolução, é por demais evidente que a nova redacção da alínea b) do n.º 2 do artigo 67º do Código do IRC, que apenas entrou em vigor em 01/01/1997, não poderá ser aplicável ao caso em apreço, sob pena de violação do princípio da não retroactividade das leis tributárias, previsto nos artigos 103º, n.º 3, da CRP e 12º, n.º 1 da LGT;

G) Tal como esclarece o ACÓRDÃO-FUNDAMENTO, para haver violação do princípio da proibição da retroactividade, consagrado no art. 103º, n.º 3, da CRP, “era necessário que ocorresse retroactividade autêntica, isto é, que a lei nova tivesse sido aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga (...)”;

H) O que manifestamente sucedeu no caso vertente, na medida em que a dissolução da sociedade - facto intrínseca e explicitamente previsto na nova redacção da alínea b) do n.º 2 do artigo 67º do Código do IRC - ocorreu integralmente ao abrigo da lei anterior (no ano de 1992);

I) Acresce que, para além da ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação retroactiva da lei, que resulta do entendimento vertido no Acórdão do TCAS, ora em contradição, deste resulta ainda a violação de um direito adquirido pelo contribuinte, ou pelo menos de uma expectativa legítima, que não poderá ser olvidada;

J) Com efeito, no momento da ocorrência do facto gerador da menos-valia - que foi a dissolução da sociedade ocorrida em 26/10/1992 - não era exigido qualquer período de detenção mínima das partes sociais pela ora Recorrente e, portanto, quer a Recorrente, quer os restantes sócios da B....., S.A., quando procederem à dissolução da sociedade, adquiriram o direito de deduzir a menos-valia ou acrescer a mais-valia, consoante se apurasse uma diferença negativa ou positiva entre o resultado da partilha e o preço de aquisição das partes sócias;

K) A Recorrente tinha, no momento da dissolução da sociedade (em 1992), e continua a ter, a legítima e legal expectativa de poder deduzir ou acrescer, em termos fiscais, o resultado então apurado com essa operação, sem que lhe fosse imposto qualquer requisito quanto à detenção das partes sociais;

L) Esse era um requisito com o qual a Recorrente não contava naquele momento, a que acresce a circunstância de o facto tributário de que depende a aplicação da lei nova - a própria dissolução da

sociedade - ter ocorrido integralmente antes da entrada em vigor desta última, em concreto, quase 5 anos antes da sua entrada em vigor;

M) Pelo que o ACÓRDÃO-RECORRIDO não pode deixar de ser anulado, por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, previsto nos artigos 103º da CRP e 12º, n.º 2 da LGT, o que se requer.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer no qual se pronuncia pela inexistência da invocada oposição de acórdãos, nos termos seguintes, além do mais:

«...

Ora, parece certo que não se verificam, no caso em análise, os requisitos referidos em 1 e 4, ou seja, identidade de situações fácticas e decisões expressas opostas, como bem demonstra a recorrida nas suas alegações de fls. 522/528.

Na verdade, no acórdão recorrido está em causa uma impugnação judicial deduzida da liquidação adicional (LA) de IRC do exercício de 1997, que teve a sua génese em acção inspectiva externa, na sequência da qual foram efectuadas correcções técnicas à matéria tributável declarada, nomeadamente, a nível de menos - valias apuradas.

Não obstante a dissolução da sociedade B..... ter ocorrido em 1992, a disponibilização à recorrente do valor devido em consequência das operações de partilha só correu no ano de 1997, ano em que entrou em vigor a nova redacção ao artigo 67º/2/ b) do CIRC operada pelo artigo 30º da Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro.

No acórdão fundamento estava em causa uma reclamação de acto de órgão de execução fiscal que indeferiu pedido de declaração de prescrição de dívida relativa ao IRC de 1993.

A diferença de decisões proferidas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento apenas se deve à diferente factualidade que cada aresto teve de apreciar e, conseqüentemente, à aplicação de diferentes normativos.

Não foi feito um tratamento diferente de uma mesma questão de direito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento.

De facto, no acórdão recorrido foi analisada e aplicada a norma do artigo 67º/2/ b) do CIRC, na redacção introduzida pelo artigo 30º/1 da Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro.

Entendeu o acórdão recorrido que não houve qualquer aplicação retroactiva desse normativo, antes uma aplicação para o futuro, pois que foi aplicado ao facto tributário relevante (englobamento do valor atribuído pela partilha) corrido em 1997, portanto, na sua vigência e o facto de ter de se atender a factos do passado (necessidade das partes sociais permanecerem na titularidade da recorrente nos 3 anos imediatamente anteriores à dissolução, que ocorreu em 1992) não envolve violação do estatuído no artigo 103º/3 da CRP.

Aliás, como conclui o acórdão recorrido a defender-se a aplicação do normativo do artigo 67º/2/ b) do CIRC, na nova redacção, apenas, aos casos de dissolução ocorrida depois de 1 de Janeiro de 1997 não obsta a que tivesse de se estender o espectro temporal da norma até 1994 (titularidade das partes sociais nos 3 anos anteriores), no qual igualmente a menos valia era dedutível sem condições.

Assim, é perceptível a inviabilidade da imediata defesa de quaisquer legítimas expectativas do sujeito passivo quanto à dedução de menos valias, o que fortalece a conclusão no sentido da não aplicação retroactiva da lei.

No acórdão fundamento estava em causa a interpretação e aplicação do normativo do artigo 49º/4 da LGT, aditado pelo artigo 89º da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, tendo-se decidido que o artigo 103º/3 da CRP apenas abrange a “retroactividade própria” ou “autêntica” ou seja, proíbe-se a aplicação da lei nova a factos antigos.

Diferente é a designada “retroactividade aparente”, em que cabem situações como a do acórdão (fundamento) em que, nomeadamente, a Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, pretende vigorar para o futuro mas acaba por tocar em situações, direitos ou relações jurídicas desenvolvidas no passado mas ainda pendentes à data da sua entrada em vigor (prazo da prescrição ainda em curso).

E decidiu, ainda, o acórdão recorrido que para haver violação do princípio da retroactividade estatuído no artigo 103º/3 da CRP necessário se tornava que houvesse retroactividade autêntica, ou seja, que a lei nova tivesse sido aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga, o que não sucedeu no caso analisado, não ocorrendo, assim, qualquer violação do princípio da protecção da confiança, na vertente da confiança jurídica.

Portanto, parece certo que os acórdãos em análise não se pronunciam de forma oposta sobre a questão colocada pela recorrente e que tem a ver com a aplicação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal e do princípio da certeza e da confiança, relativamente à aplicação da redacção de uma dada disposição legal a factos tributários ocorridos em momento anterior ao da sua entrada em vigor.

Termos em que deve julgar-se por não verificada a oposição de acórdãos e, conseqüentemente, julgar-se findo o recurso.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

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

1. A Companhia Portuguesa C..... S.A., ora Impugnante, foi constituída em 18 de Julho de 1925, a partir do contrato de concessão de 1922, celebrado entre o Governo português e a D..... Company Limited, concessão essa para instalação e exploração comercial das estações radiotelegráficas no Continente, Açores, Madeira, Cabo Verde, Angola, Moçambique, S. Tomé e Príncipe, com possível prolongamento até Macau, Índia e Timor (informação disponível e documentada no sítio C....., fundação E....., para consulta em <http://sítioC.....fundacao.E.....pt/>).

2. Até 6 de Agosto de 1998 a Companhia Portuguesa C....., S.A. teve por objecto o exercício do direito de instalar e explorar comercialmente em regime de exclusivo, postos e estações, utilizado ligações radioeléctricas de qualquer tipo (incluindo as estabelecidas directa ou indirectamente por intermédio de satélites espaciais ou cabos submarinos amarrados ou não em território português) ou a combinação destes dois sistemas (cf. informação prestada pela Conservatória do Registo Predial de Lisboa, a fls. 244 a 261 dos autos).

3. Em 31 de Julho de 1995 a E..... S.A. adquiriu 139.995 acções da Impugnante, tornando-se dominante da mesma, tendo em 30 de Dezembro de 2002 incorporado a Impugnante por fusão (cf. informação prestada pela Conservatória do Registo Predial de Lisboa, a fls. 244 a 261, maxime a fls. 253 dos autos e sítio C....., fundação E....., para consulta em <http://sítioC.....fundacao.E.....pt/>).

4. Por despacho do Ministro das Obras Públicas, Transportes e Comunicações n.º 41/95-XII do MOPTC, datado de 20 de Outubro de 1995, foi aceite em nome do Governo português a cessação do contrato de concessão da ora Impugnante com efeitos a partir daquela data (cf. despacho, publicado no *D.R.* n.º 260, série II, de 10 de Novembro de 1995).

5. As actividades até então concessionadas à ora Impugnante passaram a ser concessionadas à E....., S.A., tendo a E....., S.A. e a ora Impugnante acordado sobre as bases de um contrato de subconcessão da primeira à segunda “a prestação do serviço de telecomunicações internacionais, bem como o estabelecimento, gestão e exploração das infra-estruturas que constituem a rede básica de telecomunicações, incluindo as que utilizem tecnologias de cabos submarinos e de comunicações via satélite destinadas exclusivamente à prestação dos aludidos serviços”, o qual foi homologado pelo Governo, pelo Despacho n.º 156/96 datado de 6 de Novembro de 1996, do Ministério do Equipamento, Planeamento e Administração do Território (cf. despacho 156/96, de 6/11).

6. Em 6 de Agosto de 1998 foi alterado o objecto da ora Impugnante, passando a ser “estabelecimento, gestão e exploração de infraestruturas de telecomunicações, bem como o exercício de quaisquer actividades que sejam complementares, subsidiárias ou acessórias daquelas” (cf. informação prestada pela Conservatória do Registo Predial de Lisboa, a fls. 244 a 261, maxime alteração parcial do contrato registada através da ap. 78/980806, a fls. 258 dos autos).

7. Em 6 de Agosto de 1998 foi registada uma deliberação do Conselho de Administração da Impugnante nos termos da qual a mesma “poderá participar na constituição e por outras formas adquirir participações em outras sociedades do mesmo tipo, com objecto idêntico ou diferente [do seu], incluindo sociedades reguladas por lei especial, nomeadamente em agrupamentos complementares de empresas, agrupamentos europeus de interesse económico, consórcios e associações em participação” (cf. informação prestada pela Conservatória do Registo Predial de Lisboa, a fls. 244 a 261, maxime alteração parcial do contrato registada através da ap. 78/980806, a fls. 258 dos autos).

8. Em 13 de Dezembro de 1990 foi constituída a Companhia Portuguesa F....., Lda. com o capital social de PTE 50.000.000 (EUR 249.398,95) detido a 99,9% pela Impugnante e em 0,1% pela G....., S.A. (cf. cópia da escritura de constituição a fls. 58 a 70, constituindo anexo 3 do relatório de inspecção e a fls. 73 a 86 dos autos).

9. A Companhia Portuguesa F....., Lda. tinha por objecto a gestão de participações sociais, como forma indirecta do exercício de actividades económicas, bem como a prestação de serviços técnicos e de gestão (cf. cópia da escritura de constituição a fls. 58 a 70, constituindo anexo 3 do relatório de inspecção e a fls. 73 a 86 dos autos).

10. Em 13 de Julho de 1982 foi constituída a “H....., Lda.”, tendo como objecto a prestação de serviços e cooperação no domínio das telecomunicações e postal, bem como a transferência das respectivas tecnologias (cf. fls. 93 a 94 dos autos).

11. Em 31 de Dezembro de 1995 a H....., Lda. registou para o exercício de 1995 um resultado líquido de PTE 39.832.229 (EUR 198.682,32) (cf. cópias do balanço, a fls. 107 a 112 dos autos).

12. Em 20 de Julho de 1990 foi constituída a B....., S.A., tendo por objecto a produção de todos os tipos de circuitos impressos, prestação de serviços relacionados com o projecto, produção e comercialização desses produtos e serviços em Portugal e no estrangeiro (cf. cópia dos estatutos, a fls. 116 a 131 dos autos).

13. Na data da constituição da B....., S.A. a ora Impugnante detinha na mesma uma participação de 15% do respectivo capital social (cf. relatório de inspecção a fls. 11 a 29 do PAT apenso).

14. A dissolução da B....., S.A. foi determinada em Assembleia-geral de 26 de Outubro de 1992 (cf. anexo 12 do relatório de inspecção, a fls. 240 e relatório de liquidação, a fls. 242 do PAT).

15. Na sequência da ordem de serviço n.º 114/2001, e por “pertencer ao cadastro especial de contribuintes e corresponder aos requisitos dos critérios de selecção definidos pela DSPIT para o plano de acção inspectiva do ano de 2001”, os serviços de inspecção da Administração tributária efectuaram uma inspecção à ora Impugnante em sede de IRC, tendo por objecto os exercícios de 1997, 1998 e 1999 (cf. relatório contendo as conclusões da acção de inspecção tributária, a fls. 9 a 13 do PAT apenso).

16. AAT deu conhecimento à impugnante do projecto de relatório de conclusões da acção inspectiva e para se pronunciar em sede de audiência prévia, através do ofício n.º 00493 datado de 18/02/02 (cf. relatório contendo as conclusões da acção de inspecção tributária, a fls. 27 do PAT apenso, e arts. 7º e 8º da PI).

17. Em 28 de Fevereiro de 2002 a ora Impugnante pronunciou-se por escrito em sede de audiência prévia, sobre o projecto relatório de conclusões da acção inspectiva (cf. relatório contendo as conclusões da acção de inspecção tributária, a fls. 27 do PAT apenso, e art. 8º da PI).

18. Em 5 de Março de 2002 foi emitido pelos serviços da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (DSPIT), o relatório contendo as conclusões da acção de inspecção tributária, do qual consta o seguinte (cf. relatório de inspecção tributária a fls. 11 a 29 do PAT apenso):

«(...)

2. Objectivos, âmbito e extensão da acção inspectiva

(...)

2.3 Outras situações

2.3.1. Caracterização da empresa

A Companhia Portuguesa C....., S.A. é uma sociedade anónima, actualmente pertencente ao grupo E....., S.A., da qual é subconcessionária na prestação de serviços, operações de tráfego e circuitos alugados.

2.3.2 Caracterização da actividade

A actividade da empresa consiste na prestação de serviços de telecomunicações (Tráfego, Cedência de meios e Aluguer de equipamentos).

Em Portugal é a C..... que estabelece a ligação do tráfego entre Portugal e os operadores de telecomunicações estrangeiros.

Os serviços prestados pela C..... encontram-se concessionados à E..... (...).

3. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria colectável

Foram analisadas as áreas da contabilidade, prevista no programa de trabalhos, com base nos balancetes, diários, extractos de conta e demais elementos auxiliares, preparados pela empresa, bem como se consultaram documentos. A análise foi efectuada com a profundidade prevista no mesmo plano e que se considerou adequada, tendo se detectado os factos que a seguir se descrevem e enquadram fiscalmente.

3.1 Exercício de 1997

3.1.1 - Despesas não Documentadas - 4.870.000\$ - (24.291,45 €)

Na conta POC 622129 - Combustíveis - foram registados valores no montante de Esc. 4.870.000\$ que por não se encontrarem documentados, não são aceites como custo fiscal nos termos da alínea h) do n.º 1 do art. 41º do CIRC e estão sujeitos a tributação autónoma, à taxa de 30%, prevista no art. 4º do Dec. Lei 192/90 de 9/6.

Os registos contabilísticos destes valores tinham como suporte documental os documentos bancários de aquisição de cheques auto, os quais não servem de justificativo à despesa de aquisição dos combustíveis. O valor apurado consta do anexo 1.

3.1.2 - Juros Compensatórios - 4.574.161\$ - (22.815,81 €)

Na conta POC 6312 - Impostos, foram registados valores que totalizam 4.574.161\$, correspondentes a juros compensatórios pagos por falta de liquidação de IVA. Esta falta de liquidação do imposto foi cometida por empresas que foram absorvidas pela C..... (Anexo 2 c/9 fls.).

Este valor não é aceite como custo fiscal nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 41º CIRC.

3.1.3 - Perdas em Investimentos Financeiros 2.315.545.188\$ (11.549.890,69 €)

Na análise efectuada à área de Imobilizações e dentro desta aos investimentos financeiros, verificou-se que, nas contas POC 411 - Partes de Capitais e 413 - Empréstimos de Financiamento, encontravam-se movimentos relacionados com operações de alienação de partes sociais.

A C..... alienou várias empresas, com diferentes actividades, nas quais detinha participações de capital, bem como liquidou uma empresa. Destas operações acessórias à sua actividade principal, resultaram elevados custos (custos administrativos, menos-valias e outros) que em nada contribuíram para a obtenção dos proveitos realizados no exercício e que a empresa deduziu ao lucro tributável, considerando estes como custos fiscais.

Não está em causa a existência ou a natureza deste tipo de custos, o que nos cumpre analisar prende-se com o regime fiscal que lhes é aplicável, mais concretamente se são ou não de aceitar como custo fiscal, isto é, se deve ser o Estado a suportar os custos decorrentes destes negócios.

Neste âmbito o princípio geral a ter presente é o estatuído no art. 23º do CIRC nos termos do qual são dedutíveis os encargos que forem comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos, verificando-se que no mesmo diploma o legislador consagra determinadas limitações aos encargos suportados pelos sujeitos passivos de modo a impedir a dedução de gastos considerados não indispensáveis.

Descrevem-se os factos referentes às operações de alienação das participações sociais das empresas analisadas.

3.1.3.1 - Comp. Portuguesa de F....., Lda.

A fim de abreviar o nome da empresa, acima citada, passamos a referi-la por I....., Lda.

A I....., Lda. era uma sociedade por quotas, constituída em 1990 com o capital social de 50.000.000\$ do qual a C..... detinha 99,9%, o restante era participado pela G....., S.A., que também pertencia ao grupo de empresas da C..... (Anexo 3 c/13 fls.)

Em 1991 a I....., Lda. realiza um aumento de capital passando este para 793.600.000\$, sendo a participação da C..... de 793.500.000\$.

De 1990 a 1996 a C..... efectuou vários empréstimos à sua participada para efeitos de aquisições de outras empresas, aumentos de capital nas mesmas, bem como para que a I....., Lda. pagasse dívidas contraídas pelas empresas nas quais participava. O saldo destes empréstimos, na data da alienação, era de 1.055.241.613\$ e estavam contabilizados na conta POC 4113 - Empréstimos de Financiamento. (Anexo 4).

Também durante este período a C..... foi adquirindo participações que a I....., Lda. detinha em outras empresas, acabando posteriormente por as alienar e obtendo menos valias com as operações efectuadas, como foi o caso da empresa J....., no exercício de 1998, e outras, que adiante citaremos.

Em 16/5/97 a C..... adquire a quota que a G....., S.A. detinha na I....., Lda. desde a constituição, no valor de 100.000\$. Assim a C..... torna-se a detentora da totalidade do capital da I....., Lda.

Esta aquisição foi efectuada pelo valor de 100.000\$. (Anexo 5/5 fls.)

Em 26/5/97 foi elaborado um contrato de Promessa de Cessão de Quotas e de direito a suprimentos onde a C..... promete ceder à empresa K....., com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, de que é procurador o advogado Dr. L....., o capital e os créditos que detém na I..... por 150.000\$ + 150.000\$, respectivamente. No mesmo contrato a C..... compromete-se a efectuar as seguintes alterações ao pacto social da empresa a ceder: (Anexo 6 c/ 6 fls.)

- Redução do capital social de 793.600.000\$ para 1.000.000\$, destinando-se a redução do capital à cobertura de prejuízos.

- Alteração da denominação social de Comp. Portuguesa de F....., Lda. para M....., Lda.

- Alteração da sede passando esta para a R. Torre, andar, sala Lisboa.

Em 22/7/97 por escritura pública lavrada no 6º Cartório Notarial de Lisboa são efectuadas as alterações citadas e dá-se a cedência do capital, reduzido (1.000.000\$), pelo valor de 150.000\$ à empresa N..... (também com sede nas Ilhas Virgens Britânicas), sociedade designada por procuração da empresa K....., sendo procurador o mesmo advogado, Dr. L..... Estas empresas foram constituídas segundo as leis das Ilhas Virgens Britânicas, consideradas pela lei fiscal portuguesa paraísos fiscais. (Anexo 7 c/ 11 fls.)

Na mesma data é elaborado um contrato de cessão de créditos por suprimentos, no montante de 1.055.091.613\$, pelo valor de 150.000\$ em que são intervenientes as entidades citadas (Anexo 8 c/5 fls.)

A empresa passa a denominar-se M....., Lda., com o NIPC, o mesmo que estava atribuído à I....., Lda., pelo que para efeitos fiscais trata-se do mesmo sujeito passivo, tendo apenas existido alterações ao pacto social.

A empresa com a nova denominação continua a exercer a sua actividade de sociedade de investimentos, actualmente com sede no Funchal.

A C..... para efectuar a venda desta empresa pelo simples valor de 150.000\$ incorreu em elevados custos. Custos com a aquisição das empresas detidas ou participadas pela I....., Lda., (que acaba por alienar e obter menos valias fiscais) custos administrativos originados com as alterações ao pacto social, menos-valias fiscais obtidas nesta operação concreta e perda com a cessão dos créditos. Os dois últimos custos citados totalizam o montante de 2.102.909.613\$, sendo, as Menos-Valias Fiscais obtidas na operação de Esc 1.047.918.000\$ e a perda na cessão dos créditos por suprimentos de 1.054.991.614\$ (1.055.091.613\$ - 150.000\$).

Com estes negócios, que não se inserem no objecto social da empresa (Telecomunicações), tal como se descreve no ponto 2.3.2, deste relatório, foram registados na contabilidade, contas 6941, 6948

e 7941, e deduzidos ao lucro tributável, do exercício de 1997, custos nos montantes acima citados que não se comprova serem indispensáveis à realização dos proveitos, nem contribuíram para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos, pelo que não se inserem no âmbito do art. 23º do CIRC que define quais os custos dedutíveis ao rendimento tributável.

3.1.3.2 – H....., Lda.

A empresa que passamos a denominar por H..... é uma sociedade por quotas, com o capital social de 120.000.000\$, dividido em 4 quotas, pertencendo uma à C....., uma aos e duas à

A C..... por escritura pública de 31/1/97 alienou a sua participação, no valor de 40.000.000\$, pelo valor simbólico de 1\$.

Este negócio foi efectuado com a, empresa do grupo a que também pertence a C..... (Anexo 10 c/ 7 fls.)

Os representantes da C..... informaram-nos que esta venda da participação por um valor simbólico se devia ao facto da H..... apresentar resultados abaixo dos previstos e à data da venda a situação líquida ser negativa.

No entanto na Acta n.º 44 de 27/3/96, referente ao exercício de 1995, é escrito que a situação de resultados negativos é transitória e que no futuro será possível que a empresa atinja uma situação económica e financeira equilibrada. (Anexo 11 c/4 fls.)

Na mesma acta também consta a atribuição de um prémio de gestão aos gerentes executivos do conselho de gerência.

Apesar dos resultados de gestão serem negativos, no ano seguinte ainda foram agravados pelo processamento dos referidos prémios.

Analisado o balanço e demonstração de resultados, da H....., referente ao exercício de 1996, último antes da alienação da participação pela C....., únicos elementos a que tivemos acesso, verifica-se que a situação líquida da H..... é negativa, basicamente motivada pelos elevados resultados líquidos do exercício em causa, para os quais contribuíram em parte os prémios de gestão processados a favor dos gerentes, conforme previsto na referida acta.

A H..... é uma empresa que continua a laborar no mercado Português.

Este negocio que a C..... realiza com a e ao qual atribuíram um valor simbólico de 1\$, gerou um custo fiscal no montante de 48.840.000\$, através do apuramento das menos-valias fiscais. Este custo não contribuiu para a realização dos proveitos resultantes da actividade de telecomunicação que a C..... exerce e não contribuiu para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos, não se enquadrando, portanto no âmbito do art. 23º do CIRC.

3.1.3.3 – B....., S.A. – Liquidada

A B..... com capital social no montante de 2.100.000.000\$, não totalmente realizado, e no qual a C..... detinha uma participação de 15%, encontrando-se realizado o montante de 112.500.000\$, iniciou a actividade em 9/8/90 e foi dissolvida em 26/10/92. Anexo 12.

Esta empresa era participada pela O....., S.A. e P....., S.A.

Na data de cessação da actividade a empresa possui no seu imobilizado um terreno, registado na contabilidade por 125.496.490\$, situado na zona de Sesimbra.

Em 1996, fim do período de liquidação que decorreu desde 1992, data da dissolução da sociedade, verifica-se com base no balanço final que o referido terreno foi alienado por 40.000.000\$. Este negócio efectuou-se com a empresa Q....., S.A. (Anexo 13 c/16 fls.)

O resultado desta venda foi utilizado na liquidação dos créditos da empresa aos accionistas, no montante de 28.237.500\$, tendo ficado em Caixa o montante de 10.432.602\$ que foi objecto de partilha pelos accionistas.

A venda do terreno foi contabilizada pelo valor referido, o qual é bastante inferior ao valor de aquisição, embora se tratasse de um terreno inserido numa zona industrial, os quais por norma não sofrerem desvalorizações, razão pela qual na óptica fiscal estes não são objecto de amortização.

No último balanço elaborado no exercício de 1996 (período de liquidação) consta um resultado do exercício negativo, 86.814.984\$, no entanto a situação líquida da empresa nesta data era positiva.

Na determinação do resultado da liquidação coube em partilha à C..... o valor de 2.704.425\$.

No exercício de 1997 a C..... apurou o resultado desta operação com base no valor de aquisição da participação, 112.500.000\$, actualizado pelo factor 1,48, e o valor de realização que lhe coube em partilha, 2.704.425\$. Isto é, apurou a menos valia fiscal, sendo esta no montante de 163.795.574\$.

Esta situação não se enquadra no disposto na alínea b) n.º 2 do art. 67º do CIRC, que apenas considera que o resultado negativo da partilha seja dedutível ao lucro tributável, como menos valia, desde que as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução, o que na situação em análise não se verificou, pelo que se procede à correcção da respectiva menos valia.

(...)

5 - Direito de Audição – Fundamentação

A empresa foi notificada, através do ofício n.º 00493 de 18/02/02, para que no prazo de dez dias exercesse o direito de audição previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 60º da Lei Geral Tributária e no art. 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovado pelo D.L. n.º 413/98 de 31/12.

Na sequência da notificação, acima mencionada, o contribuinte exerceu o direito de audição enviando a esta Direcção de Serviços o documento registado com o n.º 664 de 28/02/02.

Com base no documento apresentado, com 54 pontos, constatamos que a exponente se pronunciou sobre as correcções e respectiva fundamentação propostas no Projecto de Relatório de Inspecção Tributária e juntou alguns elementos novos ao processo.

Alguns pontos do documento merecem-nos referência, pelo que os passamos a citar.

A) Investimentos Financeiros - Menos -Valias

1) A exponente no direito de audição, pontos 3 a 18, vem contestar as correcções propostas, no entanto em matéria de facto não veio apresentar qualquer dado novo ao processo.

Os argumentos aduzidos em matéria de direito não alteram o entendimento da Administração Fiscal explanados nos pontos 3.1.3.1; 3.1.3.2; 3.2.4.1 e 3.2.4.3 do Projecto de Relatório de Inspecção Tributária.

A Administração Fiscal não pretende condicionar o princípio de liberdade contratual dos contribuintes, mas cumpre-lhe fazer o enquadramento fiscal dos custos resultantes dos negócios por estes celebrados e aceitá-los como necessários à realização dos proveitos e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, pelo que não sendo esta a situação mantém as correcções propostas.

2) A exponente no ponto 19 vem contestar a aplicação da norma legislativa invocada pela Administração Fiscal, referente à menos-valia apurada na sequência da liquidação da sociedade B....., S.A., com o argumento de que esta não existia à data da dissolução da referida sociedade.

É entendimento da Administração Fiscal que a lei a aplicar é a vigente à data do facto tributário - resultado da partilha. Este facto ocorreu no exercício de 1997 encontrando-se em vigor o disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 67º do CIRC, pelo que se mantém a correcção proposta.

3) Nos pontos 23 a 26 a exponente, no que se refere à correcção proposta ao valor das menos valias obtidas com a venda das acções que esta detinha na empresa R..... (ex-S.....), vem apresentar elementos que ao longo da acção de inspecção, não só, não apresentou como não deu a conhecer a existência do facto, redução de capital efectuada na referida empresa. Os elementos que foram cedidos pelo contribuinte e analisados pelas técnicas, não reflectiam qualquer redução de capital, pelo que a análise dos mesmos levou à conclusão de que as 180.000 acções alienadas correspondiam ao último lote de acções adquiridas em 1992.

Com base na análise dos novos elementos, escritura da redução de capital, compreendemos o motivo pelo qual o contribuinte inscreve no mapa de Mais ou Menos -Valias, como valor de aquisição das acções o montante de 678.771.453\$, resultando com base neste valor uma menos-valia de 548.464.316\$, pelo que se anula a correcção proposta no ponto 3.2.4.2 do Projecto de Relatório de Inspecção Tributária, ficando sem efeito os anexos n.ºs 19 e 20, os quais não se juntam a este relatório.

B) Outros factos

Os argumentos evocados pela exponente nos restantes pontos aqui não evidenciados, mas que fazem parte do documento que estamos a analisar, não vêm adicionar novos elementos ao processo, pelo que se mantém as correcções propostas.

C) Conclusão

Após análise do referido documento elaborou-se o Relatório de Inspecção Tributária.

Com base nas correcções devidamente fundamentadas no mesmo procedeu-se à elaboração dos respectivos mapas de apuramento, Mod. DC.22- IRC e levantou-se o competente Auto de Notícia.

(...)

19. Em 5 de Março de 2002, foi preenchido pelos serviços de fiscalização tributária o mapa de apuramento modelo DC 22, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual foi inscrito na linha 263 do campo 20 um “lucro tributável corrigido” no montante de PTE 2.296.760.680 (EUR 11.456.193,97) (cf. cópia do modelo DC 22 a fls. 5 a 8 do PAT).

20. Em 15 de Março de 2002, a ora Impugnante tomou conhecimento do teor das conclusões da acção de inspecção (cf. art. 9º da PI).

21. Em 22 de Março de 2002 foi efectuada a liquidação adicional de IRC n.º 8310002869 referente ao exercício de 1997, da qual resulta o montante total a pagar de EUR 5.831.110,09, dos quais EUR 1.539.206,11 correspondem a juros compensatórios, com data limite de pagamento em 8 de Maio de 2002 (cf. documento de cobrança, a fls. 62 dos autos).

22. Em 7 de Maio de 2002, a ora Impugnante procedeu ao pagamento por conta da liquidação identificada no ponto anterior no montante de EUR 23.940,20 (PTE 4.799.579) referente a imposto e juros compensatórios (cf. requerimento e guias de pagamento, a fls. 63 a 67 dos autos).

23. A PI da presente impugnação deu entrada no Tribunal tributário de 1ª instância de Lisboa no dia 13 de Setembro de 2002 (cf. carimbo apostado a fls. 2 dos autos).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 25/6/2013, no segmento em que, dando procedência a recurso interposto pela Fazenda Pública, decidiu pela improcedência da impugnação na parte referente a correcções ao lucro tributável, respeitante a menos valia no montante de 163.795.574\$00 (817.008,88 Euros) apurada em resultado da liquidação e partilha da sociedade B....., S.A. e por ser, no caso, aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 67º do CIRC (na redacção introduzida pelo art. 30º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12), uma vez que o facto tributário relevante é a disponibilização aos sócios do valor devido em consequência das operações de partilha, o que sucedeu no exercício de 1997, não obstante a dissolução ter ocorrido em 1992.

A recorrente entende que o assim decidido está em oposição com o decidido no acórdão proferido desta Secção do STA em de 28/3/2013, no proc. n.º 0213/12.

3.2. Por despacho proferido em 17/10/2013 (fls. 530) o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou «poder haver» a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão da oposição - cfr. art. 641, n.º 5 do novo CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso (1), importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.3. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

– *que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;*

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

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

– *de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;*

– *de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;*

– *de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;*

– *de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.*

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

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

3.4. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita à questão em apreciação nos acórdãos em confronto e que, como se disse e de acordo com a recorrente, se substancia na questão de saber se a aplicação do disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 67º do CIRC (na redacção introduzida pelo art. 30º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12) configura, no caso, violação do princípio constitucional da irretroactividade da lei fiscal, constante do n.º 3 do art. 103º da CRP.

Vejamos, pois.

4.1. A então designada Companhia Portuguesa C....., S.A. (entretanto incorporada pela A....., S.A.) impugnou judicialmente liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, do exercício de 1997, tendo o Tribunal Tributário de Lisboa proferido sentença julgando a impugnação parcialmente procedente.

Do assim decidido interpôs a Fazenda Pública o respectivo recurso jurisdicional para o TCA Sul, onde, por acórdão de 27/3/2012, veio a ser dado provimento ao recurso e, além do mais, revogada a

sentença nessa parte recorrida pela Fazenda Pública e nessa medida julgada improcedente a impugnação.

Sendo este o segmento que releva para o presente recurso [isto é, a parte em que a respectiva liquidação resulta de correcções ao lucro tributável respeitante a menos valia apurada em resultado da liquidação e partilha da sociedade B....., S.A.]

Alega agora a recorrente A....., S.A., que a oposição de acórdãos se verifica dado que em ambas as situações se coloca a questão de determinar se a aplicação de uma norma legal a determinados factos tributários, ocorridos previamente à sua entrada em vigor, configura (ou não) a violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, constante do n.º 3 do art. 103º da CRP, bem como a questão da relevância (ou a falta dela) de situações ou elementos no passado, quer os mesmos tenham ocorrido totalmente, quer parcialmente, ao abrigo da lei anterior, para efeitos da aferição da violação daquele princípio constitucional.

Ora, no acórdão recorrido considerou-se, no que interessa, o seguinte:

A leitura das duas versões da alínea b) do n.º 2 do art. 67º do CIRC (isto é, as redacções anterior e posterior ao art. 30º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12) «permite, desde logo, identificar (...) um determinante e incontornável ponto comum: a referência, nos respectivos n.ºs. 1, ao exercício em que é posto à disposição dos sócios determinando montante, como resultado de partilha efetuada. Doutro modo, a consideração conjugada do conteúdo dos n.ºs. 1 e 2 do art. 67º CIRC (em ambas as redacções), além de induzir a interdependência dos dois segmentos normativos e no sentido de o funcionamento do n.º 2 ser condicionado, delimitado, pelo teor do antecedente n.º 1, fortalece a conclusão de que o legislador, para as situações de ser necessário proceder a englobamento do resultado de partilha, motivada pela dissolução de, v.g., sociedades comerciais, sabendo da muito frequente ou quase inevitável, diferença temporal entre o momento desta e da finalização daquela, optou por dar prevalência, marcante, ao exercício da disponibilização, aos sócios, do valor devido em consequência das operações de partilha, exigindo que essa operação (de englobamento) tenha lugar neste exercício específico.

Por outro lado, essa mesma observação literal patenteia que, na redação originária, nenhuma potencial tensão existia quanto à identidade do momento em que deveria atuar o aí estatuído, porquanto somente era referido o exercício da disponibilização do valor a englobar, sendo totalmente inócua, por ausência, a data da dissolução societária, provocante da partilha. Ou seja, até 1.1.1997, data da entrada em vigor da alteração introduzida na alínea b) do n.º 2 pela L. 52-C/96 de 27.12., dúvidas não se colocavam quanto ao funcionamento, do art. 67º n.º 1 e 2 CIRC, relativamente aos englobamentos efetuados no exercício/ano em que os sócios recebiam os valores resultantes da partilha, sem qualquer implicação derivada da data em que tivesse acontecido a extinção da sociedade.

(...) a apontada alteração legislativa não teve o condão de modificar o princípio de que, quanto à tributação dos sócios o englobamento, do valor por estes recebido através de partilha consequente de dissolução de sociedade, deve obedecer, observar as regras vigentes no exercício em que for posto à sua disposição esse montante, sujeito a ser englobado na declaração dos demais rendimentos auferidos no mesmo espaço de tempo.

(...) a menos-valia, equivalente à diferença negativa entre o valor atribuído em resultado da partilha e o preço de aquisição das partes sociais visadas, de forma alguma é originada pela dissolução da sociedade, mas, sim, pela partilha de bens que essa extinção pode determinar, vicissitudes que, entre o mais, são temporalmente separadas. Em segundo lugar (...) estando a tratar-se do englobamento de rendimentos, para tributação, que a lei obriga seja feito no exercício em que é colocado à disposição dos sócios o valor atribuído na partilha, o regime legal aplicável, para abordar os aspectos respeitantes a essa operação e sequente incidência tributária, terá, necessariamente, de ser o vigente nesse exercício (“em que for posto à sua disposição, ...”) e não no momento das anteriores dissolução ou partilha. Efetivamente, como se assumia em 1997 e a partir de 1.1.1999 mereceu expressa consagração no art. 12º n.º 4 LGT, por regra, as normas integrantes do processo de determinação da matéria tributável são de aplicação imediata.»

E expressamente quanto a aplicação retroactiva do disposto no art. 67º n.º 2 alínea b) CIRC, na redação do art. 30º n.º 1 da Lei 52-C/96 de 27/12, o acórdão pondera:

«Factualmente, ninguém contesta que, no exercício de 1997, a impugnante, enquanto acionista, procedeu ao englobamento do valor (10.432.602\$00) que lhe coube em resultado da partilha do património da sociedade B....., S.A., dissolvida a 26.10.1992, no seguimento do que apurou, para esse mesmo exercício de 1997, além do mais, a menos-valia fiscal de 163.795.574\$00 (€ 817.008,88), em disputa. Ora, vigorando, sem reservas, para todo o ano de 1997, a mencionada redação do art. 67º n.º 2 alínea b) CIRC, pelos motivos acima expressos, em princípio, nenhum obstáculo se pode pôr à respectiva aplicação na situação aprecianda. Contudo, não podemos deixar de avaliar as repercussões decorrentes da operada transformação ao nível das condições de dedutibilidade de eventual menos-valia fiscal apurada; até 31.12.1996, esta era dedutível sem mais, e, após 1.1.1997, passou a ser exigido, para o mesmo efeito, a permanência, das partes sociais, na titularidade do sujeito passivo, durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução.

Não se podendo, de certeza, defender a necessidade do preenchimento desta condição relativamente a englobamentos efetivados antes de 1.1.1997, quanto aos concretizados depois desta data, o respectivo cumprimento passou a ter suporte em lei vigente e aplicável para futuro, sem prejuízo da consideração de elementos verificados (ou não) em momento pretérito. Numa outra formulação, do que se trata é da aplicação futura - não retroativa - de determinado conteúdo normativo, o qual, por vontade, exigência explícita, do legislador, tem de versar e atender aspectos do passado, circunstancialismo que não envolve violação do art. 103º n.º 3 CRP (proibição de alguém ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroativa), dado a norma tributária ser, em primeira linha, aplicada a facto (englobamento do valor atribuído pela partilha) ocorrido em momento posterior ao da entrada em vigor da lei de alteração.

Atente-se que defender a aplicação da novel redação do art. 67º n.º 2 alínea b) CIRC, apenas, aos casos de dissolução acontecida após 1.1.1997, não obvia a que se tivesse de estender o espectro temporal da norma até ao ano de 1994 (titularidade das partes sociais nos 3 anos anteriores), no qual, igualmente, eventual menos-valia era dedutível sem condições. É, portanto, perceptível, também aqui, a inviabilidade da imediata defesa de quaisquer legítimas expectativas do sujeito passivo quanto à dedução de menos-valias, o que ajuda a fortalecer a conclusão no sentido da não aplicação retroativa da lei. (...)

Em suma, partindo do pressuposto que o momento relevante para identificação do cariz retroativo de uma qualquer norma fiscal é o da ocorrência do facto tributário “realidade dos concretos acontecimentos de natureza económica, actos ou negócios jurídicos indiciadores de capacidade contributiva descritos abstratamente nas normas de incidência real de cada código fiscal”. Especificamente, no caso do IRC, o facto tributário é constituído pelos rendimentos que em cada exercício económico sejam obtidos e tributados nos termos do CIRC., o art. 67º n.º 2 alínea b) CIRC, na redação do DL. 442-B/88 de 30.11., aplica-se às menos-valias apuradas nos exercícios de 1989 a 1996 e na redação da L. 52-C/96 de 27.12., às registadas no exercício de 1997 e seguintes, conforme o ano em que se comprove ter sido posto à disposição, do sócio/sujeito passivo, o valor resultante da partilha do património social.»

O acórdão recorrido conclui, portanto, que a aplicação do disposto no na alínea b) do n.º 2 do art. 67º do CIRC (na redacção introduzida pelo art. 30º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12), não colide com a proibição de aplicação retroactiva da lei fiscal, na medida em que não houve qualquer aplicação retroactiva desse normativo, mas antes uma aplicação para o futuro: o facto relevante (o englobamento do valor atribuído pela partilha) ocorreu em 1997; apesar de a dissolução da sociedade B..... ter ocorrido em 1992, a disponibilização à recorrente do valor devido em consequência das operações de partilha, só ocorreu no exercício de 1997, ano em que entrou em vigor a questionada redacção introduzida (pelo art. 30º da Lei 52-C/96, de 27/12) na alínea b) do n.º 1 do art. 67º do CIRC. E porque o facto relevante ocorreu já na vigência da lei nova, o ter de se atender a factos do passado (necessidade de as partes sociais permanecerem na titularidade da recorrente nos 3 anos imediatamente anteriores à dissolução) não envolve violação do estatuído no falado n.º 3 do art. 103º da CRP.

4.2. Já o acórdão fundamento é proferido em recurso interposto de decisão proferida numa reclamação de acto de órgão de execução fiscal que indeferiu pedido de declaração de prescrição de dívida exequenda relativa ao IRC de 1993.

Suscitando-se a questão atinente a interpretação e aplicação do n.º 4 do art. 49º da LGT (aditado pelo art. 89º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, decidiu-se, como decorre do respectivo sumário, que:

— (i) Em termos de sucessão no tempo das normas tributárias, designadamente as que disciplinam os diversos aspectos do instituto da prescrição, incluindo no que se refere às causas de suspensão e de interrupção, há que distinguir entre o facto tributário e factos interruptivos/suspensivos do prazo prescricional, sendo que a estes últimos se aplicam as normas que vigorarem no momento da ocorrência de tais factos.

— (ii) Sendo que as normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição, sem correspondência com as previstas na lei antiga (nº 1 e 3 do art. 49º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram. Isto é, essas normas conectionam-se com o direito, sem referência aos factos geradores da obrigação e da respectiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

— (iii) E sendo a LGT igualmente competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou ofensa dos princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídica, até porque ainda que se admita que os prazos de prescrição e de caducidade fazem parte das garantias dos contribuintes e, por conseguinte, do âmbito da reserva de lei constitucionalmente fixada no art. 103º da CRP, o art. 49º, n.º 3, da LGT não é organicamente inconstitucional porque a lei de Autorização n.º 41/98, de 4 de Agosto, autorizou

o Governo a rever o prazo de prescrição das obrigações tributárias, tendo o legislador ao abrigo da referida lei de autorização procedido ao encurtamento do prazo de 10 para 8 anos (art. 48º), não se podendo inferir que a previsão de causas de suspensão (no n.º 3 do art. 49º) corresponde a um alargamento do prazo, pois o quantum do prazo prescricional e as causas de interrupção e de prescrição constituem realidades diversas, estando mesmo sujeitas a regras distintas do que concerne à aplicação da lei no tempo.

— (iv) Com a revisão constitucional de 1997 o legislador constituinte optou por consagrar, no art. 103º, n.º 3, da CRP, o princípio geral da proibição de cobrança de impostos retroactivos, mas o preceito abrange apenas a retroactividade “própria” ou “autêntica”: proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação da lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)”, mas há que distinguir a retroactividade “autêntica”, em que a norma pretende ter efeitos sobre o passado (eficácia *ex tunc*), da “retroactividade aparente” “(parcial ou inautêntica)”, também denominada retrospectividade ou retroactividade quanto a efeitos jurídicos. Para haver violação do princípio da proibição da retroactividade, consagrado no art. 103º, n.º 3, da CRP, era necessário que ocorresse retroactividade autêntica, isto é, que a lei nova tivesse sido aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga.

O que o acórdão fundamenta pondera, portanto, é que o n.º 3 do art. 103º da CRP apenas abrange a “retroactividade própria” ou “autêntica” ou seja, proíbe-se a aplicação da lei nova a factos antigos, sendo, porém, diferente a designada “retroactividade aparente”, em que cabem situações como a desse acórdão em que, nomeadamente, a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, pretende vigorar para o futuro mas acaba por tocar em situações, direitos ou relações jurídicas desenvolvidas no passado mas ainda pendentes à data da sua entrada em vigor (prazo da prescrição ainda em curso).

4.3. Do confronto dos citados arestos e considerando as respectivas decisão e fundamentação logo decorre, pois, a diversidade factual exclusiva em que cada um deles assenta, com a inerente diferença quanto à fundamentação jurídica (por aplicação de diferentes normativos legais) das soluções jurídicas a que chegaram.

Mas também decorre que não estamos perante diferente apreciação relativamente a uma mesma questão de direito.

Com efeito, como se viu, no acórdão fundamento estava em causa a interpretação e aplicação do n.º 4 do art. 49º da LGT (aditado pelo art. 89º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, tendo-se decidido que o n.º 3 do art. 103º da CRP apenas abrange a “retroactividade própria” ou “autêntica” ou seja, proíbe-se a aplicação da lei nova a factos antigos, sendo, porém, diferente a designada “retroactividade aparente”, em que cabem situações como a versada nesse acórdão [pretendendo vigorar para o futuro, a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, acaba por tocar em situações, direitos ou relações jurídicas desenvolvidas no passado mas ainda pendentes à data da sua entrada em vigor (prazo da prescrição ainda em curso)]).

Ora, como bem refere o MP, também no acórdão recorrido se decidiu que para haver violação do princípio da retroactividade estatuído no artigo 103º/3 da CRP necessário se tornava que houvesse retroactividade autêntica, ou seja, que a lei nova tivesse sido aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga, o que não sucedeu no caso analisado, não ocorrendo, assim, qualquer violação do princípio da protecção da confiança, na vertente da confiança jurídica. E a solução a que se chegou em termos de aplicação da lei nova assenta na consideração de que o facto tributário relevante ocorre, precisamente, já no domínio dessa nova lei.

Em suma, independentemente da concreta questão (que nem é nem poderia ser objecto do presente recurso de oposição de acórdãos) de saber se o facto tributário ocorreu em 1992 (aquando da liquidação da sociedade B.....) ou em 1997 (aquando da disponibilização à recorrente do valor devido em consequência das operações de partilha) havemos de concluir que os acórdãos em análise não se pronunciam de forma oposta sobre a questão suscitada pela recorrente (a da aplicação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal e do princípio da certeza e da confiança, relativamente à aplicação da redacção de uma dada disposição legal a factos tributários ocorridos em momento anterior ao da sua entrada em vigor).

Sendo certo, de todo o modo, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos [não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (²)].

Não se mostram, pois, reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo recorrente, pelo que o recurso deve considerar-se 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, 26 de Fevereiro de 2014. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

(¹) Cfr. o acórdão deste STA, de 7 de Maio de 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 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».

Cfr., também neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. IV, 6.ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 15 ao artigo 284.º pp. 479 a 484.

(²) Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, p. 424; bem como, os acórdãos do Plenário do STA, de 15 de Novembro de 2006, recurso n.º 387/05, e os acórdãos do Pleno desta Secção do STA, de 15 de Setembro de 2010, recursos n.ºs. 344/2009 e 881/2009.

Acórdão de 26 de Março de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos. Decisões expressas.

Sumário:

- I — São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002: — 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.*
- II — Não pode prosseguir recurso com fundamento em oposição de julgados se no acórdão fundamento não há pronúncia expressa sobre questão relativamente à qual se coloca a existência de oposição de acórdãos.*

Processo n.º 865/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

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

1 – A representante da Fazenda Pública, inconformada com o Acórdão deste Supremo Tribunal que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou a procedente a reclamação deduzida pela A....., LDA, melhor identificada nos autos, contra o despacho do chefe do serviço de finanças de Oliveira do Bairro, que indeferiu a sua pretensão da isenção de prestação de garantia para a suspensão do processo de execução fiscal n.º 0140201001001922, vem nos termos dos artigos 27.º, n.º1, alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpor recurso por alegada oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Abril de 2013, proferido no âmbito do processo n.º 0507/13.

Por despacho de fls. 244 dos autos, veio o Exm.º Relator a admitir o recurso, ordenando a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos do disposto no art.º 284.º, n.º5 do CPPT.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, formulando as seguintes conclusões:

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, de que os n.ºs 5 e 6 do art. 52º da LGT, na redacção introduzida pela Lei 64-B/2011, de 30/12, que entrou em vigor em 01/01/2012, se aplicam às isenções que já estiverem concedidas, embora o prazo de um ano só se conte a partir da data da respectiva entrada em vigor, de acordo com o disposto no art. 297º n.º 1 do CC.

3) Na verdade, sendo o prazo previsto no n.º 5 do art. 52º da LGT um prazo de caducidade, é evidente que, findo o mesmo, o direito anteriormente concedido extingue-se, bem como os seus efeitos jurídicos, passando o executado a não dispor de isenção de prestação de garantia e cessando o efeito suspensivo do processo de execução fiscal associado à mesma isenção.

4) Pelo que, com a introdução de dois novos números ao art. 52º da LGT pela Lei do Orçamento para 2012, que passaram a ser os seus números 5 e 6, a isenção de prestação de garantia concedida pela AT passa a estar sujeita a um prazo de caducidade, pelo que, impõe-se à mesma AT o dever de notificar o contribuinte da data da caducidade da isenção, até 30 dias antes desta e cabe ao executado, interessado na renovação da isenção solicitá-la, mantendo-se a suspensão do processo executivo para além do prazo de caducidade apenas se tal pedido, uma vez efectuado, não for indeferido.

5) No caso, atento até o princípio de que não pagando o sujeito passivo, em prazo, o imposto, está o mesmo a violar o dever fundamental de pagar impostos, impedindo o Estado de actuar, uma vez que este não pode dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), deve considerar-se que a lei nova (OE/2012), quando alterou o regime de isenção de prestação de garantia bancária, estabelecendo um prazo de caducidade da mesma, apenas fixou um prazo mais curto que o anteriormente estabelecido, donde, a lei nova é aplicável aos prazos que já estiverem em curso.

6) É que, a sujeição a prazo, por uma lei nova, de um direito que, à face da lei antiga, não tinha qualquer limite temporal consubstancia, ou pelo menos é equiparável, a uma situação de encurtamento de prazo.»

2 – A recorrida, A....., LDA, não apresentou contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer argumentando, em síntese, o seguinte:

(...) “3.1. Existe contradição entre as decisões proferidas nos autos e no acórdão fundamento quanto ao que passou a ser previsto no art. 52.º n.º 5 da L.G.T., na redacção dada pela Lei n.º 64-B/11, de 30/12.

3.2. A aplicação do previsto nesta nova redacção impõe-se mesmo quanto a caso anterior cujos efeitos se mantêm à data do início de vigência, o que é de entender em face do previsto nos arts. 12.º n.º 3 da L.G.T. e 12.º n.º 3 do C. Civil, e ainda por não resultar afectado o princípio da protecção da confiança.

3.3. Quanto à aplicação da nova lei no tempo, é de aplicar, ainda que implicitamente, o disposto no art. 297.º do C. Civil, de que decorre que o previsto na nova redacção dada ao art. 52.º n.º 5 da L.G.T., pela Lei 64-B, de 30/12, bem como ao seu n.º 6, e ainda no art. 170.º do C.P.P.T., é de aplicar, computando após 1-1-2012, data em que tal Lei iniciou vigência, o prazo de 1 ano para a validade da dita isenção, bem como fazendo anteceder 30 dias para ser requerida nova isenção.

3.4. Termos em que o recurso parece ser de proceder.”

4 – Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em conferência do pleno da secção.

5 – No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A) Em 22.02.2010, foi instaurado contra a Reclamante o processo de execução fiscal n.º 0140201001001922, pelo Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro, para cobrança de dívidas de IVA, relativas aos anos de 2005, 2006 e 2007, no montante global de € 59.967,24 (cfr. fls. 3 a 27 dos autos);

B) A Reclamante, em 31.03.2010, comunicou à Administração Tributária a intenção de deduzir impugnação judicial das liquidações subjacentes ao processo de execução fiscal referido em A) e requereu a isenção de prestação de garantia, com vista à suspensão do mesmo processo (cfr. fls. 29 dos autos);

C) Em 30.04.2010, a Reclamante apresentou neste Tribunal impugnação judicial das liquidações subjacentes ao processo de execução fiscal referido em A) (cfr. fls. 32 e 33 dos autos);

D) Em 30.03.2011, o Chefe do Serviço de Finanças em regime de substituição do Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro deferiu o pedido de isenção de prestação de garantia referido em B) (cfr. fls. 44 dos autos);

E) Por despacho, de 26.07.2012, do Chefe do Serviço de Finanças em regime de substituição do Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro, foi revogado o deferimento do pedido de isenção de prestação de garantia referido em D) (cfr. fls. 48 e 48/verso dos autos);

F) Em 05.11.2012, a Reclamante deduziu reclamação, ao abrigo dos artigos 276º e ss do CPPT, do despacho referido em E) (cfr. fls. 58 a 72 dos autos);

G) A Reclamante foi notificada, por ofício datado de 07.12.2012, que a isenção de prestação de garantia que lhe foi concedida iria caducar no prazo de 30 dias, caso, no prazo de 15 dias, não requerer nova isenção (cfr. fls. 84 dos autos);

H) Por ofício substituição Reclamante dispensa de datado de 11.12.2012, do Chefe do Serviço de Finanças em regime de do Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro, o Mandatário da foi notificado que foi reposta a decisão de deferimento do pedido de prestação de garantia (cfr. fls. 127 dos autos)

1) Em 03.01.2013, a Reclamante requereu novo pedido de dispensa de prestação de garantia (cfr. fls. 86 a 87 dos autos);

J) Por despacho, de 07.01.2013, do Chefe do Serviço de Finanças em regime de substituição do Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro, foi indeferido o pedido de isenção de prestação de garantia referido em H) (cfr. 89 e 90 dos autos);

K) Em 21.01.2013, a Reclamante deduziu a presente reclamação, ao abrigo dos artigos 276º e ss do CPPT, do despacho referido em 1) (cfr. fls. 96 a 136 dos autos).

6. Por sua vez é o seguinte o teor do probatório fixado no acórdão fundamento:

A) Em 09.06.2010, o Serviço de Finanças de Seia instaurou contra a ora Reclamante, B..... Lda., o processo de execução fiscal n.º 1279201001005685, para cobrança coerciva de dívida referente a IRC do exercício de 2007 e correspondentes juros compensatórios, no montante de €120.860,20 (cfr. documentos de fls. 31 e 32 dos autos);

B) Ao processo de execução fiscal identificado na alínea que antecede foi apensado, em 28.06.2010, o processo de execução fiscal n.º 1279201001006410, instaurado em 17.06.2010, por dívida de IRC do exercício de 2008 e correspondentes juros compensatórios, no montante de €91.460,39 (cfr. documentos de fls. 33, 34 e 139 dos autos);

C) Tendo a Reclamante apresentado Impugnação judicial das liquidações das dívidas exequendas, por carta registada com aviso de recepção que se mostra assinado em 30.06.2010, foi comunicado à Reclamante para prestar garantia idónea tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal identificado supra, a qual foi fixada em €273.641,80, conforme cálculo constante de fls. 140 (cfr. documento de fls. 141 e 142 dos autos);

D) Em 07.07.2010, foi emitido mandado de penhora, no qual ordenou a penhora dos bens pertencentes ao executado, ora reclamante, suficientes para pagamento da dívida exequenda e acrescido (cfr. documento de fls. 151 dos autos);

E) Por requerimento datado de 15.07.2010, a Reclamante ofereceu à penhora o seu estabelecimento comercial, bem como todos os bens que integram o seu imobilizado, com excepção dos veículos automóveis (cfr. documento de fls. 154 dos autos);

F) Tendo-lhe sido comunicado pelo Serviço de Finanças de Seia que o bem oferecido à penhora identificado na alínea que antecede, avaliado em € 173.039,00, era inferior ao valor da garantia a prestar, a Reclamante solicitou, em 03.08.2010, a isenção parcial de prestação de garantia, pela diferença entre o montante da garantia a prestar e o valor do bem penhorado (cfr. documentos de fls. 162 a 167 dos autos);

G) Em 31.08.2010, o serviço de Finanças de Seia procedeu à penhora da universalidade do estabelecimento comercial da ora Reclamante (cfr. auto de penhora de fls. 176 a 184);

H) Por despacho datado de 31.08.2010, o Chefe do Serviço de Finanças de Seia deferiu o pedido de dispensa parcial de garantia mencionado em F) supra, invocando estarem “reunidas as condições a que se refere o n.º 4 do art. 52.º da LGT e (...) os pressupostos do art. 170.º do CPPT (...)” (cfr. documento de fls. 185v.);

I) Em 28.09.2010, o Chefe do Serviço de Finanças de Seia determinou a suspensão do processo de execução fiscal identificado em A) supra (cfr. documento de fls. 93 v.);

J) Tendo a reclamante sido notificada que a isenção de prestação de garantia iria caducar nos termos do artigo 52.º, n.º 5, da LGT, em 10.12.2012, apresentou no Serviço de Finanças de Seia o requerimento de fls. 267-268, no qual solicita a isenção parcial de garantia, pela diferença entre o montante da garantia devida e o valor do bem penhorado, identificado em E) supra, invocando que: “é proprietária do património que já se encontra penhorado, não dispondo de mais bens para o efeito, nem tão pouco tendo meios económicos que lhe permitam apresentar uma garantia bancária.

Em suma, a insuficiência do património, para solver os débitos fiscais não deriva de qualquer acção ou omissão do requerente, pois nunca violou quaisquer regras legais ou contratuais que tenham por fim a protecção dos credores e a insuficiência do património não resulta de qualquer violação pela requerente dessas disposições. Acresce a falta de meios económicos para prestação da garantia solicitada”.

K) Em 18.12.2012, foi elaborada nos autos de execução fiscal identificado em A) a informação constante de fls. 275 a 277, na qual, pronunciando-se sobre o referido pedido de dispensa parcial de

prestação de garantia, com relevância para o caso em apreciação, consta o seguinte: “(...) a manifesta falta de meios económicos é revelada quando a prestação de garantia gera a existência de uma situação de carência económica do executado, de tal modo que ele deixa de ter à sua disposição os meios financeiros necessários à satisfação das necessidades básicas.

A situação de insuficiência material de bens penhoráveis é o indício revelador mais forte de uma possível falta de meios económicos, razão pela qual a lei lhe faz expressa referência, tornando-se, contudo, necessário que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens. (...)

Consultado o sistema informático (...), verifica-se que o requerente possui um bem imóvel, o qual está no entanto onerado em montante superior ao valor patrimonial tributário, e bens móveis, designadamente a propriedade de veículos, estando a exercer normal e regularmente a sua actividade, pelo que somos de parecer que não deverá ser atendido o pedido de dispensa de apresentação de garantia.

Importa ainda salientar que, uma vez que o ónus da prova da verificação dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre quem os invoca, conforme o n.º 1 do artigo 74.º da LGT e artigo 342.º do Código Civil (CC), o requerimento apresentado pelo executado deveria estar devidamente fundamentado e instruído com todos os elementos comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa de garantia (artigo 170.º, n.º 3, do CPPT), o que não se verifica.

Em face do exposto, somos de parecer que não estão reunidos os pressupostos de dispensa contidos nos artigos 52º da LGT e 170.º do CPPT, conjugados com o Ofício-Circulado n.º 60077 da DSGCT, pelo que se propõe o indeferimento do pedido de isenção parcial da prestação de garantia, devendo o processo seguir os trâmites normais para cobrança da respectiva dívida”.

L) Sobre a informação parcialmente reproduzida na alínea antecedente, foi proferido em 20.12.2012, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Seia, o despacho de concordância constante de fls. 274, ora reclamado, cujo teor a seguir se reproduz:

“Concordo.

Indefiro o pedido de isenção parcial de garantia, nos termos propostos”.

M) A ora reclamante não foi notificada para audição prévia à emissão do despacho mencionado na alínea que antecede (matéria não controvertida);

N) A Reclamante consta da caderneta predial urbana junta a fls. 155 dos autos como proprietária do prédio urbano sito na Lote – Seia, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo 882, com o valor patrimonial tributário de €176.730,00;

O) A reclamante é proprietária de veículos automóveis (matéria não controvertida);

P) Em 15.01.2013, deu entrada no Serviço de Finanças de Seia a presente reclamação (cfr. carimbo apostado a fls. 7 dos autos).

7. Da admissibilidade do recurso de oposição de acórdãos.

O presente recurso vem interposto do acórdão proferido nos presentes autos invocando a recorrente que está em oposição com a decisão proferida no acórdão de 23-04-2013, também deste Supremo Tribunal Administrativo (processo n.º 0507/13), quanto à questão da aplicação dos n.ºs 5 e 6 do art. 52º da LGT (¹) às isenções de prestação de garantia que já tivessem sido concedidas na data de entrada em vigor daquele diploma legal.

Por despacho a fls. 244 dos autos, o Exmº Relator considerou que poderá ocorrer a oposição de acórdãos, apesar das questões enunciadas nos dois arestos serem completamente distintas.

Não obstante tal despacho, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão do recurso, em conformidade com o disposto no actual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma), podendo, se for caso disso, ser julgado findo o recurso (cf., neste sentido, entre muitos outros, os acórdãos do Pleno desta secção de 07.05.2003, recurso 1149/02, de 18.01.2012, recurso 1030/10, e de 12.12.2012, recurso 932/12.

Por isso, e perante o circunstancialismo fáctico-jurídico supra descrito cumpre apreciar, antes de mais, se se verificam os requisitos do recurso por oposição de acórdãos.

7.1 Como vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004 é aplicável 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), pelo que são os seguintes os requisitos de admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos:

- 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.

No que concerne à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados constitui também jurisprudência pacífica do pleno desta secção que se devem adoptar os

critérios já assentes no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, ou seja:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; – que se tenha perflhado, nos dois arestos, solução oposta; 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.

- a oposição deverá decorrer de expressa resolução da questão de direito suscitada, não sendo atendível a oposição implícita dos julgados – ver acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 18.02.1998, recurso 28637, de 12.03.2003, recurso 35205, de 26.09.2007, recurso 452/07, de 21.05.2008, recurso 460/07, de 06.06.2009, recurso 617/08, e de 13.11.2013, recurso 594/12.

7.2 No caso vertente a recorrente faz consistir a alegada oposição no facto de o acórdão recorrido ter considerado que a Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro aditou ao artº 52º da Lei Geral Tributária mais dois números, os nºs. 5 e 6, e que esses normativos não se aplicam aos processos pendentes em que tenha sido concedida a dispensa de prestação de garantia, por antes da referida alteração normativa não haver qualquer sujeição a qualquer prazo de caducidade, argumentando que, por outro lado, na tese do acórdão fundamento, os referidos ns. 5 e 6 do artº 52º da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pelo Lei 64-B/2011 se aplicam às isenções que já estiverem concedidas, embora o prazo de um ano só se conte a partir da data da respectiva entrada em vigor, de acordo com o disposto no artº 297º, n.º 1 do Código Civil.

A nosso ver não se verifica a aventada oposição.

No acórdão recorrido estava em causa uma questão de aplicação da lei no tempo que era a de saber os números 5 e 6 do artº 52º da LGT, na redacção introduzida pela Lei 64-B/2011, de 30/12, que entrou em vigor em 01/01/2012 se aplicavam ao caso em apreço atento que, como resulta do probatório (alíneas B) e D)), o pedido de isenção de prestação de garantia foi apresentado em 31/03/2010 e deferido em 30/03/2011.

O acórdão começou por especificar que só está em curso o prazo que foi definido previamente, para os todos os efeitos normalmente associados aos prazos, designadamente a caducidade e a prescrição.

Ponderou também que o artº 297º do Código Civil se refere a prazos em curso e por isso definidos previamente e não à inexistência de prazos.

E considerou igualmente que a inexistência de prazo não pode ter como conteúdo integrante, um “prazo em curso” e, por isso, a introdução de um prazo limite para vigência de uma isenção que, quando concedida, não tinha prazo, não é equiparável a uma situação de encurtamento do prazo.

No fundo o que o aresto recorrido concluiu é que os referidos números 5 e 6 do art.º 52º da LGT só operam para pedidos futuros de isenção de prestação de garantia e que a introdução de um prazo limite para vigência de uma isenção que, quando concedida, não tinha prazo, não é equiparável a uma situação de encurtamento do prazo, não sendo, pois, de aplicar o disposto no art.º 297º do Código Civil, mas antes de considerar o artº 12º n.º 3 da LGT para decidir da sua aplicação a procedimentos pendentes à data da sua entrada em vigor.

Ora sucede que sobre esta específica questão não foi emitida pronúncia expressa pelo acórdão fundamento.

É de admitir que no acórdão fundamento se poderá ter entendido, implicitamente, que, na sequência da alteração introduzida ao artigo 52.º da Lei Geral Tributária pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro que introduziu naquele preceito legal os referidos números 5 e 6, a isenção de prestação de garantia concedida pela Administração Tributária passou a estar sujeita a um prazo de caducidade de um ano, impondo-se à Administração tributária o dever de notificar o contribuinte da data da caducidade da isenção até 30 dias antes desta.

Mas o certo é que esta questão da aplicação da lei no tempo nem sequer foi colocada no acórdão fundamento e por isso não foi expressamente apreciada e decidida, como também não foi, de algum modo, ponderada a questão de saber se aquele prazo de um ano se conta ou não a partir da data da entrada em vigor do novo regime legal, de acordo com o disposto no artº 297º, n.º 1 do Código Civil.

Não foi sobre essa matéria que versou o acórdão fundamento.

De facto o acórdão fundamento versou sobre duas questões bem distintas que eram a de saber se, perante um projecto de decisão administrativa, agora no sentido do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, a lei impõe a notificação ao requerente do projecto de decisão de indeferimento para efeitos de audiência prévia e, bem assim, a de saber se, no pedido de renovação da isenção de prestação de garantia para suspender a execução fiscal se impõe ao requerente a alegação e prova ex novo dos pressupostos de que tal dispensa legalmente depende.

E sobre a primeira questão - o direito de audiência - o aresto decidiu que caducando, de acordo com o probatório, a garantia no dia 31 de Dezembro de 2012 e sabido que o prazo para o exercício do direito de audiência não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias, dificilmente seria possível assegurar

ao requerente o direito de audiência prévia ao indeferimento antes de esgotado o prazo de caducidade do direito à isenção de garantia, razão pela qual se entendeu que, no caso, a audiência prévia não tinha lugar.

Por outro lado, e quanto à segunda questão – legalidade do despacho de indeferimento de prestação da garantia - o acórdão fundamentado concluiu que «Embora a recorrente alegue que estando em causa a renovação do período de isenção de prestação de garantia, fundado em factos já previamente demonstrados perante a AT, e por interposição do princípio do inquisitório, a decisão de indeferimento, escudada na aplicação das regras do ónus da prova, é ilegal e violadora daquele princípio, porque inexistiu no período abrangido pela dispensa de prestação de garantia, qualquer acréscimo patrimonial (...) certo é que «não remete para a prova antes feita aquando do requerimento inicial de dispensa de prestação de garantia, nem alega que os elementos de prova dos factos que invoca em favor do seu direito estejam já em poder da Administração tributária e se mantenham actuais, pois que não houve alteração da sua situação patrimonial».

Ora, como vem afirmando a jurisprudência do Pleno desta Secção “para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas” (ver, para além dos já acima citados, os seguintes acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 02.01.2010, recurso 1042/08, de 05.06.2013, recurso 180/12 e de 03.07.2013, recurso 700/12, bem como o Acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo de 12.11.2009, proferido no recurso 429/03, todos in www.dgsi.pt)

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

Concluiu-se assim que não existe identidade da questão fundamental de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto.

Não se verificam, pois, os requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, pelo que o presente recurso deve ser julgado findo nos termos do artº 284º, nº2 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

8. Termos em que acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Março de 2014. — *Pedro Manuel Dias Delgado* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes*.

(¹) Na redacção introduzida pela Lei 64-B/2011, de 30/12

Acórdão de 26 de Março de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade das questões suscitadas e resolvidas, perante quadro legal substancialmente idêntico e substancial identidade das situações fácticas.

Processo n.º 1478/13-50.

Recorrente: Z....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

- Relatório -

1 – Z....., S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19 de Fevereiro de 2013 (a fls. 571 a 586 dos autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 28 de Junho de 2012, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida por Y..... (incorporada por fusão na recorrente), vem, nos termos dos artigos 30º alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011, proferido no recurso n.º 0619/11 (junto a fls. 502 a 507 dos autos).

O recorrente apresentou (a fls. 520 a 533) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo nos seguintes termos:

A) Visam as presentes alegações, nos termos do disposto no artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, demonstrar a existência de oposição entre o acórdão recorrido – o acórdão proferido nos presentes autos, e o Acórdão indicado como fundamento do presente recurso – o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0619/11, de 30 de Novembro de 2011.

B) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pelo RECORRENTE como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam, de forma expressa, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, e perante a identidade de situações de facto.

C) Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e pelo Acórdão fundamento está a situação de facto que se caracteriza pelo facto de, em ambos os processos, o contribuinte não ter requerido a passagem de certidão contendo a fundamentação subjacente aos actos de liquidação.

D) Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, ou seja, se o artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, faz recair sobre o contribuinte o ónus de requerer a passagem de certidão contendo os elementos em falta na notificação dos actos de liquidação, sob pena de sanação dos vícios da notificação.

E) Importa também sublinhar que em ambos os acórdãos em apreço foram proferidos tendo por base o mesmo enquadramento jurídico, ou seja, o artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

F) Porém, perante esta mesma questão de facto e de direito, foram proferidas decisões expressas diametralmente opostas.

G) No Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que recai sobre o contribuinte o ónus de requerer a passagem de certidão ao abrigo do artigo 37.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob pena de sanação das deficiências do acto de notificação dos actos de liquidação.

H) Já no acórdão fundamento conclui-se no sentido oposto ao considerar que a apresentação do pedido de certidão, a coberto do artigo 22.º do Código de Processo Tributário (actual artigo 37.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), constitui uma mera faculdade do contribuinte pelo que a sua não apresentação não implica a sanação dos vícios do acto de notificação do acto de liquidação.

I) Em ambos os acórdãos, os Tribunais pronunciaram-se, expressamente, sobre a questão em apreço, ou seja, sobre se o artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário faz recair sobre o contribuinte o ónus de apresentação do pedido de emissão de certidão contendo os elementos em falta na notificação sob pena de sanação das deficiências do acto de notificação.

J) Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito e, bem assim, a oposição de decisões expressas entre os acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdãos, exigida no artigo 284.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

NESTES TERMOS, REQUER-SE QUE, EM CONFORMIDADE COM O SUPRA EXPOSTO, SE JULGUE VERIFICADA A OPOSIÇÃO ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O ACÓRDÃO FUNDAMENTO E SE DETERMINE O PROSSEGUIMENTO DO PRESENTE RECURSO.

Por despacho de 14 de Junho de 2013 (fls. 536 e 537 dos autos) do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se encontrava *verificada a referida oposição*, ordenando-se em consequência a notificação das partes para as *alegações, nos termos do artigo 282.º/3, do CPPT.*

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

i) O RECORRENTE interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão (Recorrido) proferido no Processo n.º 06099/12, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2.ª Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul e o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2012, proferido pela 2.ª Secção no processo n.º 0619/11 (acórdão fundamento), no que respeita ao fundamento da falta de válida notificação dos

actos de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios dos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005 e subjacentes ao processo de execução fiscal n.º 1546201001057774 e apensos.

ii) Subjacente à decisão proferida no Acórdão recorrido e no acórdão fundamento está a questão de saber se, perante idêntico enquadramento fáctico e jurídico, se o artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário faz recair sobre o contribuinte o ónus de apresentar um requerimento para passagem de certidão contendo os elementos em falta no acto de notificação, sob pena de sanção do invocado vício de falta de fundamentação.

iii) Através da Sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa no processo n.º 2740/10.7 BELRS e, posteriormente, em Acórdão proferido pelo 2.º Juízo /2.ª Secção do Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 06099/12 foi acolhido o entendimento segundo o qual não tendo o contribuinte apresentado um pedido de certidão, ao abrigo do disposto no artigo 37.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sanou-se o vício de falta de fundamentação.

iv) Nos presentes autos a RECORRENTE logrou demonstrar que o acto de notificação e os actos de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios subjacentes ao processo de execução fiscal n.º 1546201001057774 e apensos padecem de falta de fundamentação, quer de facto, quer de direito.

v) Com efeito, da análise do acto de notificação e das supra referidas liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e correspondentes actos de liquidação de Juros Compensatórios não se depreende a respectiva fundamentação, quer de facto, quer de direito, que determinou a sua emissão, sendo, apenas, indicado um conjunto de valores com indicação de que se trata de IRC e o respectivo exercício, sem qualquer identificação quanto à sua natureza e origem, imperceptíveis para um destinatário normal, logo, e por maioria de razão, também para a ora RECORRENTE.

vi) Mas mais: dos referidos actos de liquidação também não resulta qualquer remissão explícita para qualquer documento concreto que contenha essa mesma fundamentação, como permite o artigo 77.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

vii) Resulta do disposto no artigo 77.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que, mesmo quando efectuada de forma sumária, a fundamentação dos actos tributários deverá sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos actos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

viii) Sendo que, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as notificações só serão válidas se contiverem a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

ix) No entanto, se o acto de notificação e os actos de liquidação não contiverem a fundamentação, quer de facto, quer de direito do acto notificado, o contribuinte dispõe da faculdade de requerer a passagem de certidão (cfr. o artigo 37.º, do CPPT) contendo os elementos em falta (Acórdão do Supremo Tribunal administrativo – Acórdão fundamento – proferido no processo n.º 0619/11 em 30 de Novembro de 2011, sobre esta matéria veja-se ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido no processo 00704/04.9BEVIS).

x) Ou seja, de acordo com a douta jurisprudência do acórdão fundamento proferido no processo n.º 0619/11 pelo supremo tribunal administrativo, a falta de apresentação pelo contribuinte de pedido de certidão contendo os elementos em falta nos actos de notificação e de liquidação não faz sanar o vício de falta de fundamentação, constituindo a sua apresentação uma mera faculdade do contribuinte.

xi) Em face do exposto, deverá concluir-se, acompanhando a douta jurisprudência do Acórdão fundamento proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011 no processo n.º 0619/11 que a falta de apresentação, pela RECORRENTE, do pedido de certidão ao abrigo do disposto no artigo 37.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário não faz sanar o invocado vício de falta de fundamentação e consequente invalidade da notificação por violação do disposto nos artigos 36.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 77.º, da Lei Geral Tributária que se reflectem na invalidade do imposto.

xii) Deverá, pois, concluir-se que o Acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 06099/12 perfilha, perante igual enquadramento fáctico e jurídico, um entendimento contrário ao Acórdão fundamento proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0619/11, em 30 de Novembro de 2011, quanto ao fundamento da falta de válida notificação dos actos de liquidação de IRC dos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, sendo manifesto em face do alegado que o entendimento sufragado no Acórdão recorrido não pode prevalecer pelo que deverá o presente recuso proceder, com a consequente revogação do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 06099/12, com a extinção do processo de execução fiscal n.º 1546201001057774 e apensos com fundamento em inexigibilidade da dívida exequenda.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, SEMPRE COM O MUI DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE, E, ASSIM, DETERMINADA A REVOGAÇÃO DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL NO PROCESSO n.º 06099/12, COM AS DEMAIS

CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, NOMEADAMENTE A EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL n.º 1546201001057774 E APENSOS.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 574/575 dos autos, concluindo no sentido de que *não se verifica a identidade da questão de direito sobre que recaíram os arestos em confronto, motivo pelo qual não se mostram reunidos os requisitos legais do recurso por oposição de acórdãos, devendo, assim, o recurso ser dado como findo – artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.*

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 576 a 578 dos autos), nada vieram dizer. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – 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.

6 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. Em 10 de julho de 2010 foi instaurado pelo serviço de finanças de Mafra contra a ora oponente o processo de execução fiscal n.º 1546201001057774 com base na certidão de dívida n.º 464888, relativa a IRC do exercício de 2002 e correspondentes juros, no montante total de EUR 193.523,51 (cf. autuação e certidão de dívida, a fls. 1 e verso do PEF apenso).

2. Por despacho de 1 de Outubro de 2010 foram apensos ao processo de execução fiscal identificado no ponto anterior o processos n.º 1546201001058932, instaurado com base na certidão de dívida n.º 471826, relativa à liquidação de IRC do exercício de 2003 e correspondentes juros, no montante total de EUR 444.778,26; o processo n.º 1546201001060740, instaurado com base na certidão de dívida n.º 472207, relativa a IRC do exercício de 2005 e correspondentes juros, no montante total de EUR 919.484,18; o processo n.º 1546201001061453, instaurado com base na certidão de dívida n.º 479716, relativa a IRC do exercício de 2005 e correspondentes juros, no montante total de EUR 155.121,74 (cf. despacho a fls. 75 verso e autuações e certidões de dívida a fls. 316 e segs do PEF apenso).

3. Em 7 de Outubro de 2010 foi assinada por X....., na qualidade de gerente da ora oponente, certidão de citação, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no âmbito do PEF identificado no ponto 1 e dos respectivos apensos identificados no ponto 2 (mandato e citação, a fls. 79 e verso do PEF apenso e 255 dos autos).

4. A ora oponente foi objecto de um procedimento de inspecção tributária externa de âmbito parcial (IVA e IRC) aos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, em cumprimento das ordens de serviços n.ºs 01200706886, 01200706887, 01200800110 e 01200800111, datadas de 7 de Setembro de 2007 e 9 de Janeiro de 2008, respectivamente (cf. cópia do relatório de inspecção, a fls. 61-62 dos autos).

5. No âmbito da inspecção identificada no ponto anterior, foram determinadas correcções à matéria colectável em sede de IRC dos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 da ora oponente (cf. cópia do relatório de inspecção, a fls. 61-62 dos autos).

6. Em 26 de abril de 2010, o mandatário da ora oponente W..... tomou conhecimento do teor do relatório dos serviços de inspecção tributária identificado no ponto 4 (cf. notificação pessoal assinada pelo mesmo, a fls. 27 verso e 81 do PEF, cf. ainda arts. 33.º, 39.º da PI e fls. 55 e segs. dos autos).

7. Em 5 de Maio de 2010 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 20108310002553, referente ao exercício de 2002 da ora oponente, tendo a respectiva demonstração de liquidação sido remetida à oponente através de correio postal registado sob o registo n.º RY498992493PT (cf. cópia da demonstração da liquidação, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a fls. 39 dos autos).

8. A ora oponente tomou conhecimento da demonstração de liquidação identificada no ponto anterior e da correspondente demonstração de acerto de contas em 17 de Maio de 2010 (cf. documentos a fls. 37 a 39 dos autos e art. 27.º da PI).

9. Em 4 de Maio de 2010 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 20108310002559, referente ao exercício de 2003 da ora oponente, tendo a respectiva demonstração de liquidação sido remetida à oponente através de correio postal registado sob o registo n.º RY499417952PT (cf. cópia da demonstração da liquidação, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a fls. 40 dos autos).

10. A ora oponente tomou conhecimento da demonstração de liquidação identificada no ponto anterior e da correspondente demonstração de acerto de contas em 28 de Maio de 2010 (cf. documentos a fls. 40 a 44 dos autos e art. 27.º da PI).

11. Em 4 de Maio de 2010 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 20108310002561, referente ao exercício de 2004 da ora oponente, tendo a respectiva demonstração de liquidação sido remetida à oponente através de correio postal registado sob o registo n.º RY499742483PT (cf. cópia da demonstração da liquidação, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a fls. 45 dos autos).

12. A ora oponente tomou conhecimento da demonstração de liquidação identificada no ponto anterior e da correspondente demonstração de acerto de contas em 4 de Junho de 2010 (cf. documentos a fls. 45 a 49 dos autos e art. 27.º da PI).

13. Em 4 de Maio de 2010 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 20108310002565, referente ao exercício de 2005 da ora oponente, tendo a respectiva demonstração de liquidação sido remetida à oponente através de correio postal registado sob o registo n.º RY499837606PT (cf. cópia da demonstração da liquidação, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a fls. 50 dos autos).

14. A ora oponente tomou conhecimento da demonstração de liquidação identificada no ponto anterior e da correspondente demonstração de acerto de contas em 7 de Junho de 2010 (cf. documentos a fls. 50 a 54 dos autos; informação dos serviços a fls. 250 dos autos).

15. Em 9 de Junho de 2010 foi registada provisoriamente, por dúvidas, a fusão por incorporação da ora oponente na “Z....., S.A.” (cf. certidões permanentes a fls. 20-27, e 340-348, máxime 346 dos autos).

16. A ora oponente interpôs uma oposição à execução 1546201001057774 e apensos, identificada nos pontos 1 e 2 e que corre termos neste tribunal com o n.º 2484/10.0BELRS, na qual pediu a extinção do mesmo com fundamento no disposto no art. 204.º, n.º 1, alíneas e) do CPPT e na falta de elementos essenciais do título executivo (cf. SITAF; cf. art. 514.º do CPC).

17. Em 27 de Setembro de 2011 foi proferida sentença no processo de oposição identificado no ponto anterior, julgando a mesma improcedente, encontrando-se pendente recurso da mesma (cf. SITAF; cf. art. 514.º do CPC).

18. Em 5 de Novembro de 2010 a petição inicial da presente oposição deu entrada no serviço de finanças de Mafra (cf. carimbo a fls. 2 dos autos).

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

A) A impugnante foi notificada da liquidação de juros compensatórios, relativa ao ano de 1993, no valor de 87.297\$00, cfr. fls. 20 dos autos;

B) Nessa notificação extrai-se como motivo da liquidação: Juros compensatórios devidos pela falta de retenção na fonte e falta de entrega nos cofres do estado do IRS (Imposto de Capitais), no ano de 1993, no valor de 87.297\$00, conforme a nota de apuramento junta, cfr. fls. 20 dos autos;

C) Dá-se por reproduzido, para todos os efeitos legais, o teor da Nota de Liquidação de fls. 20, da qual consta, para além dos elementos referidos em B), o seguinte:

“NOTA: Os juros compensatórios são contados desde o termo do prazo para entrega das retenções respectivas até à data da liquidação ou da entrega da declaração caso tenha natureza de imposto por conta”.

D) A liquidação impugnada foi paga a 20.11.1998, cfr. fls. 99;

E) A Liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), na importância de 4.812.482\$00 e de juros compensatórios, no valor de 2.836.802\$00, relativamente ao ano de 1993, foram objecto de Impugnação por B..... e C....., estando a correr termos, neste tribunal, a acção judicial respectiva, sob o n.º TAF 3518/2004, cfr. fls. 110 a 126;

F) A Impugnação referida em D) [(É manifesto o lapso: escreveu-se D) onde se queria escrever E).] encontra-se em fase de instrução, cfr. Informação de fls. 135.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

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

O presente processo iniciou-se no ano de 2010, 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*.

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.

O Acórdão recorrido, na parte que vem sindicada no presente recurso – a saber, na parte em que se pronunciou sobre o *alegado erro de julgamento quanto à validade da notificação das liquidações em causa* (cfr. acórdão recorrido, a fls. 483/486 dos autos) – confirmou a sentença recorrida que julgara improcedente a oposição deduzida por inverificação do fundamento constante da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, no entendimento de que estando em causa a *alegada falta ou deficiência da notificação da liquidação como fundamento para a sua ineficácia ou para a inexigibilidade da dívida exequenda (...)* a invocada *deficiência ou omissão da notificação sanou-se, com o decurso do prazo referido no artigo 37.º, n.º 1, do CPPT, sem a dedução do competente requerimento por parte do interessado (...)* sendo que o *presente entendimento não colide com as garantias do contribuinte, previstas no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, dado que o acesso à fundamentação do acto tributário e à notificação completa e integral do mesmo não é negado à oponente. Tão-somente não assume o efeito invalidante da notificação, consistente na nulidade da mesma, que o preceito do artigo 39.º/II, do CPPT, atribui apenas às hipóteses no mesmo elencadas* (cfr. acórdão recorrido, a fls. 485/486 dos autos).

Ora, a questão decidenda no Acórdão fundamento não era, como no acórdão recorrido, a da validade ou invalidade da notificação das liquidações de juros compensatórios sindicadas, mas a validade ou invalidade das próprias das liquidações dos juros compensatórios, por falta de fundamentação destas, como o Acórdão recorrido expressamente clarificou, ao consignar que:

«Da argumentação aduzida na sentença resulta que esta lavrou num erro: confundiu a falta de fundamentação, que era o vício invocado pela Impugnante, com a falta de comunicação dos fundamentos. O vício que foi invocado pela Impugnante, como resulta inequivocamente do teor da petição inicial e a própria sentença reconheceu na identificação das questões a dirimir, foi a falta de fundamentação e, por isso, a única questão que realmente importa é a de saber se a liquidação estava ou não fundamentada e não a de saber se tal fundamentação foi ou não notificada à Contribuinte (Para maior desenvolvimento sobre a distinção entre acto de notificação e acto notificado, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 3 a) ao art. 37.º, págs. 349 a 351.), pois esta irregularidade da notificação, tal como a própria falta de notificação, como é sabido e constitui jurisprudência pacífica, não releva para efeitos da validade do acto, mas apenas para efeitos da sua eficácia (cfr. art. 64.º, n.º 1 do CPT, em vigor à data, que hoje tem correspondência no art. 36.º, n.º 1, do CPPT). Na verdade, o acto de notificação de um acto administrativo ou tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir a sua invalidade por não terem a ver com o próprio acto ou com os seus pressupostos.

Por isso, mal se compreende que, tendo sido pedido ao Tribunal que sindicasse a legalidade da liquidação impugnada em face das exigências legais de fundamentação, a sentença tenha “resvalado” para a irregularidade da notificação e, designadamente, que se invoque o disposto no art. 22.º do CPT. É certo que, na falta ou insuficiência de fundamentação do acto a notificar, o acto de notificação terá necessariamente de reflectir essa deficiência; mas daí não resulta, como é óbvio, que o acto de notificação enferme de qualquer deficiência». (fim de citação).

Não há, pois, manifestamente, identidade de questões decidendas nos acórdãos em confronto, porquanto o acórdão recorrido se pronunciou sobre a irregularidade da notificação das liquidações, considerando-as sanadas em virtude de não ter sido requerida certidão que contivesse a fundamentação não notificada, enquanto o acórdão fundamento se pronunciou sobre a validade das próprias

liquidações, julgando-as ilegais por insuficiência de fundamentação, bem esclarecendo que a falta de pedido de certidão nos termos do então vigente artigo 22.º do CPT “visa permitir a sanação de deficiências dos actos de notificação (...) e não corrigir ou sanar deficiências do acto notificado, designadamente quanto à sua falta ou insuficiência de fundamentação; o art. 22.º do CPT não tem como escopo que a AT aduza nova fundamentação ou que complemente a que externou aquando da prática do acto”.

Assim sendo, forçoso é concluir pela inexistência de oposição de julgados, pois que estes afrontaram e decidiram questões diversas, tendo, aliás, o Acórdão fundamento explicitado que não havia que as confundir (como fizera a primeira instância na sentença objecto de recurso no Acórdão fundamento e como parece fazer no presente recurso a recorrente). E sendo diversas as questões decididas num e noutra aresto, haverá que, sem mais, julgar findo o recurso.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Março de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 26 de Março de 2014.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Nulidade da venda. Erro sobre o objecto

Sumário:

I — Ainda que a Administração Fiscal não esteja obrigada a efectuar uma descrição exhaustiva do bem a vender, bastando que sumarie a mesma, há que verificar caso a caso se os elementos divulgados são suficientes para que o potencial interessado forme uma exacta e correcta ideia sobre o mesmo bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos.

II — Para justificar a anulação basta o mero erro incidental e será indiferente que o comprador tenha culpa na ocorrência desse mesmo erro, podendo esta, no entanto, relevar a nível da indemnização prevista no artigo 838.º do novo CPC.

Processo n.º 1716/13-50.

Recorrente: A.....

Recorridas: Fazenda Pública e outro.

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

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

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 24/04/2012 que deu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, a qual, por sua vez, julgando procedente o presente incidente de execução fiscal, determinara a anulação da venda do imóvel adquirido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247200301001400, do Serviço de Finanças de Lisboa 2.

Invocou oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e os acórdãos proferidos pelo TCA Sul, em 15/9/2010, no processo n.º 04008/10, e pelo STA, em 6/4/2011 e em 7/12/2011, nos processos n.º 0106/11 e n.º 0598/10, respectivamente.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações com vista a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 307-333).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (no TCA Sul) proferido em 16/7/2013 (fls. 371/386), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

1.4. Alegações que a recorrente termina formulando as conclusões seguintes:

a) Qualquer cidadão comum, parte do pressuposto de que se o Estado obriga os particulares que anunciem a venda de um bem imóvel o façam com toda a clareza e contendo todos os elementos necessários para uma correcta formação da vontade por parte do destinatário do anúncio (veja-se a esse título, por exemplo, as obrigações constantes para as mediadoras imobiliárias, constantes do seu regime jurídico - DL 211/2004, de 20/08), muito mais obrigado a tais requisitos se encontrará o Estado.

b) Para operar a anulação da venda a desconformidade que tem que existir não é entre a certidão do registo predial ou a caderneta predial e o anúncio da venda. É, outrossim, entre o bem concreto objecto da venda e aquilo que se encontrava anunciado (fosse igual, ou diferente, do que constava dos documentos oficiais).

c) Aquilo que a administração fiscal anunciou foi “Fracção autónoma, destinada a habitação, sita na Rua, n.º, 5º andar, em Lisboa, com 5 divisões. Inscrito (SF3247) na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo n.º 260, fracção “O”. Descrito na 9ª Conservatória do Registo Predial sob o n.º 747/19890110-O”, e, perante tal anúncio, qualquer receptor do mesmo, cidadão normal, partirá dos seguintes pressupostos:

a) Trata-se de uma fracção autónoma destinada a habitação, logo cumprirá todos os requisitos legais para, como tal, ser considerada, nomeadamente em termos de áreas;

b) Trata-se de um prédio sito em Lisboa, num 5º andar, no bairro de, com 5 divisões assoalhadas, pelo que tais divisões terão, pelo menos, a área legalmente estabelecida para poderem ser utilizadas para o fim a que se destinam – habitação –.

c) Trata-se de um prédio vendido pelo Estado, no âmbito de um processo de execução fiscal, pelo que, nessa qualidade, o Estado garantirá que o imóvel em questão cumpre os requisitos para o fim a que se destina – habitação –.

d) O Estado não agirá como um qualquer vendedor sem escrúpulos, tentando vender “gato por lebre”.

d) Conforme consta dos autos, e com base nestes pressupostos, a recorrida deslocou-se ao prédio, com vista a visitar a fracção, o que nunca conseguiu fazer (E AO CONTRÁRIO DO QUE CONSTAVA DO ANÚNCIO DE VENDA QUE AFIRMAVA SER POSSIVEL VISITAR O IMÓVEL ENTRE AS 10H00 E AS 16H00). Teve a oportunidade de, no entanto, ter visto o prédio por fora, de onde formou a convicção que o mesmo tinha boas áreas e luminosidade, tendo também verificado que o prédio sofreu obras exteriores recentes.

e) A situação real da fracção objecto da proposta de compra é a seguinte:

a) Não se trata de um 5º andar, mas sim do desvão do telhado;

b) A fracção em questão NÃO CUMPRE O “REGEU” SOB DIVERSOS ASPECTOS, e a sua legalização só foi aprovada a título meramente excepcional;

c) A área bruta da fracção é de 56 m², ou seja, a área útil será pouco superior a 40 m², o que leva a que as assoalhadas (5) não possam ser utilizadas para habitação de uma família, não cabendo nos “quartos”, sequer, uma cama de casal.

d) 40 m² é o tamanho de uma sala média em qualquer edifício normal na cidade de Lisboa. Nesta fracção para “habitação”, nessa área, cabem 4 “quartos”, uma “sala”, uma “cozinha” e uma “casa de banho”.

f) Independentemente do nome que a certidão do registo predial ou a caderneta predial dêem ao imóvel em questão, um DESVÃO DO TELHADO não é um 5º andar. É um desvão do telhado. É a própria entidade com competência em matéria de urbanismo – a Câmara Municipal – que diz que se trata de um desvão do telhado, e não de um 5º andar.

Logo, se é um desvão do telhado, deverá como tal ser chamado nos documentos oficiais, e não de 5º andar.

g) Os prédios abanos constituídos por andares são compostos por caves, andares, sótão e/ou desvão do telhado, se tiver aproveitamento.

A descrição predial e matricial deve referir a realidade das partes integrantes do edifício, e, não o fazendo, está errada.

h) O facto de constar dos documentos oficiais a designação do desvão do telhado como 5º andar, em nada afecta o facto de se tratar de um desvão do telhado. Não é o *nomen iuris* que lhe é dado que transforma um desvão do telhado num 5º andar.

Logo, havendo erro nos documentos oficiais, tal erro não pode ser assacado à recorrida, que formulou a sua vontade na expectativa de adquirir um 5º andar de um prédio, e não o desvão do telhado do mesmo.

i) Por outro lado, a situação legal do imóvel é a seguinte: tem licença de utilização, a qual foi emitida a título perfeitamente excepcional. Tal como se encontra provado nos autos, essa legalização a título perfeitamente excepcional se justifica pelo simples facto (também provado nos autos) que a fracção em questão NÃO CUMPRE O “REGEU” SOB DIVERSOS ASPECTOS.

j) O “REGEU” é o regulamento que estabelece as regras de construção de quaisquer imóveis, estabelecendo por exemplo, as áreas mínimas de construção, a ventilação, os materiais utilizados, etc. O facto de um imóvel não cumprir o “REGEU” sob diversos aspectos, põe em causa a possibilidade da sua utilização, sobretudo da sua utilização para habitação de uma família. O facto de haver uma licença excepcional, não leva a que o imóvel possa ser utilizado para o fim a que se destina, e se não pode ser usado para o fim a que se destina, habitação, então existe também aqui desconformidade entre o que foi anunciado, e o que foi vendido. Foi anunciado que a fracção se destinava a habitação, mas por o mesmo não cumprir o “REGEU” sob diversos aspectos, então não pode ser utilizado para esse fim. Não é uma licença excepcional que permite à recorrida habitar, juntamente com a sua família, essa fracção em segurança.

k) Um dos pontos em que o imóvel não cumpre o “REGEU” é a questão das áreas da fracção.

As áreas de qualquer assoalhada têm que possibilitar a sua utilização para o fim a que se destinam. Um quarto tem que permitir a sua utilização como quarto, uma sala a sua utilização como sala, uma cozinha, a sua utilização como cozinha, e aí por diante. Conforme consta dos autos, as áreas das assoalhadas da fracção são tão pequenas (basta ver a planta junta aos autos) que não podem ser utilizadas para o fim a que se destinam. Nem como quartos, nem como sala, nem como cozinha.

l) O acórdão recorrido está em oposição com o Acórdão do TCAS de 15-09-2010 quando este refere:

“É que quem vende é o Estado e não o executado que sofre a venda, nem o exequente que a promove.

É esse o entendimento dominante da jurisprudência como pode ver-se do Ac. Rel. Lisboa de 6/12/1974, in B.M.J. 242º-354, onde se decidiu que a venda é uma venda forçada efectuada pelo Estado que assim se substitui ao dono da coisa que for objecto da penhora e no Ac. do S.T.J. de 9/1/1979, no B.M.J. mas 283º-196, que define a venda judicial como uma acto misto, de direito público em relação ao vendedor e de direito privado em relação ao adquirente.

E o regime da venda executiva não difere substancialmente do da venda privada tendo, por isso, a mesma força alienatória e regulando-se pelos mesmos princípios legais.

Nesse sentido, o Ac. do S.T.J. de 17/11/1977, B.M.J. 271º-166 e Pires de Lima e Antunes Varela, “Código Civil Anotado”, Vol. II, pág. 87.

Sendo assim, o regime da venda é subsidiariamente aplicável em tudo o que não esteja especialmente determinado no Código de Processo.

Posto isto, anote-se que são requisitos do erro sobre o negócio, nomeadamente:

- que seja decisivo para o declarante o elemento sobre que recaiu o seu erro, de tal modo que ele não teria celebrado o negócio se se tivesse apercebido desse mesmo erro;

- que o declaratório conhecesse, ou não devesse ignorar, a essencialidade para o declarante, do elemento sobre que incidiu o erro – cf. arts. 251º e 247º, ambos do CC.

Por outro lado e como se disse, o vendedor deve proceder de boa-fé no cumprimento da obrigação. O mesmo é dizer que deve agir com empenho, lealdade e correcção, cumprindo integralmente a realização da prestação nos precisos termos a que livre e voluntariamente se auto vinculou.”

A situação é igual à dos autos. Quem vende é o Estado, não é o executado. E o Estado deve ficar sujeito às mesmas regras de um vendedor privado.

Um vendedor privado que venda um imóvel, imóvel esse que não tem as características que prometeu vender, fica sujeito a que o adquirente anule o negócio. O vendedor deve agir de boa-fé, ou seja, certificar-se se aquilo que vende corresponde exactamente ao que anuncia vender. E isso mesmo em confronto com os “documentos oficiais” que tenha. Se o vendedor vende uma fracção que sabe situar-se num desvão do telhado, mesmo que a certidão refira que é um 5º andar, disso deverá informar o promitente comprador, de forma a que o mesmo saiba também o que, de facto, está a comprar. E o vendedor não pode alegar que não sabe quais as características do bem, que só conhece aquilo que consta dos documentos. Se não sabe devia saber. Se não sabe é porque nem sequer se preocupou em verificar o que está a vender.

m) Há oposição com o mesmo acórdão quando este refere que:

“Vem agora o recorrente pôr em causa que o terreno vendido tivesse aquela localização e que, caso tivesse conhecimento desse facto, não faria o negócio.

Sem dúvida que a realidade post-negócio revela que a vontade real do vendedor se acha em desconformidade com aquilo que foi uma razão determinante para a celebração do negócio, ou seja, a existência de caminho, o que vale por dizer que o prédio não tinha a localização que fora anunciada pois as confrontações não são as mesmas que tem na realidade, facto de que teve conhecimento posteriormente à venda.

O art. 251º do Código Civil estabelece que – “O erro que atinja os motivos determinantes da vontade, quando se refira à pessoa do declaratório ou ao objecto do negócio, toma este anulável nos termos do art.247º”.

“O erro sobre o objecto é o que recai, ou sobre a identidade deste, ou sobre a sua substância, ou sobre as suas qualidades essenciais” – Rodrigues Bastos, in “Das Relações Jurídicas”, III, pág. 100.

No erro que atinge os motivos determinantes do negócio: “O objecto não se identifica neste caso, com os efeitos do negócio, mas com aquilo sobre que versa o negócio. É o objecto mediato e não objecto imediato ou conteúdo do negócio que está em causa” – “Código Civil Anotado” de Pires de Lima e Antunes Vareja, Volume I, pág. 235. Na lição do Professor Mota Pinto, in “Teoria Geral do Direito Civil”, pág. 386, 1976: “O erro-vício traduz-se numa representação inexacta ou na ignorância de uma qualquer circunstância de facto ou de direito que foi determinante na decisão de efectuar o negócio. Se estivesse esclarecido acerca dessa circunstância – se tivesse exacto conhecimento da realidade – o declarante não teria realizado qualquer negócio ou não teria realizado o negócio nos termos em que o celebrou.

Trata-se, pois, de um erro nos motivos determinantes da vontade – daí que os juristas alemães falem de erro-motivo (Motivirrtum) a propósito do erro como vício da vontade”.

O Professor Menezes Cordeiro no seu – “Tratado de Direito Civil Português”, Tomo I, págs. 538/539, escreve:

“O erro relativo ao objecto tem sido prudente e correctamente alargado pela doutrina e pela jurisprudência. Não está em causa, apenas, a identidade do objecto, as suas qualidades e, particularmente, o seu valor. Relevam, também, as qualidades jurídicas do objecto. Além disso, e numa interpretação correcta e da maior importância o “objecto” abrange, também, o conteúdo do negócio”.

Assim, caso o recorrente soubesse que o terreno que pretendia comprar não tinha a localização que fora anunciada e que não confrontava com um caminho, nunca teria efectuado o negócio em causa.”

Se a recorrida soubesse que a fracção que pretendia comprar se localizava num desvão do telhado, e não num 5º andar, que a mesma viola ostensivamente, e em vários aspectos, o REGEU, que a mesma tem áreas diminutas, que não permitem a sua utilização como casa de morada de família, nunca teria efectuado o negócio.

n) Continua a oposição quando o acórdão refere que:

“A sentença, parece perfilhar o entendimento de que não releva a realidade invocada pelo comprador e que este tinha o dever de constatar tal realidade desconforme com o que fora anunciado antes de comprar o bem.

O vendedor tem o dever de prestar todas as informações que o comprador lhe pedir, sendo que a desconformidade invocada pelo recorrente não decorreu das “negociações” e, visto que se tratava da Administração que elaborou toda a informação no seu “site”, nada faria prever que sendo esse uma mera transcrição dos documentos públicos, houvesse quaisquer discrepâncias entre a realidade de facto e a realidade transmitida por aquele meio, pelo que a actuação do comprador ante -venda sempre se filiaria no dever de actuação de boa-fé a que as partes estão obrigadas, tanto nos preliminares como na execução contratual – arts. 227º, nº1, e 762º do Código Civil.

“Entre os deveres resultantes da chamada “relação de negociações”, a que o art. 227º do Código Civil se refere, conta-se o esclarecimento de certos factos: cada uma das partes pode, segundo a boa fé, esperar a comunicação dos factos que a outra parte deva admitir serem importantes para a sua decisão de contratar e de que por si só não pode obter conhecimento” – Vaz Serra, RLJ, 110-276.

Agir de boa-fé é actuar com correcção, lisura, lealdade, com confiança na realização dos negócios, não defraudando as expectativas da parte contrária, o que não se compadece com a revelação de meias verdades e actuações calculistas.”

o) Ou seja, pugna-se exactamente pelo contrário daquilo que se afirma no acórdão recorrido, em que se diz:

“Desde logo, e como também se aponta na aludida decisão, o Edital publicado está em total conformidade com a descrição do Registo Predial, referindo-se mais tarde que a situação não é imputável à AF que se limitou a anunciar em ordem e conformidade com os documentos oficiais pelo que, como refere a Recorrente, não restam quaisquer dúvidas que a descrição publicada reproduz os documentos oficiais e autênticos descrevendo efectivamente o objecto da transmissão ora em causa.

Nesta sequência, e perante os elementos presentes nos autos, não sofre contestação que está em causa uma habitação situada no 5º andar (as plantas presentes nos autos referem-se expressamente ao 5º andar), sendo que a questão da sua legalização apenas é relevante na medida em que o espaço em apreço está licenciado para o efeito, não sendo relevante se a legalização foi admitida a título excepcional.

Por outro lado, o Edital está correcto em relação ao número de divisões, tendo sido indicados os elementos relevantes quanto à inscrição e descrição do imóvel, situação que não é posta em causa nos autos.

É também pertinente o exposto pela Recorrente quando aponta que a aquisição de uma habitação configura sempre um investimento de valor muito significativo cuja selecção não se compadece com descrições por mais pormenorizadas que elas sejam em virtude de questões de natureza subjectiva como seja o gosto pessoal de cada adquirente, ou os conceitos que cada um pode ter de “grandes áreas”, “bom estado de conservação”, “obras recentes”, “dimensões reduzidas”... Seria, pois, condição *sine qua non* que antes de licitar a compradora tivesse visitado o objecto da compra.

Aliás, é algo surpreendente a forma como a ora Recorrida apresentou uma proposta de aquisição do imóvel e bem assim o valor apontado por referência ao valor anunciado assim como o seu descrito alheamento da situação, sendo surpreendida com a aceitação da sua proposta, sendo que a descrição

dos factos posteriores à aceitação da proposta evidencia bem que a ora Recorrida podia e devia ter tido um outro procedimento, colhendo a informação de que se deveria ter rodeado antes de apresentar a proposta.”

p) E há ainda contradição com o que diz o acórdão:

“O facto de na sentença recorrida se considerar que o bem foi vendido conforme o que fora anunciado, não é circunstância relevante para eximir a AT da sua responsabilidade na indução no erro em que caiu a Autora.”

q) Há também oposição do acórdão recorrido com o Acórdão do STA de 7-12-2011, quando afirma:

“Cremos que a omissão da afectação do prédio foi essencial para a verificação do erro sobre o objecto em que incorreu o ora recorrente requerente da anulação de venda.

Tal afectação era um elemento essencial que devia ter sido levado à publicitação, tanto mais que o prédio sofrera obras que o descaracterizaram face à descrição constante da CRPredial. Com efeito, a afectação de um prédio é a maior parte das vezes o traço distintivo que funciona como determinante na valoração do próprio prédio e na decisão de compra por atenção à utilização que o potencial adquirente lhe pretende dar. No caso, tal omissão associada a dizeres tabelares que o sr. Chefe do Serviço de Finanças esclareceu mas com os quais o cidadão comum não está familiarizado criaram a dúvida que o registo predial esclareceu em sentido incorrecto para com o arrematante, devido à sua desactualização.”

r) Daqui podemos retirar sem a mínima dúvida que a posição do SUPREMO é a de considerar que a questão da desconformidade,

“ao contrário do que pugna o acórdão recorrido quando refere “Desde logo, e como também se aponta na aludida decisão, o Edital publicado está em total conformidade com a descrição do Registo Predial, referindo-se mais tarde que a situação não é imputável à AF que se limitou a anunciar em ordem e conformidade com os documentos oficiais pelo que, como refere a Recorrente, não restam quaisquer dúvidas que a descrição publicada reproduz os documentos oficiais e autênticos descrevendo efectivamente o objecto da transmissão ora em causa. Nesta sequência, e perante os elementos presentes nos autos, não sofre contestação que está em causa uma habitação situada no 5º andar (as plantas presentes nos autos referem-se expressamente ao 5º andar), sendo que a questão da sua legalização apenas é relevante na medida em que o espaço em apreço está licenciado para o efeito, não sendo relevante se a legalização foi admitida a título excepcional. Por outro lado, o Edital está correcto em relação ao número de divisões, tendo sido indicados os elementos relevantes quanto à inscrição e descrição do imóvel, situação que não é posta em causa nos autos.”

não diz apenas respeito à desconformidade entre o anúncio de venda e as informações constantes dos documentos oficiais, mas também à desconformidade existente entre o que consta desses documentos oficiais com aquilo que realmente existe de facto (não de direito).

s) A oposição verifica-se também quando o Acórdão do STA refere que:

“Assim sendo, ainda que a Administração Fiscal não esteja obrigada a efectuar uma descrição exaustiva do bem a vender, bastando que sumarie a mesma, há que verificar caso a caso se os elementos divulgados são suficientes para que o potencial interessado forme uma exacta e correcta ideia sobre o mesmo bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos.”

Ou seja, a Administração Fiscal deverá verificar, caso a caso, se os elementos divulgados são suficientes para a formação de uma ideia correcta quanto ao bem, nos seus aspectos quantitativos (nº de assoalhadas e andar) e qualitativos (referir que as assoalhadas têm áreas diminutas, que não lhes permite uma utilização normal para habitação, e referir que se trata do desvão do telhado).

t) E a oposição é manifesta, quando o Acórdão recorrido diz que,

“É também pertinente o exposto pela Recorrente quando aponta que a aquisição de uma habitação configura sempre um investimento de valor muito significativo cuja selecção não se compadece com descrições por mais pormenorizadas que elas sejam em virtude de questões de natureza subjectiva como seja o gosto pessoal de cada adquirente, ou os conceitos que cada um pode ter de “grandes áreas”, “bom estado de conservação”, “obras recentes”, “dimensões reduzidas”... Seria, pois, condição *sine qua non* que antes de licitar a compradora tivesse visitado o objecto da compra.

Aliás, é algo surpreendente a forma como a ora Recorrida apresentou uma proposta de aquisição do imóvel e bem assim o valor apontado por referência ao valor anunciado assim como o seu descrito alheamento da situação, sendo surpreendida com a aceitação da sua proposta, sendo que a descrição dos factos posteriores à aceitação da proposta evidencia bem que a ora Recorrida podia e devia ter tido um outro procedimento, colhendo a informação de que se deveria ter rodeado antes de apresentar a proposta.”

e refere o acórdão do STA que:

“Assim o licitante de boa fé, pensou estar a adquirir uma casa térrea quando estava a adquirir um armazém ou equivalente construído clandestinamente sobre uma casa térrea.

E, a nosso ver, pensamos que não pode ser penalizado o adquirente, por não ter feito mais diligências prévias do que as que fez no sentido de identificar “in loco” o bem a vender. Não podemos esquecer que, cada vez mais, vivemos numa sociedade de informação onde as aquisições de bens e outros negó-

cios se apresentam e fazem à velocidade da vida moderna e dos actuais meios de comunicação o que é compreensível e universalmente aceite. Daí, o maior rigor que se deve exigir na publicitação a quem apresenta para venda bens em tais meios de comunicação, incluindo os Jornais e a Internet.

Reafirma-se não poder ser penalizado o destinatário da publicidade que agindo de boa fé e com falsa representação, por ter criado, face ao quadro publicitário, o qual continha uma decisiva omissão quanto à afectação do bem, a convicção de estar a licitar uma casa quando na verdade era um armazém, facto que não foi salientado e, devia tê-lo sido, no anúncio de venda. Ocorreu, no caso, erro na representação do objecto cuja culpa não pode ser atribuída ao recorrente que agiu com a diligência normal e esperada numa situação destas, assim se discordando da decisão recorrida que lhe assaca a culpa pela errada representação do objecto em que incorreu.”

Ou seja, exactamente o contrário. Dos factos dados como provados nos autos se retira que a recorrida fez todas as diligências normais numa situação do género, e que não lhe pode ser assacada qualquer responsabilidade por não ter verificado anteriormente à apresentação da proposta, que o imóvel era num desvão do telhado, que não cumpria o REGEU, que as assoalhadas não permitem uma utilização como casa de morada de família, etc.

u) Existe, por fim, oposição do acórdão recorrido com o Acórdão do STA de 6-04-2011, que refere: “No caso em apreço, como alegam os recorrentes, foi anunciada a venda de estabelecimento comercial onde a executada exerceria a sua actividade de restaurante, tendo aqueles vindo a saber posteriormente, através de informação prestada pela CMP que tal estabelecimento estava apenas licenciado para funcionar como bar, e tendo a Câmara Municipal, inclusive, manifestado já a intenção de declarar caduco esse alvará e proceder ao seu encerramento, por a executada nele ter feito obras de adaptação sem aprovação das mesmas pela Câmara.

Ou seja, os recorrentes adquiriram, através de venda realizada no processo executivo, um estabelecimento como sendo de restaurante, quando, afinal, o mesmo apenas tinha na altura da venda licença de funcionamento como bar, e preparando-se até a Câmara Municipal para, entretanto, declarar caduco esse alvará e proceder ao encerramento do estabelecimento.

Daí que, apesar de anunciado como restaurante, a verdade é que os recorrentes são confrontados agora com o facto de não poderem explorar o estabelecimento como restaurante porque ele não estava, nem está, licenciado como tal.

O objecto transmitido não tinha, assim, as características que foram anunciadas, havendo, por isso, fundamento para a anulação da venda, com base em erro sobre as qualidades do objecto transmitido por falta de conformidade com o que foi anunciado, pois quem se propõe comprar um estabelecimento de restaurante é, naturalmente, para nele poder exercer aí essa actividade, devidamente licenciada, e de acordo com a regulamentação em vigor para o local.”

In casu, e pese embora o mesmo não seja tão claro como os anteriores, se pode retirar com mediana clarividência que qualquer elemento essencial para a formação da decisão de compra são essenciais e, no caso em apreço, a recorrida adquiriu a fracção para habitação, tendo vindo a descobrir posteriormente à aquisição que a mesma, pese embora esteja licenciada, o está a título perfeitamente excepcional, porquanto a fracção em questão viola o REGEU sob diversos aspectos.

Ou seja, a recorrida podia ser confrontada em qualquer altura, por uma intimação da Câmara para fazer obras de alteração, de forma a que a fracção passasse a cumprir o REGEU, de forma a garantir a segurança da própria recorrida e do seu agregado familiar, bem como dos outros proprietários do prédio.

v) Da mesma forma, se um dia mais tarde pretendesse vender o imóvel, a recorrida certamente não poderia esconder de terceiros adquirentes a realidade do imóvel em questão, nomeadamente que o mesmo, pese embora licenciado, não cumpre o REGEU em diversos aspectos, ou que a área das fracções impossibilita a sua utilização para habitação, sendo certo que, em virtude de tais desconformidades, a recorrida, se pretendesse um dia fazer obras de alteração, teria com um grau muito grande de probabilidade, graves dificuldades em fazê-lo, atenta a realidade da fracção.

x) Pelo que o Acórdão recorrido viola as disposições legais aplicáveis à anulação da venda executiva, nomeadamente os artigos 257º, nº1, al.a) do CPPT, 908º e 909º do CPC, estando também em oposição aos acórdãos TCAS de 15-09-2010 (P.04008/10), STA de 6-4-2011 (P.0106/11) e de 7-12-2011 (P. 0598/10), pelo que deverá ser revogado.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação do Acórdão do TCAS, e que, em consequência, se mantenha a sentença preferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que determinou a anulação da venda referente ao imóvel adquirido pela recorrida A.....

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. Porque a recorrente, apesar de invocar oposição quanto a duas diferentes questões (uma relacionada com a conduta da AT e outra relacionada com o comportamento da interessada recorrente) indicara três acórdãos como acórdãos-fundamento (o ac. do TCA Sul, de 15/9/2010, proferido no processo n.º 04008/10, e os acórdãos do STA, de 6/4/2011 e de 7/12/2011, proferidos no processo n.º 0106/11 e no processo n.º 0598/10, respectivamente) foi, por despacho de 04/12/2013 (fls. 423), convidada a explicitar os dois acórdãos (dos três indicados) em que fundamenta a oposição, tendo, relativamente à

primeira questão indicado o acórdão proferido pelo TCA Sul e, quanto à segunda questão, pelo acórdão proferido pelo STA em 7/12/11, no processo n.º 0598/10.

1.7. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem syndicar o acórdão do TCAS, exarado a fls. 278/292, em 24 de Abril de 2012, que julgou procedente recurso interposto de decisão proferida pelo TT de Lisboa, no entendimento de que inexistia qualquer divergência entre as qualidades do imóvel transmitido e o teor dos editais e anúncios e que a recorrente deveria ter tido um outro procedimento, colhendo a informação de que se deveria ter rodeado antes de apresentar a proposta de aquisição.

A recorrente alegou, em 1º grau, no sentido de evidenciar a oposição do acórdão recorrido com os acórdãos fundamento, nos termos de fls. 307/333, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos para todos os feitos legais.

A recorrente alegou, ainda, em 2º grau (de fundo), tendo concluído nos termos de fls. 409/416, que aqui, também, se dão por reproduzidos para todos os feitos legais.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

São requisitos do prosseguimento do recurso por oposição de acórdãos:

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.)
6. A decisão recorrida não estar em sintonia com a jurisprudência mais recente consolidada do STA.

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)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma totalidade de factos mas apenas como a sua subsumção 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.)

A recorrente pretende ver apreciadas as seguintes questões de direito em função dos seguintes acórdãos fundamento:

1ª - Conduta da autoridade tributária (acórdão do TCAS, de 2010.09.15- P.01108/10);

2ª - Comportamento da recorrente (acórdão do STA de 2011.12.07-P.0598/10);

A nosso ver, em inteira concordância com a recorrente, verificam-se os requisitos de prosseguimento do recurso por oposição de acórdãos.

Na verdade, em ambos os acórdãos do TCAS, recorrido e de 2010.09.15, há (ou pode haver) divergência entre as qualidades/características dos imóveis, efectivamente, alienados e o teor dos editais e anúncios, embora haja conformidade (em princípio) entre editais e anúncios e teor do registo predial e matricial.

Todavia, enquanto no acórdão recorrido se considerou inexistir erro relevante para efeitos de anulação da venda, uma vez que o teor dos editais e anúncios está em conformidade com o Registo predial e caderneta predial, no acórdão recorrido entendeu-se, pelo contrário que, embora haja (ou possa haver) conformidade entre o teor dos editais e anúncios e o registo predial e matricial, o que releva é a divergência entre a teor dos editais e anúncios e as qualidades/características do imóvel efectivamente vendido, pelo que se procedeu à anulação da sentença por deficit instrutório, tendo em vista averiguar se o imóvel alienado confrontava ou não com o caminho público.

Quanto à 2ª questão, quer no acórdão recorrido que no acórdão fundamento os interessados tiveram uma conduta algo similar, pois que se deslocaram aos prédios tendo em vista a verificação in loco e o esclarecimento de dúvidas, sendo certo que no acórdão fundamento se entendeu que o interessado não teve culpa na ocorrência do erro enquanto que no acórdão recorrido se entendeu exactamente o contrário pelo que não seria de anular a venda.

Quanto ao fundo da questão entendemos ser de perfilhar o entendimento dos acórdãos fundamento.

De facto, nos termos do disposto no artigo 257º/1/ a) do CPPT e 908º/ 1 do CPC a anulação da venda pode ter por fundamento o erro sobre o objecto transmitido ou sobre as suas qualidades por falta de conformidade com o anunciado.

A desconformidade que a lei consigna e a que dá relevância é, tão só, a que existe entre o objecto que foi transmitido e o anunciado, ou seja, para que haja fundamento para a anulação da

venda basta a divergência entre a identidade ou qualidades do objecto vendido com as que foram anunciadas.

Ora, no caso dos autos foi anunciada a venda de uma fracção autónoma destinada a habitação, sita na Rua, 5º andar, em Lisboa, com 5 divisões, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo 260-O e descrito na CRP de Lisboa sob o n.º 747/19890 1 10-O.

Todavia, como resulta do probatório, o que é apelidado como 5º andar é na realidade um “desvão do telhado” com o objectivo do seu aproveitamento para duas habitações, e que mesmo após obras realizadas não cumpre o RGEU sob vários aspectos e só foi aceite a sua legalização a título perfeitamente excepcional.

Resulta, ainda, provado que a fracção em causa tem como composição “T4 com assoalhadas de dimensões reduzidas” e que não tem janelas verticais apenas janelas tipo “velux”, com a área de 56,6 m², o que demonstra que a fracção tem áreas muito reduzidas, sendo certo que nos quartos não cabe sequer uma cama de casal.

Ocorre, assim, em nosso entendimento, uma clara desconformidade entre o objecto/suas qualidades anunciado e o vendido.

De facto, para um declaratório normal um 5º andar de um prédio não é um desvão do telhado ou águas furtadas/sótão.

Como resulta do ponto Q) do probatório a proposta da recorrente foi formulada na convicção e como o pressuposto de que se tratava de um 5º andar num prédio de traça antiga, estilo anos 50, mas em bom estado de conservação, com obras de conservação efectuadas há poucos anos e recentemente pintado, com muita luz, em virtude da exposição solar que tem e das grandes janelas existentes em todos os andares (por ter sido o que verificaram in loco) e com boas áreas.

A recorrente acompanhada do namorado e de um amigo que reside na zona, deslocaram-se ao prédio várias vezes, mas nunca lograram encontrar o fiel depositário, nem sequer conseguiram entrar no prédio.

Não releva, no caso, qualquer juízo de formação psicológica da vontade do comprador.

Com efeito, como refere o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, na anotação 3-c) ao artigo 257º do CPPT ((5) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, IV volume, página 179.) “À semelhança do que se referiu na anotação anterior, também, em qualquer destes casos de erro, para justificar a anulação não será necessário que o erro seja essencial, bastando o mero erro incidental (se não fosse o erro, a compra não teria sido efectuada pelo preço que foi) e será indiferente que o comprador tenha culpa na ocorrência do erro, podendo esta, no entanto, relevar a nível da indemnização prevista no art. 908º do CPC.”

A nosso ver, está amplamente demonstrado que a recorrente agiu em erro sobre as características do imóvel transmitido devido a desconformidade entre o que foi anunciado e que foi, na verdade, vendido e adquirido e ainda que o edital publicado esteja em absoluta concordância com a teor do registo predial e matricial.

Termos em que, ressalvado melhor juízo, deve julgar-se por verificada a oposição de acórdãos, revogar-se o acórdão recorrido e anular-se a venda.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

A) Em 03/02/2003 foi instaurada execução fiscal n.º 3247200301001400 do Serviço de Finanças de Lisboa 2 contra B....., NIF, por dívida de IRS de 2001 (cfr. fls. 3 e 4 dos autos);

B) Nesse processo veio a ser penhorado, em 08/01/2009, a fracção autónoma designada pela letra “O”, que corresponde a habitação, sita na Rua, n.º – 5º Andar, 1350-..... Lisboa, Freguesia de, constituída por um piso com 5 divisões assoalhadas, inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de, Concelho de Lisboa, sob o artigo matricial n.º 260, descrito na 9ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o n.º 747-O, da freguesia de, com o valor patrimonial tributário de € 1.876,61 (mil oitocentos e setenta e seis euros e sessenta e um cêntimos), cfr. Auto de Penhora de fls. 48 dos autos;

C) Foi nomeado fiel depositário o próprio executado B....., NIF, com domicílio fiscal na morada acima indicada, cfr. fls. 48;

D) A penhora referida em B) foi registada na 9ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa pela A. 4529 de 2009/01/04, cfr. fls. 53;

E) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, de 12/05/2009, foi ordenada a venda da fracção autónoma penhorada no âmbito da execução, e melhor identificada em B), por meio de propostas em carta fechada, e designado para o efeito o dia 29/07/2009, tendo sido fixado o valor base para a venda no montante de € 22.701,00, correspondendo este a 70% do valor patrimonial (€ 32.430,00), cfr. despacho de fls. 59 dos autos;

F) Para publicitação da venda, foi afixado o correspondente Edital, de onde consta a seguinte descrição do imóvel objecto de venda (cfr. Edital, a fls. 61 dos autos):

«*Fracção autónoma destinada a habitação, sita na Rua, – 5º andar, em Lisboa, com 5 divisões. Inscrito (SF3247) na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo n.º 260, fracção “O “. Descrito na 9ª Conservatória do Registo Predial sob o n.º 747/19890110-O.»*

G) Do mesmo Edital consta, ainda, e além do mais, a informação de que, em 29/07/2009, pelas 10.00 horas, se iria proceder à abertura de propostas em carta fechada, para venda judicial do imóvel, e que é fiel depositário o executado B., o qual deverá mostrar o imóvel a qualquer potencial interessado, até ao dia 28/07/2009 (cfr. Edital a fls. 61 dos autos);

H) No jornal Correio da Manhã, nas suas edições de 22 e 23 de Maio de 2009, foram publicados anúncios de teor idêntico ao do Edital a que se faz referência nas alíneas antecedentes (cfr. anúncios de fls. 74 dos autos);

I) Em 29/07/2009, a fracção autónoma penhorada no âmbito da execução foi adjudicada ao proponente A., ora requerente, pelo preço de € 90.505,00 (cfr. print do SIGVEC, relativo ao detalhe da venda, adjudicação e propostas, a fls. 93 dos autos);

J) Por ofício n.º 13161, de 27/08/2009, do Serviço de Finanças Lisboa 2, foi comunicado à ora requerente que a sua proposta havia sido aceite, por ser a de maior valor (cfr. ofício, a fls. 107 dos autos);

L) Em 29/09/2009, a ora requerente apresentou no Serviço de Finanças Lisboa 2, um pedido de anulação da venda adjudicada, por entender que apresentou a proposta de aquisição em erro manifesto sobre as qualidades da fracção anunciada, porque a mesma é completamente omissa sobre a situação real da fracção e induz em erro qualquer pessoa normal, nas mesmas circunstâncias, cfr. fls. 112 e sgs. dos autos;

M) Por despacho de 19/02/2010, a Chefe do Serviço de Finanças Lisboa 2 ordenou a remessa dos presentes autos a este Tribunal, reiterando que os editais e anúncios foram elaborados tendo como base os elementos disponíveis naquele Serviço de Finanças, nomeadamente a certidão do Registo Predial e a matriz predial que reflecte a avaliação feita já nos termos do CIMI, em 2009, notificada ao executado em 2009.04.03 e não reclamada, onde consta que a fracção em causa corresponde ao 5º andar direito com 5 divisões e não a “*águas furtadas*” com “*quatro divisões assoalhadas com um anexo*” como defende a requerente (fls. autos);

N) A CML apelida o ora 5º andar como “*desvão do telhado*” com o objectivo do seu aproveitamento para duas habitações, informando que, e mesmo após as tais obras que foram realizadas, não cumpre o R.G.E.U. sob vários aspectos e só foi aceite a sua legalização, a título perfeitamente excepcional (cfr. fls. 177 dos autos);

O) No relatório de avaliação efectuado pela Caixa Económica Montepio Geral pode ler-se que a referida fracção tem como composição “*T4 com assoalhadas de dimensões reduzidas*”. Sobre a composição do prédio consta que “*De referir, que o 5º andar comporta o sótão do edifício. A fracção a avaliar não tem janelas verticais apenas janelas tipo velux.*” Quanto a dimensões e área indica para a fracção em causa – 56,6 m² – cfr. fls. 183 dos autos;

P) A requerente acompanhada do namorado e de um amigo que reside na zona, deslocaram-se ao prédio várias vezes, mas nunca lograram encontrar o fiel depositário, nem sequer conseguiram entrar no prédio – cfr. depoimento testemunhal;

Q) A proposta da requerente foi formulada na convicção e com o pressuposto de que se tratava de um 5º andar num prédio de traça antiga, estilo anos 50, mas em bom estado de conservação, com obras de conservação efectuadas há poucos anos e recentemente pintado, com muita luz, em virtude da exposição solar que tem e das grandes janelas existentes em todos os andares (por ter sido o que verificaram *in loco*) e com boas áreas – cfr. depoimento testemunhal.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 24/4/2012 (fls. 278/292), invocando a recorrente que no mesmo podem, no que ora releva, autonomizar-se duas questões: a da falta de conformidade do objecto vendido relativamente àquilo que foi anunciado e a questão de saber se pode onerar-se a recorrente caso se conclua que tais factos não eram do conhecimento da Fazenda Pública.

Quanto à primeira questão, a recorrente invoca oposição com o acórdão do TCAS, de 15/9/2010, no processo n.º 04008/10 e quanto à segunda questão invoca oposição com o acórdão proferido por esta Secção do STA, em 7/12/2011, no processo n.º 0598/10

E como acima se referiu, por despacho proferido em 16/7/2013 (fls. 371/386), o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator 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 (antigo) CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, ⁽¹⁾ 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 (no caso, às questões) em apreciação nos acórdãos em confronto e que se prendem com a conduta da AT (falta de conformidade do objecto vendido relativamente àquilo que foi anunciado) e com a conduta da recorrente (saber se pode ela ser onerada caso se conclua que aqueles factos não eram do conhecimento da Fazenda Pública).

Vejamos, pois.

3.3.1. O acórdão recorrido enunciando a questão a decidir como sendo a de saber se a recorrida (ora recorrente) adquiriu a fracção autónoma descrita nos autos, agindo em erro sobre a coisa transmitida ou sobre as suas qualidades, matéria susceptível de invalidar a venda aqui em causa, veio a concluir pela negativa e, conseqüentemente, revogou a sentença da 1ª instância e julgou improcedente o incidente de anulação de venda.

Para tanto, no mesmo acórdão recorrido considerou-se, em síntese, o seguinte:

- (i) atendendo ao disposto nos arts. 249º do CPPT e 908º do CPC (redacção à data) e sendo os anúncios e editais o único meio previsto para proporcionar aos potenciais compradores informação sobre as características do bem a vender, deverá entender-se que daqueles deverá constar toda a informação relevante para formação da vontade do comprador que não seja possível obter através do exame dos próprios bens;

- (ii) apesar de a Administração Fiscal não estar obrigada a uma descrição exaustiva do bem a vender, bastando que a sumarie, deve, ainda assim, verificar-se, caso a caso, se os elementos divulgados são suficientes para que o potencial interessado forme uma exacta e correcta ideia sobre o mesmo bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos;

- (iii) no caso, a informação publicada, embora não seja uma descrição exaustiva do imóvel, teve por base a matriz predial e a descrição constante na CRP de Lisboa pelo que tal descrição publicada reproduz os documentos oficiais e autênticos descrevendo efectivamente o objecto da transmissão ora em causa, sendo que, por outro lado, também seria condição sine qua non que, antes de licitar, a compradora tivesse visitado o objecto da compra. Ou seja, no caso, a adquirente do bem formou a sua decisão de licitação com base nos elementos que constam do edital e bem assim em função das várias deslocações ao local, embora não tenha conseguido entrar no prédio.

- (iv) não se regista, assim, qualquer desconformidade entre o que foi anunciado aquando da venda e o que foi efectivamente objecto de licitação por parte da requerente, que não terá agido com a diligência normal e esperada numa situação destas, limitando-se a AT a reproduzir toda a informação constante dos respectivos documentos oficiais.

- (v) ou seja, não pode entender-se ter ficado demonstrada a existência de desconformidade entre o imóvel anunciado/declarado e o imóvel real.

Neste contexto o acórdão concluiu que a sentença proferida em 1ª instância viola o art. 257º n.º 1 alínea a) do CPPT e os arts. 908º e 909º do CPC e, assim, revogou-a e julgou improcedente o incidente de anulação de venda.

Em suma, perante divergência entre as qualidades/características do imóvel efectivamente alienado e o teor dos editais e anúncios quanto ao mesmo publicados e que, em princípio, estariam de acordo com o teor do registo predial e da matriz, o acórdão recorrido considerou inexistir erro relevante para efeitos de anulação da venda, por entender irrelevante aquela divergência (dado que, por um lado, o teor dos editais e anúncios está em conformidade com o registo predial e caderneta predial e dado que, por outro lado, o comprador agiu negligentemente por não ter, antes de licitar, comprovado as características do objecto da compra, tendo formado a sua decisão de licitação com base nos elementos que constam do edital e bem assim em função das várias deslocações ao local, embora não tenha conseguido entrar no prédio).

3.3.2. No acórdão fundamento (acórdão do TCAS, de 15/9/2010, no processo n.º 04008/10) invocado em primeiro lugar (e atinente, recorde-se, à questão da conduta da AT -- falta de conformidade do objecto vendido relativamente àquilo que foi anunciado) apreciou-se pedido de anulação de venda com fundamento em erro sobre o objecto transmitido, tendo-se ali considerado, em síntese, o seguinte:

- são requisitos do erro sobre o negócio, nomeadamente, que seja decisivo para o declarante o elemento sobre que recaiu o seu erro, de tal modo que ele não teria celebrado o negócio se se tivesse apercebido desse mesmo erro; que o declaratório conhecesse, ou não devesse ignorar, a essencialidade para o declarante, do elemento sobre que incidiu o erro – cf. arts. 251º e 247º, ambos do CC;

- há erro sobre as qualidades do objecto quando foi a falsa representação acerca de certas propriedades da coisa que levou o agente a negociar;

- o facto de na sentença recorrida se considerar que o bem foi vendido conforme o que fora anunciado, não é circunstância relevante para eximir a AT da sua responsabilidade na indução no erro em que caiu a autora, sendo que nesse âmbito a questão que há que resolver é, precisamente, a de dirimir a divergência factual quanto ao ónus da prova, o que envolve, necessariamente, a discussão sobre a boa ou má aplicação dos elementos probatórios valorados na sentença;

- ora, uma vez que o ónus de alegação e, portanto, a causa de pedir em sede de pedido de anulação de venda é consequência do regime de ónus de prova a cargo do requerente que, por sua vez, se determina pelo regime substantivo que enforma a relação jurídica controvertida e a que se reporta o pedido de anulação da venda no caso concreto, então corria pelo requerente o encargo de demonstrar a realidade dos factos alegados, melhor dizendo, o encargo de produzir prova de modo a atingir o grau de verosimilhança suficiente para formar a convicção de existência dos factos que fundamentam a decisão de direito peticionada em Tribunal;

- da análise da p.i. e das demais conclusões do recurso, flui com clareza que a questão a dirimir se prende com a determinação sobre se o recorrente, quando se decidiu a comprar o prédio em causa, estava a laborar em erro sobre a localização e determinação do objecto a comprar e se isso foi devidamente ponderado na sentença sob censura;

- não sendo indicado, no anúncio da venda, qualquer confrontação com caminho e dada a fragilidade da prova sobre esse elemento essencial e resultando da documentação junta pelo recorrente uma dúvida insanável sobre a localização do terreno, relevará, para correspondência do anunciado às características do terreno, a possibilidade de efectuar diligências, designadamente uma vistoria ao local ou outras tendentes a apurar se, em relação à localização do terreno vendido, não haverá desconformidade entre a anunciada e a realidade;

- assim, cumpre levar a cabo tais diligências instrutórias na 1ª instância sobre a demarcada matéria de facto, nos pontos necessários, porque do processo não constam todos os elementos necessários para a decisão, pois os carreados pelo recorrente não são decisivos, antes gerando dúvidas que devem ser removidas, impondo-se a anulação da decisão proferida na 1ª instância para que, ampliada a matéria de facto, se proceda, então, a novo julgamento.

3.3.3. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido nesta Secção do STA, em 7/12/2011, no processo n.º 0598/10) invocado em segundo lugar (e atinente, como se deixou dito, à questão da conduta da recorrente – saber se, no caso de a descrição publicada reproduzir o que consta dos documentos oficiais e autênticos que descrevem o objecto da transmissão ora em causa, a decisão, por parte do adquirente, de licitar sem ter conseguido visitar o respectivo prédio, consubstancia conduta negligente relevante para efeitos de afastamento da eventual desconformidade entre o anunciado e a realidade física e concreta do bem anunciado e vendido) igualmente se apreciou pedido de anulação de venda com fundamento em erro na identificação do prédio transmitido (por alegadamente não corresponder às características anunciadas), tendo-se ali considerado, em síntese, o seguinte:

Para saber se as discrepâncias/omissões que para efeitos da lei devem ser apelidadas de irregularidades (art. 201º do CPC) podem considerar-se relevantes a pontos de produzir a nulidade do acto da venda (art. 908º do CPC), há que aferir se, no caso, o anúncio de venda permitia um exacto conhecimento daquilo que se pretendia vender.

Ora, no caso, refere o adquirente do bem que:

«... a expressão constante do anúncio “parte urbana composta de prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente composta de dois pisos...” lhe provocou dúvidas o que motivou a sua indagação junto da Conservatória do Registo Predial da descrição do bem, ali encontrando

a descrição de “casa térrea” face ao que se dirigiu ao local tendo visto outro prédio diverso penhorado ao executado que lhe pareceu térreo pensando que estava a ver o bem anunciado como prédio misto.

(...)

Creemos que a omissão da afectação do prédio foi essencial para a verificação do erro sobre o objecto em que incorreu o ora recorrente requerente da anulação de venda.

Tal afectação era um elemento essencial que devia ter sido levado à publicitação, tanto mais que o prédio sofrera obras que o descaracterizaram face à descrição constante da CRPredial. Com efeito, a afectação de um prédio é a maior parte das vezes o traço distintivo que funciona como determinante na valoração do próprio prédio e na decisão de compra por atenção à utilização que o potencial adquirente lhe pretende dar. No caso, tal omissão associada a dizeres tabelares que o sr. Chefe do Serviço de Finanças esclareceu mas com os quais o cidadão comum não está familiarizado criaram a dúvida que o registo predial esclareceu em sentido incorrecto para com o arrematante, devido à sua desactualização.

Temos por adquirido que ocorreu verdadeiro erro sobre o objecto da venda, manifestamente influenciado e determinado pela insuficiência do anúncio de venda, quanto à afectação da parte urbana do prédio e à discrepância entre a descrição do prédio na matriz e na Conservatória do Registo Predial, omissão que se pode reconduzir, também, a “falta de conformidade com o que foi anunciado”. Assim sendo, ainda que a Administração Fiscal não esteja obrigada a efectuar uma descrição exhaustiva do bem a vender, bastando que sumarie a mesma, há que verificar caso a caso se os elementos divulgados são suficientes para que o potencial interessado forme uma exacta e correcta ideia sobre o mesmo bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos.

No caso, o adquirente do bem, formou a sua decisão de licitação com base em elementos que não eram completos e embora o anúncio revelasse a realidade física do imóvel, alguns dos seus dizeres tabelares eram susceptíveis de criar dúvidas que erradamente foram dissipadas com a consulta a um registo predial desactualizado no que respeita à descrição do prédio.

Assim o licitante de boa fé, pensou estar a adquirir uma casa térrea quando estava a adquirir um armazém ou equivalente construído clandestinamente sobre uma casa térrea.

E, a nosso ver, pensamos que não pode ser penalizado o adquirente, por não ter feito mais diligências prévias do que as que fez no sentido de identificar “in loco” o bem a vender. Não podemos esquecer que, cada vez mais, vivemos numa sociedade de informação onde as aquisições de bens e outros negócios se apresentam e fazem à velocidade da vida moderna e dos actuais meios de comunicação o que é compreensível e universalmente aceite. Daí, o maior rigor que se deve exigir na publicitação a quem apresenta para venda bens em tais meios de comunicação, incluindo os Jornais e a Internet.

Reafirma-se não poder ser penalizado o destinatário da publicidade que agindo de boa fé e com falsa representação, por ter criado, face ao quadro publicitário, o qual continha uma decisiva omissão quanto à afectação do bem, a convicção de estar a licitar uma casa quando na verdade era um armazém, facto que não foi salientado e, devia tê-lo sido, no anúncio de venda. Ocorreu, no caso, erro na representação do objecto cuja culpa não pode ser atribuída ao recorrente que agiu com a diligência normal e esperada numa situação destas, assim se discordando da decisão recorrida que lhe assaca a culpa pela errada representação do objecto em que incorreu.

(...)

1) Ainda que a Administração Fiscal não esteja obrigada a efectuar uma descrição exhaustiva do bem a vender, bastando que sumarie a mesma, há que verificar caso a caso se os elementos divulgados são suficientes para que o potencial interessado forme uma exacta e correcta ideia sobre o mesmo bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos.

2) Tendo sido omitida a afectação do bem a vender constante da matriz e ocorrendo discrepância entre a descrição matricial e a do registo predial, e sucedendo que tais divergências não foram suficientemente esclarecidas numa visita ao local onde ao comprador, ora recorrente, foi indicado outro bem que igualmente tinha sido penhorado ao mesmo executado, o recorrente de boa fé, pensou estar a adquirir uma casa térrea quando efectivamente estava a adquirir um armazém ou equivalente construído clandestinamente sobre uma casa térrea.

3) Tal omissão e divergências de descrição, ditas em 2), criaram erro na representação do objecto, cuja culpa não pode ser atribuída ao recorrente que agiu com a diligência normal e esperada.

4) Numa sociedade de informação onde as aquisições de bens e outros negócios se apresentam e fazem à velocidade da vida moderna e dos actuais meios de comunicação, o que é compreensível e universalmente aceite, exige-se maior rigor na publicitação a quem apresenta para venda bens em tais meios, incluindo os Jornais e a Internet.

Nas circunstâncias concretas, supra descritas, o negócio é anulável o que agora se determina.»

3.4. Considerando o teor das decisões expressas nos acórdãos referidos, é de aceitar a alegada oposição suscitada pela recorrente.

Na verdade, como aponta o MP, atentando no recorrido acórdão do TCAS e no invocado acórdão fundamento (do mesmo TCAS), deles ressalta clara oposição relativamente à solução jurídica afirmada em relação à divergência quanto às qualidades/características dos imóveis efectivamente alienados e ao

teor dos editais e anúncios que publicitam a respectiva venda, embora estes (editais e anúncios) estejam em conformidade com o teor dos registos predial e matricial.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido se considerou inexistir erro relevante para efeitos de anulação da venda (por o teor dos editais e anúncios estar em conformidade com o registo predial e com a caderneta predial), no acórdão fundamento entendeu-se, ao invés, que embora haja (ou possa haver) conformidade entre o teor dos editais e anúncios e os registos predial e matricial, o que releva é a divergência entre a teor dos editais e anúncios e as qualidades/características do imóvel efectivamente vendido: daí que se tenha procedido à anulação da sentença por «*deficit*» instrutório, tendo em vista averiguar se o imóvel alienado confrontava ou não com o caminho público ali em causa.

E igualmente quanto à 2ª questão (saber se, no caso de a descrição publicada reproduzir o que consta dos documentos oficiais e autênticos que descrevem o objecto da transmissão ora em causa, a decisão, por parte do adquirente, de licitar sem ter conseguido visitar o respectivo prédio, consubstancia conduta negligente relevante para efeitos de afastamento da eventual desconformidade entre o anunciado e a realidade física e concreta do bem anunciado e vendido) no acórdão fundamento (proferido nesta Secção do STA, em 7/12/2011, no processo n.º 0598/10) afirma-se que não podia ser penalizado o adquirente, por não ter feito mais diligências prévias do que as que fez no sentido de identificar “in loco” o bem a vender, ou seja conclui-se que o interessado não teve culpa na ocorrência do erro, enquanto que, ao contrário, no acórdão recorrido, se conclui que o comprador agiu negligentemente por não ter, antes de licitar, comprovado as características do objecto da compra, tendo formado a sua decisão de licitação com base nos elementos que constam do edital e bem assim em função das várias deslocações ao local, embora não tenha conseguido entrar no prédio.

E não se diga que podem obstar à ocorrência e verificação da presente oposição de acórdãos as diferenças entre as respectivas situações de facto, por ser delas que decorre a diferença entre as decisões em causa.

Na verdade, embora a factualidade emergente dos arestos em confronto não seja totalmente idêntica, não está em causa o juízo valorativo dos factos provados em cada uma das decisões, mas apenas a subsunção dos mesmos factos (apurados em cada uma das situações concretas) ao regime jurídico da anulação de venda.

Verifica-se, pois, a alegada oposição, como o tribunal *a quo* reconheceu – no citado despacho de fls. 371/385.

Pelo que há que conhecer de mérito.

4. Como se viu, a decisão recorrida julgou improcedente o presente incidente de anulação da venda, por considerar que apesar de a AT não estar obrigada a uma descrição exaustiva do bem a vender, bastando que a sumarie, deve, ainda assim, verificar-se, caso a caso, se os elementos divulgados são suficientes para que o potencial interessado forme uma exacta e correcta ideia sobre o bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos, sendo que, no caso dos autos, (i) a informação publicada teve por base a matriz predial e a descrição constante na CRP de Lisboa, reproduzindo, portanto, os documentos oficiais e autênticos descrevendo efectivamente o objecto da transmissão e, por outro lado, (ii) também seria condição *sine qua non* que, antes de licitar, a compradora tivesse visitado o objecto da compra.

Não sufragamos, contudo, este entendimento.

4.1. Sob a epígrafe «Prazos de anulação da venda» o art. 257º do CPPT, estabelece:

«1. A anulação da venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes:

a) De 90 dias, no caso de a anulação de fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado;

b) De 30 dias, quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a) do n.º 1 do artigo 203º;

c) De 15 dias, nos restantes casos previstos no Código de Processo Civil.»

Por sua vez, no actual artigo 838º (correspondente ao anterior art. 908º) do novo CPCivil, dispõe-se:

«Artigo 838º - Anulação da venda e indemnização do comprador

1 - Se, depois da venda, se reconhecer a existência de algum ónus ou limitação que não fosse tomado em consideração e que exceda os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria, ou de erro sobre a coisa transmitida, por falta de conformidade com o que foi anunciado, o comprador pode pedir, na execução, a anulação da venda e a indemnização a que tenha direito, sem prejuízo do disposto no artigo 906º do Código Civil.

2 - ...

3 - ...»

4.2. A anulação da venda pode, portanto, ter por fundamento o erro sobre o objecto transmitido (o comprador formula a proposta de compra reportando-se a um objecto e julgando estar a fazê-la relativamente a outro objecto) ou sobre as suas qualidades por falta de conformidade com o anunciado (este erro, para ser relevante, tem de consubstanciar-se, tão só, em divergência entre as qualidades do objecto e o teor dos editais ou anúncios; já, por exemplo, nos casos de ónus reais que não tenham sido tomados em consideração não se estabelece idêntica dependência).

Ora, da própria factualidade que o acórdão recorrido aceitou e julgou provada resulta que, não obstante o edital publicado estar em concordância com o teor do registo predial e da matriz, a recorrente, ao decidir licitar na respectiva venda, agiu em erro sobre as características do imóvel transmitido, devido a desconformidade entre o que foi anunciado e o que foi, na verdade, vendido e adquirido.

Com efeito, tendo sido anunciada a venda do prédio fracção autónoma destinada a habitação, sita na Rua, n.º 10 – 5º andar, Direito, em Lisboa, com 5 divisões. Inscrito (SF3247) na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo n.º 260, fracção “O”, descrito na 9ª Conservatória do Registo Predial sob o n.º 747/19890110-O, resulta do Probatório que esse bem que é apelidado como 5º andar é, na realidade, um “desvão do telhado”, que foi aproveitado para duas habitações, e que mesmo após obras realizadas não cumpre as normas do R.G.E.U. sob vários aspectos e só foi aceite a sua legalização a título excepcional. E igualmente resulta provado que a fracção em causa (o 5º andar Dto.) se reconduz à tipologia “T4 com assoalhadas de dimensões reduzidas”, que não tem janelas verticais mas, apenas, janelas tipo “velux”, com a área de 56,6 m², o que demonstra que a fracção tem áreas muito reduzidas, sendo certo que nos quartos não cabe sequer uma cama de casal.

Mas, assim sendo, verifica-se uma clara desconformidade entre o objecto/suas qualidades anunciado e o vendido, sendo que para um declaratório normal, um 5º andar de um prédio não é um «desvão do telhado» ou águas furtadas/sótão, tanto mais que, como, por outro lado, resulta da alínea Q) do Probatório, a proposta da recorrente foi formulada na convicção e com o pressuposto de que se tratava de um 5º andar num prédio de traça antiga, estilo anos 50, mas em bom estado de conservação, com obras de conservação efectuadas há poucos anos e recentemente pintado, com muita luz, em virtude da exposição solar que tem e das grandes janelas existentes em todos os andares (por ter sido o que, quanto aos demais andares do mesmo prédio, verificara, quando ao local se deslocou, por várias vezes, acompanhada do namorado e de um amigo que reside na zona, embora nunca tenham logrado encontrar o fiel depositário, nem sequer tenham conseguido entrar no prédio) e com boas áreas.

Daí que, como salienta o MP, no caso, não deva relevar qualquer juízo de formação psicológica da vontade do comprador, pois que, como refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa,⁽²⁾ «... também, em qualquer destes casos de erro, para justificar a anulação não será necessário que o erro seja essencial, bastando o mero erro incidental (se não fosse o erro, a compra não teria sido efectuada pelo preço que foi) e será indiferente que o comprador tenha culpa na ocorrência do erro, podendo esta, no entanto, relevar a nível da indemnização prevista no art. 908º do CPC.»

Ao contrário, portanto, do que afirma o acórdão recorrido, não pode concluir-se pela não demonstração da existência de desconformidade entre o imóvel anunciado/declarado e o imóvel real. E aliás sempre seria de exigir que o anunciado, mesmo quando esteja em conformidade com o registo predial e com a caderneta predial, corresponda à verdadeira identificação do bem, com as suas qualidades e características, e não apenas à dita descrição formal.

Em suma, face ao circunstancialismo referido, não pode concluir-se que a provada divergência entre o anunciado e a realidade do prédio não é relevante para efeitos de anulação da venda por o comprador ter agido negligentemente por não ter, antes de licitar, comprovado as características do objecto da compra e ter formado a sua decisão de licitação com base nos elementos que constam do edital e em função das várias deslocações ao local.

O acórdão recorrido não pode, portanto, manter-se, impondo-se, assim, a respectiva revogação, com a consequente confirmação do julgado em 1ª instância no sentido da anulação da venda.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, dar provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, confirmando a decisão proferida em 1ª instância de procedência do incidente de anulação de venda.

Sem custas, no STA.

Lisboa, 26 de Março de 2014. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

(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».

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).*

(²) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 3) ao art. 257º p. 179.*

Acórdão de 26 de Março de 2014.**Assunto:**

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

I — São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002:

- 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.*

II — Se não se verifica divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Processo n.º 1777/13-50.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

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

1 – A....., Lda, com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de Junho de 2013, invocando oposição entre ele e o acórdão da 2ª Secção deste Tribunal proferido em 25.01.2012 no recurso n.º 0802/11.

A recorrente apresentou a fls. 144/153 alegação tendente a demonstrar alegada oposição de julgados.

Por despacho de 10 de Setembro de 2013, o Exmº Relator do TCA Sul, veio admitir o recurso, no entendimento de que, se pode verificar a referida oposição de acórdãos ao abrigo do regime previsto no art.º 284.º do CPPT.

A recorrente termina as alegações de recurso, formulando as conclusões seguintes:

«1. Tal como advoga o Acórdão fundamento, a oposição à execução está numa relação de dependência (e nunca de autonomia) face à execução fiscal, nos termos e de acordo com a boa interpretação dos artigos 203.º e 213.º do CPPT.

2. O fim da oposição à execução é o de impugnar a própria execução — daí o nome de oposição.

3. Embora a tramitação processual da oposição seja autónoma, a verdade é que a mesma funciona materialmente na dependência da execução fiscal, como a forma de contestação judicial à pretensão do exequente.

4. O erro em que labora o acórdão recorrido é o de não distinguir entre a autonomia da tramitação processual da oposição e a dependência material (ligação umbilical) entre a oposição à execução e o processo executivo.

5. Ao contrário do decidido no acórdão recorrido, a dependência entre a oposição e o processo de execução fiscal implica que a absolvição da instância da oposição interfira na contagem do prazo de prescrição do processo de execução fiscal (art. 327.º, n.º 2, do CC).

6. No caso concreto: a rescisão do contrato de incentivos financeiros foi comunicada em 21/10/1992, pelo que a prescrição (20 anos) ocorreria em 21/10/2012; porém, em 15/1/1993 foi instaurado processo de execução fiscal — circunstância motivadora da interrupção da prescrição e inutilização do tempo decorrido (art. 323.º, n.º 1 e 326.º n.º 1, ambos do Código Civil).

7. A recorrente deduziu oposição a essas execuções (em 4/2/1993), decidida, com trânsito em julgado em Maio de 2010, por absolvição da instância.

8. Por regra, o novo prazo de prescrição não se começa a correr enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo (oposição à execução) — art. 327.º, n.º 2, do Código Civil;

9. Mas existe uma regra especial aplicável in casu: havendo absolvição da instância “o novo prazo prescricional começa a correr logo após o ato interruptivo” (art. 327.º, n.º 2 do CC).

10. Ou seja, contam-se 20 anos desde a citação no processo executivo (15/1/1993) — e por conseguinte os créditos do IAPMEI estão prescritos o mais tardar desde 15/1/2013.

11. A declaração em falhas não suspende nem interrompe a prescrição (art. 49.º da LGT); e a ordem de penhora já foi realizada quando as dívidas exequendas estavam prescritas e não pode proceder dada a recusa e contestação do recorrente.

12. O acórdão recorrido só não encetou este raciocínio (advogar a prescrição) porque entendeu que a autonomia da oposição à execução fiscal faria com que a absolvição da instância daquela ação não interferisse no cálculo do prazo de prescrição.

13. Caso se encare a oposição como a contestação da execução fiscal (em dependência material face à execução fiscal), então, nessa legal conceção, as vicissitudes dessa ação judicial (absolvição da instância) projetam-se na contagem do prazo de prescrição da dívida em processo executivo — com aplicação do instituto vertido no art. 327.º, n.º 2, do CC.

14. O art. 327.º do CC aplica-se ao caso dos autos: Desde logo pela razão central da dependência material entre a oposição à execução fiscal e o processo de execução fiscal: a oposição à execução funciona como a forma normal de contestação da dívida em causa (ínsita no processo executivo).

15. Depois dado o absurdo de advogar a aplicação in casu de todas as disposições do Código Civil (trata-se de dívidas ao IAPMEI por rescisão de subsídios financeiros concedidos) com exceção do art. 327.º, n.º 2, do Código Civil;

16. Como é possível invocar que se aplica o art. 327.º, n.º 1 e advogar ao mesmo tempo que não se aplica o n.º 2 desse preceito, que regula uma situação especial face à regra geral descrita no n.º 1?

17. E por fim, porque sendo a oposição à execução a ação judicial típica de contestação do alegado crédito público (a única ação judicial com esse efeito) não se vê como à absolvição da instância não se lhe aplique o disposto no art. 327.º n.º 2, do Código Civil (sobretudo quando a lei e a jurisprudência mandam aplicar ao caso dos autos o acervo dispositivo do código civil — na contagem da prescrição e suas causas de interrupção e suspensão).

18. A procedência deste recurso tem vários efeitos: anulação do Despacho reclamado, com a inerente declaração de prescrição das dívidas exequendas e pagamento ao recorrente do crédito de 17.735,65€ detido sobre o Estado.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o douto parecer no sentido de ser findo o recurso por não existir oposição de julgados argumentando, em síntese, que não se mostram preenchidos os requisitos legais para o conhecimento do recurso posto que, ao invés do que vem alegado, não se manifesta no caso em apreço contradição operante entre a decisão do douto Acórdão recorrido e a decisão do douto Acórdão fundamento quanto à questão da autonomia do processo de oposição relativamente ao processo de execução fiscal.

4 – Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em conferência do pleno da secção.

5 – No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. Foi instaurado processo de execução fiscal n.º 3603-19930100005.5 contra a reclamante com base em certidão de dívida emitida pelo IAPMEI em 17/12/1992, para pagamento de

1- Esc. 35.548.000\$00 (trinta e cinco milhões, quinhentos e quarenta e oito escudos), respeitantes ao valor do incentivo pago em 89/11/03, nos termos do contrato de concessão de Incentivos Financeiros n- 214/88, celebrado em virtude da candidatura da empresa ao Sistema de Estímulos de Base Regional, e cuja devolução se exige por de terem sido detectadas irregularidades na execução do projecto aprovado.

2- Esc. 30.833.905\$00 (trinta milhões, oitocentos e trinta e três mil, novecentos e cinco escudos), respeitantes aos juros de mora calculados à taxa recomendada pela A. P. B. sobre o total da participação atribuída, e contados desde 3 de Janeiro de 1989 (data do pagamento do incentivo) até 15 de Dezembro de 1992 (tudo como consta do fls. 2 do apenso de execução cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. Por comunicação datada de 14/10/1992, foi a oponente notificada de que «... o Sr. Ministro da Indústria e Energia sob proposta do IAPMEI rescindiu o contrato n. 214/88, em 92/09/29 celebrado entre a vossa empresa e este Instituto na sequência da vossa candidatura ao SEBR. Efectivamente, V. Exas violaram a alínea a) do n.º 1 do cláusula Nona do contrato celebrado, o que integra o previsto na alínea a) do n.º 1 da cláusula Décima Quinta, e que consequentemente levou à rescisão do mesmo...»

3. Esta notificação foi recebida em 21/10/1992 (Factos provados n.º 13 e 14 da sentença proferida nos autos de oposição n.º 14/1993 junta a fls. 43 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. A reclamante foi citada para a execução em 15/1/1993 (fls. 10 do processo de execução fiscal cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Em 4/2/1993 foi apresentada a oposição (fls. 43 do processo de execução fiscal cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. A oposição esteve parada por facto não imputável à oponente desde 7/10/1994 até 15/9/2004 (factos provados n.º 18 da sentença de fls. 44 dos autos cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7. No âmbito do processo de oposição que correu termos neste TAF com o n.º 14/1993, foi proferida decisão que julgou incompetente em razão da matéria o TAF para apreciação do litígio e absolvida a A..... da instância (fls. 38 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. Esta sentença foi proferida em 6/5/2010.

9. Por despacho de 30/12/2010 a execução foi declarada em falhas (fls. 322 do processo de execução fiscal cujo conteúdo se dá por reproduzido).

10. Mediante requerimento de 16/5/2011 A..... requereu a extinção da execução, alegando, além do mais, que, por sentença transitada em julgado em 20 de Maio de 2010, no âmbito do processo de oposição n.º 14/93, o TAF de Leiria declarou a referida execução - por V. Exas. Promovida - ilegal, ordenando, conseqüentemente, a sua extinção. (fls. 335 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

11. Por despacho de 24/1/2013 foi ordenada penhora da quantia de € 17.735,65, correspondente ao valor da indemnização em função dos custos suportados com a garantia bancária associada ao processo n.º 14/1993, considerando a sua dívida no montante de € 407.355,62 (fls. 351 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

12. Deste despacho vem a presente reclamação.

6. Por sua vez é o seguinte o teor do probatório fixado no acórdão fundamento:

A) A Fazenda Pública instaurou os autos de execução fiscal n.ºs 2631-96/100243.0 em 11/11/1996, 2631-94/160121.0 em 20/12/1994 e apenso 2631-00/100249.0 em 13/06/2000, 2631-99/100325.9 em 01/10/1999, 2631-01/100171.0 em 23/10/2001 e 2631-00/100123.0, contra a Sociedade “B....., Lda.”, para cobrança coerciva de dívidas de Contribuições à Segurança Social do período de 07/96, de IRC dos anos de 1991 e 1997, de IVA e Juros Compensatórios do ano de 1995, de Coimas e Custas Processuais do ano de 1993 e de IRS dos anos de 1998 e 1999, no montante global de €72.259,06, conforme entre outros os docs, de fls. 65 e 66, 91 a 118 aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais documentos que de seguida se indicarão;

B) Dos processos executivos mencionados em A) apenas o 2631-94/160121.0 e 2631-00/100249.0 se encontram apensos, cuja apensação ocorreu em 10/10/2003, tendo os demais seguido a sua tramitação autónoma, com outras tantas citações, vide fls. 65 e 96 dos autos;

C) Nos processos executivos n.ºs 2631-00/100249.0 e 2631-01/100171.0 foi efectuada a citação da sociedade executada em 13/06/2000 e 23/10/2001, respectivamente, não tendo sido realizada qualquer outra diligência em todos os processos executivos referidos em A) até ao mandado de penhora e apensação (2631-94/160121.0 e apenso 2631-00/100249.0) ambos com data de 10/10/2003, cfr fls. 94 e seguintes dos presentes autos;

D) Conforme Auto de Diligências junto aos autos executivos constatou-se a inexistência de bens penhoráveis pertencentes à sociedade devedora originária, vide fls. 65 dos presentes autos;

E) O oponente tendo sido notificado, nos vários processos executivos identificados em A), para exercer o seu direito de audiência prévia, não o fez, cfr. fls. 33, 37, 41, 45, e 49 dos autos;

F) Por despachos de 27/11/2003 do Chefe do Serviço de Finanças de S. João da Pesqueira em regime de substituição foi ordenada a reversão da execução contra o subsidiário responsável, o ora oponente C..... vide fls. 34, 38, 42, 46 e 50 dos autos;

G) O Oponente foi citado da reversão em todos os mencionados processos executivos em 28/11/2003, cfr. fls. 36, 40, 44, 48, 52 e 65 dos presentes autos;

H) A sociedade executada em 20/11/1996 aderiu ao Decreto-Lei n.º 124/96 de 10/08, designado de “Plano Mateus”, o qual abrangeu apenas as dívidas de IRC do ano de 1991 (processo executivo n.º 2631-94/160121.0), tendo a mesma sido notificada por ofício n.º 4067 de 18/02/1997 da Direcção de Finanças de Viseu do seu deferimento, por despacho de 18/02/1997 do Director Distrital de Finanças, devendo a mesma proceder ao pagamento de 24 prestações mensais e iguais, com início em Janeiro de 1997, vide fls. 11 e 12 dos autos;

I) A executada efectuou o pagamento de 17 prestações, entrando em incumprimento em 01/07/1998, ficando em falta 7 prestações, cfr. fls. 229 dos autos;

J) Por despacho de 15/07/2003 do Chefe do Serviço de Finanças de S. João da Pesqueira foi a sociedade devedora originária excluída do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10/08 por incumprimento prolongado, de que foi notificada em 30/07/2003, vide fls. 229,230 e 231 dos autos;

K) A dívida exequenda e respectivo acrescido do processo n.º 2631-00/100123.0 foi paga em 20/01/2004, cfr. fls. 65 dos autos;

L) O Oponente apresentou, em 06/01/2004, no Serviço de Finanças de S. João da Pesqueira a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos, vide carimbo apostado a fls. 2 destes autos.

7. Da admissibilidade do recurso de oposição de acórdãos.

O presente recurso vem interposto do acórdão proferido a fls. 131 dos presentes autos invocando a recorrente que está em oposição com a decisão proferida o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 25.01.2012 proferido no recurso n.º 0802/11 (acórdão fundamento), quanto à questão da natureza da oposição e relação de autonomia ou dependência da oposição à execução face ao correspondente processo de execução fiscal.

O Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo sustenta que o recurso deve ser findo por não existir oposição de julgados.

Por despacho a fls. 166 dos autos, o Exmº Relator considerou que poderá ocorrer a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

Não obstante tal despacho, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão do recurso, em conformidade com o disposto no actual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma), podendo, se for caso disso, ser julgado findo o recurso (cf., neste sentido, entre muitos outros, os acórdãos do Pleno desta secção de 07.05.2003, recurso 1149/02, de 18.01.2012, recurso 1030/10, e de 12.12.2012, recurso 932/12.

Por isso, e perante o circunstancialismo fáctico-jurídico supra descrito cumpre apreciar, antes de mais, a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto que, como vimos, sustenta que inexistente oposição de julgados.

7.1 Como vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de Janeiro de 2004 é aplicável 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), pelo que são os seguintes os requisitos de admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos:

- 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.

No que concerne à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados constitui também jurisprudência pacífica do pleno desta secção que se devem adoptar os critérios já assentes no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, ou seja:

- 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; 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.

- a oposição deverá decorrer de expressa resolução da questão de direito suscitada, não sendo atendível a oposição implícita dos julgados – ver acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 18.02.1998, recurso 28637, de 12.03.2003, recurso 35205, de 26.09.2007, recurso 452/07, de 21.05.2008, recurso 460/07, de 06.06.2009, recurso 617/08, e de 13.11.2013, recurso 594/12.

7.2 No caso vertente a recorrente faz consistir a alegada oposição no facto de o acórdão recorrido ter considerado existir uma total autonomia entre a oposição e o processo de execução fiscal, no sentido de que a absolvição da instância no processo de oposição não tem repercussões no processo de execução fiscal, dada a autonomia entre ambos, sustentando que, ao invés, no acórdão fundamento, se defende uma total dependência entre a oposição à execução e o processo de execução fiscal, a ponto de se exigirem tantas oposições à execução fiscal quantos os processos de execução fiscal existentes.

Entendemos, porém, que não se verifica a aventada oposição.

Vejamos, pois.

No **acórdão recorrido** estava em causa a questão da prescrição da dívida exequenda, mais concretamente dívida ao IAPMEI resultante da rescisão de contrato celebrado entre aquele Instituto e a oponente.

O acórdão começou por especificar que sendo o prazo de prescrição da dívida exequenda de 20 anos, em princípio aqueles 20 anos estariam transcorridos a 21.10.2012.

Porém, ponderou-se também que a recorrente foi citada no processo de execução fiscal em 15.01.1993, circunstância motivadora de interrupção do prazo prescricional em curso e inutilização do tempo decorrido, nos termos e para os efeitos do artº 323º, n.º 1 do Código Civil, efeito este persistente até que se mostre findo o processo onde ocorreu o acto de citação, ou seja o referido processo de execução fiscal.

Considerou igualmente o acórdão recorrido ser irrelevante o facto da executada ter deduzido oposição e ter sido decretada a absolvição da instância nesse processo de oposição, que julgou autónomo relativamente ao de execução, invocando, em abono de tal tese, o disposto no artº 213º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

No fundo o que o aresto recorrido concluiu é que a citação no processo de execução fiscal constitui circunstância interruptiva do prazo prescricional em curso, determinante de inutilização do tempo decorrido sendo irrelevante para o cômputo de tal prazo prescricional a absolvição da instância decretada no processo de oposição.

A consideração sobre a autonomia do processo de execução fiscal surge *a latere*, no desenrolar do discurso argumentativo, sem que se possa considerar ser decisiva para o segmento decisório do aresto e visa apenas sublinhar, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, que o processo de oposição não releva, no caso, para efeitos prescricionais porque não põe termo ao processo de execução fiscal, sendo dele autónomo em termos processuais.

Por sua vez o **acórdão fundamento** versa sobre questão bem distinta que é a de saber da possibilidade de deduzir uma única oposição a várias execuções fiscais que não estejam apensadas.

E sobre tal questão o aresto decidiu que a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma, funciona como uma contestação à execução fiscal, pelo que não pode aquele que foi citado em várias execuções fiscais que não se encontram apensadas deduzir uma única oposição, ainda que os fundamentos por que se opõe sejam os mesmos.

Prosseguindo tal discurso argumentativo concluiu o acórdão fundamento que a instauração de uma única oposição constitui excepção dilatória inominada, a determinar o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença - arts. 234.º-A, n.º 1, 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, todos do Código de Processo Civil.

Importa no entanto sublinhar que, ao invés do que alega a recorrente, o acórdão fundamento vinca bem na parte dispositiva, citando doutrina condizente, que a oposição à execução fiscal tem tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, embora funcione na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente.

É assim manifesto que, para além de não ocorrer identidade substancial das situações fácticas subjacentes aos dois arestos, os acórdãos recorrido e fundamento não contêm decisões opostas sobre a questão de direito sobre a qual se invocava existir oposição de julgados - a questão da autonomia do processo de oposição relativamente ao processo de execução fiscal - inexistindo pois oposição ou querela interpretativa que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso.

Concluiu-se assim que não se verificam os requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, pelo que o presente recurso deve ser julgado findo nos termos do artº 284º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

8. Termos em que acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Março de 2014. — *Pedro Manuel Dias Delgado* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes*.

Acórdão de 26 de Março de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Oposição de julgados. Decisão sumária (artigo 656.º CPC).

Sumário:

I — Atento o disposto no artigo 27.º, alínea b) do ETAF, no artigo 284.º do CPPT e no artigo 152.º do CPTA, o recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após 1 de Janeiro de 2004 (data da 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 Supremo Tribunal Administrativo.

- II — Se a solução divergente dada no acórdão recorrido à mesma questão suscitada no acórdão fundamento não resulta de divergência de entendimentos jurídicos, mas antes da diversidade das situações fácticas sob apreciação, não se verifica oposição entre ambos que possa justificar e servir de fundamento ao recurso previsto no artigo 284.º do CPPT.
- III — Para esse recurso apenas relevam decisões judiciais que tenham a qualificação de «acórdãos», isto é, decisões colegiais na definição dada pelo n.º 3 do artigo 152.º do CPC, (que corresponde ao anterior artigo 156.º, n.º 3), não sendo, por isso, possível invocar como fundamento do recurso um despacho do relator, mesmo que se trate de uma decisão sumária proferida nos termos do artigo 656.º do CPC (antigo artigo 705.º).

Processo n.º 1778/13-50.

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

Recorrido: A..., L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.^o Dr. Francisco Rothes.

Recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido nestes autos pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por oposição com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro de 2011, proferido no processo n.º 37/10, e com a decisão sumária do Tribunal Central Administrativo do Sul de 29 de Março de 2011, proferida no processo n.º 4599/11:

1. RELATÓRIO

1.1 O “Infarmed – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.” (adiante Recorrente ou, abreviadamente “Infarmed”) veio, ao abrigo do disposto no art. 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido nestes autos em 19 de Março de 2013 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, invocando que este aresto,

i) na parte em que decidiu o recurso interposto pelo “Infarmed” está em oposição com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro de 2011, proferido no processo n.º 37/10, e
ii) na parte que decidiu o recurso interposto pela sociedade denominada “A....., Lda.” (adiante Impugnante, Recorrida ou, abreviadamente, “A.....”), está em oposição com a decisão sumária ⁽¹⁾ do Tribunal Central Administrativo do Sul de 29 de Março de 2011, proferida no processo n.º 4599/11.

1.2 Admitido o recurso, a Recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284.º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados

1.3 O Juiz Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Sul entendeu existirem as invocadas oposições de acórdãos e ordenou a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no art. 284.º, n.º 5 CPPT.

1.4 A Recorrente apresentou, então, alegações sobre o mérito do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

1.^a Encontram-se preenchidos os requisitos de que depende a demonstração da verificação da oposição de acórdãos;

2.^a Ambos os acórdãos – recorrido e “fundamento n.º 1” – versam sobre a questão fundamental de direito de saber se se verifica a nulidade da sentença por omissão de pronúncia;

3.^a Enquanto no acórdão recorrido a resposta a essa questão foi negativa já no “acórdão fundamento n.º 1” foi dada resposta positiva;

4.^a Ambos os acórdãos — recorrido e “fundamento n.º 2” – versam sobre a questão fundamental de direito de saber se ocorre défice instrutório e deve haver lugar à inquirição de testemunhas;

5.^a Enquanto no acórdão recorrido a resposta a essa questão foi positiva já no “acórdão fundamento n.º 2” foi dada resposta negativa;

6.^a Abrindo um parêntesis, cabe notar que o acórdão recorrido encerra em si mesmo, quanto aos dois segmentos decisórios, uma evidente contradição na sua fundamentação, porque, por um lado, considerou que o tribunal não tinha de considerar assentes factos considerados não relevantes para a decisão de direito, face a jurisprudência anterior, enquanto, por outro, e apesar de basta jurisprudência anterior em sentido contrário, considerou que deveriam ser apurados todos os factos, incorrendo assim em evidente nulidade;

7.^a Ambos os acórdãos referidos assentam em situações tácticas idênticas, na medida em que, em primeiro lugar, em todos eles está em causa a impugnação de liquidação de tributos

8.^a Em segundo lugar, no que se refere à relação acórdão recorrido e “acórdão fundamento n.º 1.” em ambos está em causa o facto de o tribunal de primeira instância não se ter pronunciado sobre verdadeiras questões devidamente suscitadas pelas partes nos seus articulados e no quadro do litígio (pedido, causa de pedir e excepções), ainda que apenas que com o objectivo de as considerar improcedentes, sendo certo que a resposta a essas questões não se encontrava prejudicada pela resposta dada a outras questões;

9.^a Em terceiro lugar, no que se refere à relação acórdão recorrido e “acórdão fundamento n.º 2” em ambos está em causa o facto de o tribunal de primeira instância não ter procedido à inquirição das testemunhas arroladas pela Impugnante nem ter ordenado a realização das diligências probatórias pela mesma requeridas;

10.^a Os “acórdãos fundamento n.ºs 1. e 2” transitaram em julgado;

11.^a Ambos os acórdãos – recorrido e “fundamento n.º 1” – foram proferidos na vigência do artigo 125.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e do artigo 660.º do Código de Processo Civil na redacção de 1996;

12.^a Ambos os acórdãos – recorrido e “fundamento n.º 2” – foram proferidos na vigência dos artigos 13.º, n.º 1, do CPPT e 99.º, n.º 1, da LGT, bem como do artigo 712.º do Código de Processo Civil;

13.^a O acórdão recorrido e os “acórdãos fundamento n.ºs 1 e 2” foram proferidos em processos distintos;

14.^a A oposição entre os acórdãos diz respeito à solução jurídica dada por cada um deles para a mesma questão fundamental de direito.

15.^a Por um lado, porque no acórdão recorrido, considerou-se que não se verifica a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, enquanto no “acórdão fundamento n.º 1”, foi considerado que se verifica a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

16.^a Por outro, porque no acórdão recorrido, considerou-se que ocorre o alegado défice instrutório e que se deve proceder à inquirição das testemunhas, enquanto no “acórdão fundamento n.º 2”, foi considerado que não ocorre o alegado défice instrutório e que é desnecessário proceder à inquirição das testemunhas, por se tratar de questão de direito.

17.^a As soluções jurídicas preconizadas pelos referidos acórdãos fundamento são as mais conformes com o direito, à luz das disposições legais e dos princípios de direito aplicáveis, bem como à luz da Jurisprudência que sobre estas questões tem sido proferida pelos nossos Tribunais Superiores.

18.^a Por isso, na parte em que decide o recurso interposto pelo INFARMED, o douto acórdão recorrido deve ser revogado e substituído por outro que declare nula a sentença proferida em primeira instância por omissão de pronúncia, na esteira do douto “acórdão fundamento n.º 1”.

19.^a Na parte em que decide o recurso interposto pela Impugnante, o douto acórdão recorrido deve ser revogado e substituído por outro que considere improcedente o alegado vício de insuficiência de prova, bem como considere desnecessária, para a decisão a proferir, a pretendida produção de prova testemunhal, de resto, como preconizado no douto “acórdão fundamento n.º 2”.

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

1.5 A Recorrida contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor:

«

a) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pela RECORRENTE impõe-se a demonstração de que o Acórdão Recorrido e os Acórdãos Fundamentos perfilharam, de forma expressa e perante a identidade de situações de facto, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.

b) Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão Recorrido e pelos Acórdãos Fundamento encontram-se situações de facto substancialmente distintas, sendo que o facto de nos respectivos processos estar em causa a impugnação de liquidação de tributo (conclusão 4, da alegação tendente a demonstrar a existência de oposição de acórdãos apresentada pela Recorrente), é manifestamente insuficiente para que se considere este requisito verificado;

c) No que se refere ao recurso interposto pelo Infarmed, no acórdão fundamento não está em causa um enquadramento factual em que o Tribunal não tenha decidido com base no fundamento expreso (como sucede no Acórdão Recorrido) de que se está perante um raciocínio lógico e não uma verdadeira questão jurídica que vincule o Tribunal a pronunciar-se sobre a mesma;

d) Com efeito, enquanto no Acórdão Fundamento o Tribunal considerou existir uma questão que não foi objecto de apreciação, no Acórdão Tribunal julgou que todas as questões foram objecto de análise;

e) Não está, pois, verificado o requisito, essencial, de que o Acórdão Recorrido e o Acórdão Fundamento versem sobre situações de facto substancialmente idênticas;

f) Como é entendimento do Supremo Tribunal Administrativo vertido, designadamente, no Acórdão de 3 de Maio de 2012, proferido no Recurso n.º 337/12, não basta que os acórdãos versem genericamente sobre a mesma questão de direito, devendo resolver questões jurídicas idênticas;

g) Quanto ao Recurso interposto pela Recorrida também não existe identidade factual;

h) No Acórdão Recorrido, o pressuposto da decisão foi o de que a apreciação do mérito do pedido depende da prova que se faça sobre questões factuais concretas invocadas pela Recorrida;

i) No Acórdão Fundamento, o Tribunal considerou que os autos versavam, apenas, sobre questões de direito pelo que a prova testemunhal não assumia relevância;

j) Não se verificam, pois, também neste caso, os pressupostos de que a Lei faz depender a existência de uma situação de “oposição de acórdãos”;

k) Não obstante, não se verifica qualquer omissão de pronúncia geradora de nulidade;

l) Com efeito, nesta situação não se está perante “uma questão que o juiz deva apreciar” (artigo 125.º do Código do Processo e Procedimento Tributário) ou perante uma “questão que tenha sido submetida à sua apreciação” (artigo 660.º do Código Civil);

m) Com efeito, a verdadeira questão submetida para apreciação do Tribunal foi decidida, embora a Recorrente possa não concordar com a decisão proferida;

n) Não há também qualquer défice instrutório (sendo que a matéria de facto não foi objecto de impugnação) na justa medida em que o Tribunal se limitou a não relevar factos que são, manifestamente, insusceptíveis de influenciar a apreciação das questões relevantes;

o) O facto de haver outros processos em curso contra actos de liquidação do tributo em causa, ou o facto de uma associação (a AIC - Associação dos Industriais de Cosmética), representativa de empresas do sector em que se insere a ora Recorrida ter promovido diligências, no plano “político”, para que a “taxa” em discussão fosse abolida ou, pelo menos reduzida, não constituem, juridicamente, factos suspensivos da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo em causa à Recorrida (ou a outros destinatários da tributação em causa), ao abrigo das alíneas a) e d) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária, ou ao abrigo de qualquer outra disposição legal;

p) Em face do exposto, o Acórdão em apreço não merece qualquer censura, não tendo sido violado nem o disposto no artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nem o disposto no artigo 660.º do Código de Processo Civil, devendo ser mantido.

q) Igual conclusão se alcança no que se refere à parte do Acórdão recorrido em que é decidido o Recurso interposto pela ora Recorrida;

r) Com efeito, a Sentença proferida em 1.ª instância padece de insuficiência factual – emergente de défice instrutório, relativamente à matéria de facto relacionada com as questões de inconstitucionalidade – por violação do princípio da igualdade e da proporcionalidade – e relativas à violação dos artigos 23.º e 25.º, 28.º e 90.º, do Tratado da Comunidade Europeia, cujas consequências deverão ser as previstas no artigo 712.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (aplicável ex vi artigo 281.º do CPPT);

s) Na verdade, as testemunhas em causa, pela posição que ocupam – Presidente da Direcção da Associação dos Industriais de Cosméticos (AIC); e Director Financeiro – estão particularmente habilitadas a depor sobre factualidade constante dos artigos 279.º a 288.º, 312.º, 313.º, 328.º, 330.º, 332.º, 335.º, 347.º, 351.º, 353.º e 354.º da petição inicial de impugnação judicial, cuja demonstração pode – e terá certamente – influência na decisão do processo;

t) Em especial, o seu depoimento será crucial para efeitos de esclarecimento e comprovação dos seguintes factos, essenciais à descoberta da verdade material e boa decisão da causa:

i) o facto de as reais receitas do INFARMED com a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal não se encontrarem reflectidas sequer de forma aproximada nos relatórios e contas publicadas pelo INFARMED até ao ano de 2005, sendo muito superiores aos valores constantes dos referidos relatórios e contas;

ii) o facto de a produção nacional de produtos cosméticos e de higiene corporal ser extremamente reduzida, representando apenas entre 2% e 3% do mercado português;

iii) o facto de a receita gerada pela taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal ser utilizada principalmente na realização de análises laboratoriais de produtos cosméticos e de higiene corporal de origem nacional;

u) Em face do exposto, a Sentença proferida em 1.ª instância, na parte de que, a ora Recorrida, recorreu é ilegal por insuficiência instrutória e consequente erro de julgamento, tendo violado o disposto nos artigos 265.º e 511.º, do CPC, e 13.º, 114.º e seguintes do CPPT, pelo que o Acórdão recorrido não merece qualquer censura.

*Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o douto suprimento de Vossas Exce-
lências deverá o presente recurso ser julgado improcedente, com as necessárias consequências legais».*

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral adjunto emitiu parecer no qual, após enunciar os requisitos de admissibilidade do

recurso por oposição de acórdãos e de analisar detalhadamente os arestos em confronto, concluiu pela inexistência das invocadas oposições com os seguintes fundamentos:

- quanto à primeira oposição invocada, «[...]

Desde logo porque no caso do acórdão recorrido o tribunal considerou que não estava perante a configuração de uma verdadeira questão, mas sim de factos que não eram relevantes para a decisão da questão suscitada e que consistia na verificação da “caducidade do direito de liquidação”.

Com efeito, a impugnante invocou a caducidade do direito de liquidação das taxas sobre a comercialização de produtos de saúde incidentes sobre vendas de produtos cosméticos e de higiene corporal efectuadas no período de 1 de Janeiro de 2000 a Dezembro de 2001. E a Recorrente alega ter suscitado duas possíveis causas de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação e alegado factos sobre as mesmas, mas o tribunal de 1 instância desconsiderou essa factualidade e não se pronunciou sobre as mesmas. Por sua vez o TCA Sul “considerou que não havia necessidade de incluir essa factualidade na matéria de facto assente, por entender que a matéria da excepção alegada não tinha viabilidade face a jurisprudência, coarctando, assim, a possibilidade de o INFARMED discutir o aspecto jurídico da causa, com base nos factos correctos e relevantes – embora, como se alegou, o mesmo acórdão tenha adoptado procedimento oposto no que respeita ao recurso interposto pela impugnante.”

Ora, a proceder o que é invocado pela Recorrente estaríamos não perante omissão de pronúncia sobre questão por si suscitada, mas sim perante erro de julgamento, por o tribunal não ter conhecido de factos por si alegados e que se mostrariam relevante para decidir a questão da “caducidade do direito de liquidação”. Ou seja, a alegação de factos que supostamente suspendem o prazo de caducidade do direito de liquidação não configura uma questão autónoma da questão da caducidade, e nessa medida só faz sentido levá-los ao probatório se os mesmos assumirem relevância para a decisão dessa questão.

Enquanto no acórdão fundamento a nulidade da notificação da liquidação invocada pela impugnante configura uma verdadeira questão, embora se possa concluir que em sede de impugnação judicial do acto tributário a mesma não assume relevância, por não contender com a legalidade do acto de liquidação, mas sim com a sua eficácia e só aquela ser objecto do referido meio processual.

Ou seja, num caso estamos perante factos com repercussão na apreciação de uma questão jurídica e não perante uma questão jurídica autónoma. Enquanto noutro estamos perante uma questão jurídica autónoma, ainda que sem repercussão no destino a dar à acção.

Entendemos, assim, que não se verifica a invocada oposição de acórdãos, por não se verificar a identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto».

- quanto à segunda oposição invocada, «[...]

Em face das duas decisões proferidas no acórdão recorrido e acórdão fundamento conclui-se que, sendo certo que as situações fácticas e as questões suscitadas sejam similares, uma vez que em ambos os processos se questionava a legalidade das denominadas taxas sobre a comercialização de produtos de saúde e sobre produtos de cosmética e de higiene corporal, a divergente solução dada ao recurso por parte do TCA Sul no que diz respeito à invocada “insuficiência da matéria de facto” e “défice instrutório”, prende-se com a apreciação da matéria de facto e não com a apreciação de uma questão de direito ou interpretação divergente da lei.

Enquanto no acórdão fundamento se aborda a referida questão numa perspectiva da caracterização da prestação tributária como imposto sobre o consumo e da relevância da produção de prova requerida nesse âmbito, já no acórdão recorrido, aparentemente (uma vez que nada se esclarece a esse respeito), censura à decisão recorrida tem a ver com a não admissão da prova testemunhal no sentido de que pode ser apurada factualidade com relevância para a apreciação do juízo de inconstitucionalidade invocado pela recorrente.

Em face do exposto, afigura-se-nos que as divergentes soluções dadas aos recursos pelo TCA Sul não têm subjacente a apreciação da mesma questão de direito, mas sim diferentes abordagens da matéria de facto e enquadramento das questões, motivo pelo qual entendemos que não se mostram reunidos os pressupostos do recurso de oposição de acórdãos previsto no n.º do artigo 284.º do CPPT».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros desta Secção do Contencioso Tributário.

1.8 Cumpre apreciar e decidir, sendo que, antes do mais, há que verificar se estão verificados os requisitos da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos.

Só se concluirmos pela verificação desses requisitos, passaremos a conhecer do mérito do recurso, ou seja, das infracções imputadas ao acórdão recorrido [cfr. art. 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) ⁽²⁾], sendo as questões a apreciar e decidir relativas à nulidade por omissão de pronúncia, a primeira, e às situações de insuficiência da matéria de facto para a decisão a proferir, a segunda.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O acórdão recorrido efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a decisão da causa, com base nos documentos existentes nos autos e no processo administrativo, consideramos assente a seguinte factualidade:

A) A impugnante é uma sociedade comercial que se dedica, entre outras actividades, à comercialização e distribuição de produtos de higiene pessoal e actividades acessórias ou complementares em território nacional e resultou da fusão por incorporação de, entre outras, da B....., Lda. - cf. fls. 167 dos autos;

B) Por deliberação do INFARMED - Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento de 10/12/2004 foi ordenada a realização de uma inspecção externa a diversas empresas, entre as quais a impugnante, com vista à recolha de elementos tendentes à liquidação oficiosa das taxas sobre a comercialização de produtos de saúde, composta por uma fase inicial de análise de elementos contabilísticos fornecidos pelos sujeitos passivos no mês de Dezembro de 2004, seguida de inspecção às instalações dos mesmos, a realizar em Janeiro de 2005 - cf. fls. 230 dos autos e 1 e sg do PAT Vol 1;

C) Através do officio n.º 53075 de 10/12/2004 foi a Impugnante informada, além do mais, que iria ter lugar a inspecção externa, tendo sido concedido o prazo de 10 dias para a apresentação dos balancetes mensais das contas da classe 7 do Plano Oficial de Contas, devidamente certificadas por Técnico Oficial de Contas, referentes aos exercícios de 2000 a 2003, uma vez que a Impugnante não entregara as declarações mensais de vendas de produtos cosméticos e de higiene corporal, nem efectuara o pagamento das taxas sobre a comercialização de tais produtos de Janeiro de 2000 a Outubro de 2003 - cf. fls. 211 dos autos e 23 do PAT Vol 1;

D) A Impugnante requereu informações complementares que lhe foram facultados através do officio n.º 57368 de 29/12/2004, onde se invoca a legitimidade do Infarmed para a realização da inspecção com fundamento no artigo 2.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20/12 - cf. fls. 215 e 225 dos autos e 54 e 65 do PAT;

E) Na mesma data foi remetida “carta aviso”, invocando os termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT e artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPT), para notificar a Impugnante do âmbito e extensão da acção inspectiva - cf. fls. 228 dos autos e 68 do PAT;

F) A Impugnante foi notificada em 11/1/2005 de que teria lugar a deslocação dos técnicos do Infarmed às suas instalações a fim de recolher elementos e informações contabilísticas melhor identificadas no officio n.º 1107 de 10/1/2005 - cf. fls. 287 dos autos e 69 a 71 do PAT;

G) De tal comunicação foi dado conhecimento ao Inspector-geral da Inspeção Geral de Finanças - cf. fls. 77 do PAT;

H) Em Janeiro de 2005 o INFARMED contratou a C.....” com vista a relatar eventuais desconformidades dos elementos contabilísticos a fornecer pela Impugnante ao Infarmed no âmbito da inspecção referida em E), e reportar as bases de incidência das taxas a cobrar de acordo com as informações recolhidas - cf. fls. 107 do PAT Vol 1;

I) No dia 17/1/2005 teve lugar a deslocação às instalações da Impugnante da equipa de inspecção, com vista à recolha de elementos relativos aos anos de 2000 a 2004 - cf. documentos de fls. 240 a 246 dos autos e 440 a 444 e anexos do PAT Vol 1;

J) Em 24/1/2005 a Impugnante remeteu os documentos em falta, solicitados pela inspecção, informando, além do mais, que pelos seus serviços informáticos foi possível recolher a informação pretendida, isto é, a reconciliação entre o que a empresa considera ser o Valor Líquido de Vendas (Net Proceeds of Sales - NPS) que para todos os efeitos reporta para os seus accionistas (D..... e E.....), e as contas do Plano Oficial de Contabilidade (POC), referindo que “é nossa manifesta convicção de que todos os aspectos (...) referenciados devam ser considerados no computo global do apuramento da respectiva taxa/imposto sobre os produtos cosméticos. Nesse sentido remetem-se mapas anuais referentes aos cosméticos e produtos de higiene corporal (personal care) com base no NPS, detalhado por famílias de produtos - cf. fls. 247 e anexos e fls. 440 a 2584 do PAT Volumes 2, 3, 4, 5 e 6 em particular fls. 446 do vol 2;

K) A Impugnante apurou e indicou os seguintes valores líquidos de Venda (Net Proceeds of Sales - NPS) anuais, que forneceu nos documentos que remeteu ao Infarmed:

Ano	NPS
2000	€ 51 583 544,00
2001	€ 56 477 607,00
2002	€ 61 207 321,00
2003	€ 63 976 514,00
2004	€ 56 947 472,00

Cfr. fls. 448, 451, 452, 457, 460 do vol 2 do PAT;

L) Em 30 de Dezembro de 2005 pela C.....” foi elaborado um relatório relativo à análise aos elementos contabilísticos recolhidos no âmbito da acção de inspecção realizada pelo Infarmed à Impugnante identificada em E), em que conclui que os montantes anuais sobre os quais deverão incidir as taxas referidas no DL 312/2002 e redacções anteriores são os seguintes”

Ano	Base	Taxa (2%)
2000	€ 51 583 544,00	€ 1 031 670,88
2001	€ 56 477 607,00	€ 1 129 552,14
2002	€ 61 207 321,00	€ 1 224 146,42
2003	€ 63 976 514,00	€ 1 279 530,28
2004	€ 56 947 472,00	€ 1 138 949,44
		€ 5 803 849,16

Cf. fls. 108 do PAT vol 1;

M) Concluiu a referida C..... que o mapa de facturação dos produtos cosméticos e de higiene corporal disponibilizado pela Impugnante para os exercícios de 2000 a 2004 estava concordante com o Valor Líquido de Vendas (Net Proceeds of Sales - NPS) considerado pela impugnante, sobre o qual incide a taxa de 2%, existindo concordância do valor das vendas constantes dos diversos elementos recolhidos (balancetes, Demonstrações Financeiras e Declarações Fiscais) para os exercícios de 2000 a 2003, sendo que para o exercício de 2004 apenas se analisaram os balancetes mensais uma vez que a restante documentação não estava ainda disponível para análise, valores que foram calculados de acordo com a explicação fornecida pela impugnante no ofício que enviou ao Infarmed em 24/1/2005, (cf. alínea J)), não tendo, no entanto procedido à validação dos suportes documentais das respectivas contas consideradas para o cálculo efectuado, uma vez que este teste não figurava no âmbito do relatório contratado - cf. fls. 109 do Vol 2 do PAT;

N) Através de ofícios datados de 4/1/2006 foram remetidos à Impugnante liquidações respeitantes aos anos abrangidos pela acção inspectiva - cf. fls. 289 a 298 dos autos e 146 do vol 2 do PAT;

O) Em 3/2/2006 a impugnante requereu esclarecimentos sobre as referidas liquidações - cf. fls. 299 dos autos e 155 do vol 2 do PAT;

P) Através dos ofícios n.º 11768 a 11772 de 2/3/2006, recebidos em 6/3/2006, foi a impugnante notificada das liquidações oficiosas resultantes da revisão operada pelo Infarmed, por se ter constatado que o volume de vendas considerado nas anteriores liquidações, referidas em N), não correspondia ao resultante das declarações e elementos contabilísticos fornecidos pela Impugnante remetendo-se novas liquidações - cf. fls. 173 a 187 dos autos;

Q) Em tais liquidações oficiosas é indicado como data limite para pagamento voluntário o dia 31 de Março de 2006, invocando-se a não apresentação pela impugnante das declarações de venda de produtos cosméticos e de higiene corporal e a falta de auto liquidação e pagamento da taxa sobre comercialização dos mesmos produtos nos termos do artigo 72.º da Lei 3 -8/2000, de 4 de Abril, relativamente aos anos de 2000 e 2001 e ainda dos artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro relativamente aos restantes anos - cf. fls. 173 a 167 dos autos;

R) As referidas liquidações tiveram por base as declarações e os elementos contabilísticos obtidos junto da impugnante no âmbito da inspecção referida em B), ao abrigo do artigo 31.º, n.º 1 e 63.º n.º 1 da LGT, que evidenciaram o volume de vendas anual realizado, fundamentando-se nas citadas disposições legais e artigos 35.º, 60.º, n.º 2 e 77.º da LGT, artigo 559.º n.º 1 do CC e das Portarias 263/99 de 12/4 e 291/2003 de 8/4, sendo o seguinte o seu teor:

Ano	Volume de vendas	Taxa	Tributo devido	Juros compensatórios
2000	€ 51 583 544,00	2%	€ 1 031 670,88	€ 306 929,15
2001	€ 56 477 607,00	2%	€ 1 129 552,14	€ 256 980,85
2002	€ 61 207 321,00	2%	€ 1 224 146,42	€ 192 811,45
2003	€ 63 976 514,00	2%	€ 1 279 530,28	€ 124 727,91
2004	€ 56 947 472,00	2%	€ 1 138 949,44	€ 64 654,88

Cf. fls. 173 a 187

S) No dia 2/5/2006, a impugnante deduziu reclamação graciosa contra tais liquidações – cf. fls. 172 dos autos e fls. 174 do PAT Volume 1;

T) Através do ofício n.º 54484 de 23/10/2006 foi a impugnante notificada do projecto de decisão, para efeitos de audição prévia que exerceu em 3/11/2006 - cf. fls. 188 e 197 dos autos e 395 e 404 do vol 2 do PAT;

U) Por deliberação de 1/2/2007 foi indeferida a reclamação da impugnante - cf. fls. 171 dos autos e 417 a 436 do vol 2 do PAT;

V) Tal deliberação foi notificada à impugnante através do ofício n.º 10894, datado de 15/2/2007, recebido pela impugnante em 19/2/2007 - cf. fls. 170 dos autos e 437 do vol 2 do PAT;

W) A presente impugnação deu entrada neste Tribunal por via presencial, no dia 5/3/2007 - cf. carimbo aposto a fls. 3 dos autos;

X) A Impugnante efectuou o pagamento de € 2 399 890,41 em 1/2/2006 - cf. fls. 311;

Y) A Impugnante efectuou o pagamento de € 435 062,99 em 31/3/2006 - cf. fls. 326.

Factos não provados

Não se provou que a impugnante tivesse sido notificada do termo da inspecção externa realizada.

Inexistem outros factos não provados com interesse para a decisão da causa».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Pretende a Recorrente a uniformização da jurisprudência relativamente a duas alegadas questões fundamentais de direito que considera terem sido decididas em sentido divergente nos acórdãos em confronto: a nulidade por omissão de pronúncia e a insuficiência factual para a decisão a proferir.

Alega que a primeira questão foi decidida no acórdão recorrido em contradição com o decidido pelo acórdão de 12 de Janeiro de 2011 desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 37/10 ⁽³⁾, que indicou como acórdão fundamento.

Alega também que a segunda questão foi decidida no acórdão recorrido em contradição com a decisão sumária da mesma Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul de 29 de Março de 2011, proferida no processo n.º 4599/11, que indicou como acórdão fundamento.

Apesar de o Juiz Desembargador que relatou o acórdão recorrido ter proferido, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT, despacho em que admite a existência das alegadas oposições de acórdãos ⁽⁴⁾, importa verificar se as mesmas ocorrem ⁽⁵⁾, pois essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal *ad quem* de a reapreciar, em conformidade com o disposto no art. 641.º, n.º 5 ⁽⁶⁾ (corresponde ao anterior art. 685.º-C, n.º 5), do Código de Processo Civil ⁽⁷⁾ (CPC).

Só depois, se for caso disso, passaremos a conhecer do mérito do recurso.

2.2.2 DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO POR OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS

2.2.2.1 O presente processo de impugnação judicial iniciou-se no ano de 2007, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 2002, nos termos dos arts 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro, dos quais decorre que a data da entrada em vigor do novo Estatuto ocorreu em 1 de Janeiro de 2004.

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

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 Lei de Processo dos Tribunais Administrativos, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

i. identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe uma 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. que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

iii. que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

2.2.2.2 Começaremos por apreciar se estão verificados os requisitos da alegada contradição de julgados à luz dos supra referidos princípios, já que a sua inexistência obstará, lógica e necessariamente, ao conhecimento do mérito do recurso.

2.2.3 QUANTO À PRIMEIRA OPOSIÇÃO INVOCADA

O Recorrente começa por suscitar a oposição do acórdão recorrido, na parte em que conheceu o recurso por ele interposto com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro de 2011, proferido no processo com o n.º 37/10, sustentando que num e noutro aresto foi decidida a questão da omissão de pronúncia em sentidos opostos.

Vejamos se assim foi:

No acórdão recorrido, depois de se referir qual o entendimento doutrinal e jurisprudencial aplicável em sede de omissão de pronúncia, salientando-se que «[t]rata-se de falta de pronúncia sobre questões e não de falta de realização de diligências instrutórias ou de falta de avaliação de provas que poderiam ser apreciadas», sendo que «[r]elativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão e referir se a considera provada ou não provada», concluiu-se que a sentença sob recurso não enfermava da nulidade por omissão de pronúncia que lhe vinha assacada, uma vez que, «tendo o Recorrente/Rte reconduzido o coligido vício, unicamente, a uma ausência de pronúncia sobre matéria de facto, em conformidade com a doutrina vinda de anotar, sem mais, é inviável que se considere preenchido».

Ou seja, no acórdão recorrido considerou-se, em síntese, que o Recorrente tinha reconduzido a invocação da nulidade por omissão de pronúncia da sentença à falta de julgamento sobre matéria de facto que o Recorrente tinha como pertinente para a decisão a proferir [como resulta inequivocamente das conclusões 1.^a e 2.^a das alegações do recurso que deduziu contra a sentença ⁽⁸⁾], sendo que essa alegação é insusceptível de integrar uma questão para os fins previstos no art. 125.º do CPPT, motivo por que nunca poderia suportar a invocada nulidade por omissão de pronúncia. Apesar disso, tal alegação foi apreciada sob a óptica do erro de julgamento da matéria de facto.

Por seu turno, no acórdão fundamento, o Supremo Tribunal Administrativo considerou, em síntese, que a falta de conhecimento da invocada nulidade do acto de notificação da liquidação impugnada constituía omissão de pronúncia, «pois possuindo o problema colocado os contornos de uma verdadeira questão, havia que apreciá-lo e solucioná-lo, ainda que para o julgar improcedente com o fundamento de se tratar de matéria que não contende com a legalidade do acto tributário impugnado. Só depois dessa pronúncia as partes poderão saber se a questão procede ou improcede e conhecer os fundamentos de tal decisão, optando, então, entre a aceitação do julgado ou a interposição de recurso por erro de julgamento da questão».

Ou seja, no acórdão fundamento considerou-se verificada a nulidade da sentença por omissão de pronúncia por nesta nada se ter dito, nem sequer para justificar a não apreciação da questão, sobre a invocada nulidade da notificação da liquidação impugnada.

Como é bom de ver, não existe contradição alguma entre o decidido em ambos os arestos a propósito da nulidade por omissão de pronúncia: no acórdão recorrido considerou-se que a alegada falta de julgamento sobre matéria de facto tida pelo Recorrente como pertinente para a decisão a proferir não podia integrar vício formal da sentença por omissão de pronúncia, mas apenas eventual erro de julgamento da matéria de facto; já no acórdão fundamento considerou-se que a sentença recorrida enfermava de nulidade por não se ter apreciado a invocada nulidade da notificação da liquidação do acto impugnado, nem nada se ter dito em ordem a justificar a falta de apreciação desse problema que tinha sido colocado ao Tribunal e que possuía «os contornos de uma verdadeira questão», que cumpria apreciar e decidir.

É, pois, manifesto que, no que toca à primeira questão, não ocorre um dos requisitos específicos para o prosseguimento deste recurso, qual seja a oposição de acórdãos. Sendo certo que em ambos os acórdãos se apreciou a questão da nulidade por omissão de pronúncia, não se verifica divergência de entendimentos jurídicos entre ambos que possa justificar e servir de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos.

Nessa parte, o recurso será julgado findo por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, atento o disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

2.2.4 QUANTO À SEGUNDA OPOSIÇÃO INVOCADA

O Recorrente suscita também a oposição entre o acórdão recorrido e a decisão sumária da mesma Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul de 29 de Março de 2011, proferida no processo n.º 4599/11, que indicou como “acórdão” fundamento, alegando que a questão da “insuficiência da matéria de facto e défice instrutório” foi decidida por aquelas decisões judiciais de modo divergente.

Desde logo, relativamente a esta segunda questão que o Recorrente pretende seja apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo, porque a decisão judicial invocada como suporte da alegada oposição não é um acórdão (denominação que o art. 152.º, n.º 3, ⁽⁹⁾ do CPC, que corresponde ao anterior art. 156.º, n.º 3, reserva para as decisões colegiais), mas uma decisão sumária, proferida pelo relator ao abrigo do disposto no art. 705.º do CPC na redacção em vigor à data ⁽¹⁰⁾ e a que hoje corresponde o art. 656.º, «não é admissível o recurso para o Tribunal Pleno», motivo por que «o recurso deve ser julgado findo», como tem vindo a decidir o Pleno desta Secção ⁽¹¹⁾ e é também doutrina sustentada por JORGE LOPES DE SOUSA ⁽¹²⁾.

Na verdade, o art. 284.º, n.º 1, do CPPT é inequívoco: o recurso previsto nessa disposição legal é por oposição de acórdãos, sendo que logo no requerimento de interposição de recurso deve o recorrente «indicar com a necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido».

Assim, se a decisão recorrida não for um acórdão, mas uma decisão sumária proferida nos termos do art. 656.º do CPC (antigo art. 705.º), não é admissível o recurso por oposição de acórdãos, o que bem se compreende porque essa decisão podia ainda ser sujeita à apreciação da conferência, que é o modo normal de funcionamento dos tribunais superiores (cfr. arts. 17.º, n.ºs 1 e 5, e 35.º, n.ºs 1 e 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais). Ora, se o interessado prescindiu do direito de solicitar a intervenção da conferência, que lhe assistia nos termos do n.º 3 do art. 700.º do CPC (actual art. 652.º), e assim conseguir que a questão fosse apreciada por acórdão, não faz sentido abrir-se-lhe a possibilidade de recorrer, quando esta seja possível.

Ou seja, a reclamação para a conferência da decisão do relator que julgou sumariamente o recurso ao abrigo do art. 656.º do CPC (antigo art. 705.º), é condição *sine qua non* para a recorribilidade dessa decisão. Trata-se de uma reclamação necessária para lograr uma decisão susceptível de impugnação por via de recurso – se admissível – já que os tribunais superiores são, por essência, órgãos colegiais.

Como diz FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, a reforma do Código de Processo Civil de 1995/96 «sacrificou a colegialidade, apanágio dos tribunais de recurso, à unipessoalidade com intervenção exclusiva do relator na prática de vários actos jurisdicionais», sendo que «a mais importante novidade é a que consiste na possibilidade do julgamento ser exclusivamente efectuado pelo relator (artigo 705.º). Tudo isto sem prejuízo da reclamação para a conferência da decisão do relator, por iniciativa da parte que se considere prejudicada (artigo 700.º, n.º 3)»⁽¹³⁾.

É, pois, certo que não é possível interpor recurso de uma decisão sumária proferida pelo relator com fundamento em oposição de acórdãos.

Igualmente, não é possível invocar como fundamento do recurso de um acórdão a oposição entre ele e uma decisão sumária proferida nos termos do art. 656.º do CPC.

É que esta decisão, como deixámos já dito não é um acórdão, não é uma decisão colegial, mas sim singular. E, como tem vindo a afirmar o Pleno desta Secção nos já referidos acórdãos «a decisão sumária não tem o valor de acórdão. Tem, isso sim, se não impugnada, o valor e a força do caso julgado».

Como também aí se tem vindo a dizer, «[o] que está em causa no recurso por oposição de acórdãos é uma antinomia entre acórdãos e não uma antinomia entre um acórdão e uma decisão de um juiz singular», sendo que esse entendimento saiu reforçado com a entrada em vigor, cujo art. 284.º se refere a recurso por oposição de acórdãos, sendo que «[n]ão se prevê no respectivo texto legal o despacho sumário, sendo que, à data da publicação do CPPT, já estava em vigor o citado art. 705.º do CPC, sendo crível que um legislador avisado não deixaria de se reportar à decisão sumária do relator (se transitada) como fundamento desse recurso por oposição de acórdãos».

Concluimos assim que o recurso não deveria ter sido admitido, por não ser possível um recurso por oposição de acórdãos entre um acórdão e uma decisão sumária do relator, transitada em julgado, sem intervenção da conferência.

Poderá eventualmente argumentar-se que essa inadmissibilidade não se verifica nos casos em que essa decisão sumária consiste, como a lei permite, em simples remissão para um acórdão anterior, com junção da respectiva cópia. Na verdade, nesses casos em que a decisão sumária é por remissão para um acórdão poderia eventualmente configurar-se a invocada oposição entre o acórdão recorrido e aquele para que se remete na decisão sumária.

O argumento não colhe: se o Recorrente pretendia invocar como fundamento o acórdão para que remeteu a decisão sumária, porque não o fez, ao invés de (num procedimento manifestamente mais complicado) invocar como fundamento essa decisão sumária? Não podemos ignorar que a lei é bem clara ao referir-se a *oposição de acórdãos* e não a oposição de *decisões judiciais*.

Aliás, *in casu* o Recorrente pôde escolher, de entre os vários (7) acórdãos que indicou no requerimento de interposição do recurso (cfr. fls. 2095) que inicialmente indicou, qual deles queria eleger como fundamento, na sequência do convite que para o efeito lhe foi endereçado pelo Desembargador relator no Tribunal Central Administrativo Sul (cfr. fls. 2095). E mesmo depois de ter sido novamente notificado pelo Relator para apresentar certidão do acórdão, porque não encontrava o que foi eleito pelo Recorrente como fundamento relativamente à segunda questão (cfr. fls. 2178), podia ter invocado o lapso e indicado um acórdão, designadamente aquele para que a decisão sumária escolhida remete. Ou seja, é inquestionável que o Juiz Desembargador relator observou os deveres que decorrem para o juiz do princípio de cooperação [cfr. art. 7.º, n.º 1, do CPC⁽¹⁴⁾] que deve nortear todo o processo, permitindo à Recorrente, por mais do que uma vez, indicar um acórdão como fundamento do recurso, Mas a Recorrente não fez nada disso e preferiu escolher uma decisão sumária para invocar como acórdão fundamento (cfr. fls. 2188).

Deve, pois, arcar com as consequências da sua escolha, tanto mais que se encontra devidamente representado por Mandatário judicial e a tese que subscrevemos não pode ter-se como inesperada, pois não só resulta de mera interpretação declarativa do disposto no art. 284.º do CPPT, como, ao que sabemos, é aceite pela doutrina sem nenhuma reticência.

Por outro lado, não é admissível que os erros das partes imponham ao tribunal, e especialmente à parte contrária, cujos direitos e interesses legítimos merecem igual tutela em face da lei [cfr. art. 4.º do

CPC⁽¹⁵⁾], menor segurança no dever processual, desresponsabilizando as partes pelos actos processuais de que lhes cabe a iniciativa: se o Recorrente escolheu como acórdão fundamento uma decisão que não é um acórdão, *sibi imputet*.

Afigura-se-nos, pois que, no que toca à segunda questão, não ocorre um dos requisitos específicos para o prosseguimento deste recurso, qual seja a oposição de acórdãos, pela simples razão de que não é um acórdão, mas uma decisão sumária proferida nos termos do art. 656.º do CPC, a decisão judicial invocada como fundamento do recurso.

Também nessa parte, o recurso será julgado findo por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, atento o disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Atento o disposto no art. 27.º, alínea b) do ETAF, no art. 284.º do CPPT e no art. 152.º do CPTA, o recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após 1 de Janeiro de 2004 (data da 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 Supremo Tribunal Administrativo.

II - Se a solução divergente dada no acórdão recorrido à mesma questão suscitada no acórdão fundamento não resulta de divergência de entendimentos jurídicos, mas antes da diversidade das situações fácticas sob apreciação, não se verifica oposição entre ambos que possa justificar e servir de fundamento ao recurso previsto no art. 284.º do CPPT.

III - Para esse recurso apenas relevam decisões judiciais que tenham a qualificação de «acórdãos», isto é, decisões colegiais na definição dada pelo n.º 3 do art. 152.º do CPC, (que corresponde ao anterior art. 156.º, n.º 3), não sendo, por isso, possível invocar como fundamento do recurso um despacho do relator, mesmo que se trate de uma decisão sumária proferida nos termos do art. 656.º do CPC (antigo art. 705.º).

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em pleno, em julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 26 de Março de 2014. — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* (relator) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

(1) Pese embora no requerimento de interposição do recurso o Recorrente tenha identificado essa decisão como acórdão, veio mais tarde (a fls. 2188) e na sequência da notificação que lhe foi efectuada para juntar certidão do acórdão, uma vez que o Juiz Desembargador relator no Tribunal Central Administrativo Sul não o conseguiu encontrar, corrigir a alegação, dizendo que se tratava de uma decisão sumária, proferida ao abrigo do disposto no artigo 705.º do Código de Processo Civil, na redacção em vigor à data.

(2) Embora este preceito legal se refira à «*infracção imputada à sentença*», é manifesto o lapso, que aliás perpassa também os n.ºs 3, 5 e 6 do mesmo artigo 152.º do CPTA, onde se alude a *sentença* quando se deveria dizer *acórdão*, que é a denominação legal das decisões dos tribunais colegiais (cfr. artigo 156.º, n.ºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, na versão anterior à aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto). Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, nota de rodapé n.º 3 na anotação 44 c) ao artigo 279.º, p. 402.

(3) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (<https://dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf>), págs. 2 a 6, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee0159344cc8bc58025781d004ada97?OpenDocument>.

(4) No sentido de que o relator a que alude o n.º 5 do artigo 284.º do CPPT é o do tribunal recorrido *vide*, por todos, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, sendo o segundo do Pleno da Secção:

– de 19 de Fevereiro de 2003, proferido no processo n.º 26.769, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Março de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2003/32210.pdf>), págs. 376 a 380, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6e16c69322ac2f6e80256cde0037eb95?OpenDocument>;

– de 29 de Outubro de 2003, proferido no processo n.º 1234/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7 de Julho de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2003/32400.pdf>), pp. 346 a 349, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b0b6ac6dfb8ee12e80256de9004cc7ae?OpenDocument>.

(5) Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, volume IV, nota 15 c) ao artigo 284.º do CPPT, p. 482.

(6) «*A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnada pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 306.º*».

(7) Código de Processo Civil aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

(8) «*1.ª A douta sentença recorrida é nula por omissão de pronúncia, por não se ter pronunciado, como devia, sobre matéria de facto relevante para a boa decisão da causa, violando, assim, o n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, bem como o n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 2.º*

daquele Código» e «2.ª Com efeito, a douda sentença recorrida não considerou provados os factos alegados nos artigos 40.º a 42.º da Contestação, apesar de os mesmos terem sido alegados e não terem sido objecto de impugnação pela parte contrária e de relevarem para a boa decisão da causa».

(9) «As decisões dos tribunais colegiais têm a denominação de acórdãos».

(10) «Quando o relator entender que a questão a decidir é simples, designadamente por ter já sido jurisdicionalmente apreciada, de modo uniforme e reiterado, ou que o recurso é manifestamente infundado, profere decisão sumária, que pode consistir em simples remissão para as precedentes decisões, de que se juntará cópia» (hoje, corresponde-lhe o artigo 656.º).

(11) Vide os seguintes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 26 de Janeiro de 2005, proferido no processo n.º 360/04, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10 de Novembro de 2005 (<https://dre.pt/pdfgratisac/2005/32410.pdf>), págs. 6 a 8, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e8d529b3eafdb57780256faa004e4e6f?OpenDocument>;

– de 13 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 77/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/acba1ad6fbaad2a280257c240051979f?OpenDocument>.

(12) Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 2 b) ao artigo 284.º, pp. 460/461.

(13) (Manual dos Recursos em Processo Civil, 9.ª edição, Almedina, pp. 208/209.)

(14) «Na condução e intervenção no processo, devem os magistrados, os mandatários judiciais e as próprias partes cooperar entre si, concorrendo para se obter, com brevidade e eficácia, a justa composição do litígio».

(15) «O tribunal deve assegurar, ao longo de todo o processo, um estatuto de igualdade substancial das partes, designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa e na aplicação de cominações ou de sanções processuais».

Acórdão de 22 de Janeiro de 2014.

Assunto:

Dedutibilidade de custos/gastos. Indispensabilidade. Prova testemunhal.

Sumário:

Tendo sido questionada a indispensabilidade dos gastos, nos termos do artigo 23.º do CIRC, não pode considerar-se dispensável a prova testemunhal arrolada com vista a fazer a prova de factos alegados na petição e referentes à demonstração daquele requisito, mormente se acaba por concluir-se que o contribuinte não demonstrou (como era seu ónus) nem a efectividade nem a indispensabilidade daqueles gastos.

Processo n.º 1632/13-50.

Recorrente: A..., 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. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do TAF de Lisboa, na qual, julgando-se apenas parcialmente procedente a respectiva impugnação, se manteve o acto de liquidação adicional referente a IRC do ano de 1996, na parte em que tal liquidação se reporta ao acréscimo de lucro tributável da quantia de 34.000.000\$00 relativa a “duplicação de custos por prestação de trabalhos especializados”.

Invoca existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido no Pleno da Secção do CT deste STA, em 16/6/2010, no proc. n.º 046/10.

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. 230-240).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator junto do TCAS, proferido em 31/7/2012 (fls. 271), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

1. Segundo o Acórdão aqui recorrido, a produção da prova testemunhal oportuna e legitimamente requerida pela Recorrente pode ser dispensada, apesar de estar em causa, precisamente, o ónus da demonstração e prova da indispensabilidade custos à luz do disposto no artigo 23º do CIRC,

2. ónus, este, que, segundo o doudo Acórdão recorrido, competia ao contribuinte, aqui Recorrente.

3. In casu, a AF tinha desconsiderado fiscalmente custos respeitantes serviços adquiridos (trabalhos especializados), no valor de Esc. 34.000.000\$00, por alegada violação do disposto no artigo 23º do CIRC, tal como resulta dos sinais dos autos (cfr. relatório inspectivo e factualidade provada em 8. e 9. do douto Acórdão recorrido).

4. Contrariando este entendimento, a Recorrente, em 67º a 70º da PI, alegou factualidade tendente a demonstrar exactamente aquela indispensabilidade dos ditos custos com serviços adquiridos, à luz do disposto no artigo 23º n.º 1 do CIRC - como resulta da PI e conforme a Recorrente oportunamente salientou nas suas alegações de recurso para o TCAS, resumidas em 13. a 19. das correspondentes conclusões.

5. Ou seja, alegou factualidade relevante para demonstrar a aludida indispensabilidade dos custos em questão — e, por isso, carenciada da produção da prova testemunhal oportunamente requerida pelo contribuinte, já que o respectivo ónus probatório lhe competia (e que, aliás, lhe foi expressamente imputado pelo douto Acórdão recorrido).

6. Não obstante, o douto Acórdão recorrido - ainda que com um voto de vencido - veio considerar dispensável a produção de prova testemunhal a produzir sobre a factualidade acima mencionada, com o fundamento de que “a aderência à realidade dos contratos em causa colide com a impossibilidade da existência de duas prestações de serviço de contabilidade e gestão, com o mesmo clausulado, a ocorrer na mesma data, tendo a mesma empresa como beneficiária”.

7. Ou seja, o douto Acórdão recorrido considera dispensável a prova testemunhal porque, segundo o seu entendimento, a mesma seria “inútil” - apesar de caber precisamente ao contribuinte o ónus da prova da indispensabilidade dos custos em questão (para a obtenção dos proveitos ou manutenção da força produtora), segundo o próprio Acórdão recorrido.

8. Ora, sucede que, tal como se afirma no douto Voto de vencido constante do Acórdão recorrido, ocorre efectivamente “défice instrutório, já que a recorrente, ainda que não tenha feito reflectir na sua contabilidade, por suporte documental, a alegada aderência à realidade do contrato desconsiderado como custo pela AT, ainda assim, poderia sobre tal matéria produzir a pertinente prova testemunhal, já que esta é admitida em todos os casos em que não seja directa ou indirectamente afastada”.

9. Sendo certo que “Tendo decidido sobre a matéria de facto sem a produção de prova testemunhal requerida e tendo considerado como não provada toda a factualidade alegada no sentido de demonstrar o preenchimento dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia, incorreu a sentença recorrida em erro de julgamento que implicará a respectiva revogação com a remessa dos autos à 1ª instância para aí ser produzida prova testemunhal sobre a factualidade alegada na petição inicial e relevante para a decisão da causa.” (cfr. Acórdão do TCAN, 2ª Secção, de 03.11.2011, Proc. 00185/11.0BEVIS).

10. Tal como resulta da PI, a Impugnante, aqui Recorrente, requereu oportunamente a produção de prova testemunhal.

11. E, por força do disposto no artigo 114º do CPPT, o Tribunal deve ordenar todas as diligências de prova necessárias.

12. Sendo certo que, por força do disposto no artigo 115º n.º 1 do CPPT, em processo impugnatório devem ser aceites os meios gerais de prova, designadamente a prova testemunhal.

13. E, de facto, a Impugnante/Recorrente havia alegado a sobredita factualidade, relevante para a apreciação de mérito (segundo as diferentes soluções plausíveis de direito).

14. A qual era carenciada de produção de prova adicional, designadamente testemunhal (cfr. artigos 511º n.º 1 e 513º do CPC).

15. Particularmente, do depoimento de pessoas da área operacional, financeira e administrativa da Impugnante/Recorrente, oportunamente indicadas na PI, com razão de ciência e conhecimento directo da factualidade acima especificada.

16. Efectivamente, tornava-se necessário complementar a prova documental produzida com o depoimento de testemunhas com razão de ciência bastante para prova da factualidade alegada pela Impugnante.

17. Parte daquela factualidade não é passível de prova documental - e o processo não fornece todos os elementos necessários ao julgamento da matéria de facto.

18. Para além do que os depoimentos das testemunhas são fundamentais como complemento na interpretação da prova documental produzida.

19. Sendo que, nos termos do artigo 265º n.º 3 do CPC, incumbe ao Tribunal realizar ou ordenar, mesmo officiosamente, todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio, quanto aos factos de que deve conhecer (princípio do inquisitório).

20. E que, nos termos do artigo 392º do CC, a prova testemunhal deve ser admitida em todos os casos em que não seja directa ou indirectamente afastada.

21. Pelo que o douto Acórdão recorrido, com o devido respeito, violou os artigos 113º do CPPT, 511º n.º 1 e 513º do CPC, e 392º do CC.

22. Mais: também por força dos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material (artigo 265º do CPC), ao invés de dispensar a produção de prova complementar, o Tribunal o quo de-

veria ter previamente ordenado a produção da prova testemunhal oportuna e legitimamente requerida pela Impugnante/Recorrente.

23. De facto, o douto Acórdão recorrido incorreu em défice instrutório, atentas as plausíveis soluções de direito e questões em discussão (artigo 513º do CPC) - deveria ter sido previamente ordenada a produção de prova testemunhal.

24. Tal como se afirma no douto Acórdão do STA, 2ª Secção, de 16.01.2013, Proc. 0232/12, in www.dgsi.pt, “o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam, dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova (artigo 90º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas - sabido que instrução tem por objecto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito. (...) Para o efeito, arrolou prova testemunhal e apresentou abundante prova documental (...). E, assim sendo, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão proferida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais com base nos elementos de prova de que este dispunha, uma vez que a Requerente produziu, nesta sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão. (...) o despacho impugnado, proferido a fls. 242 vº, no sentido da desnecessidade de produção da prova testemunhal, vedou à parte a oportunidade de produzir prova (...). O Tribunal “a quo” poderia ter considerado essa prova irrelevante ou insuficiente, mas não considerá-la, a priori, como desnecessária.”

25. Sendo certo que, em processo de impugnação judicial de acto tributário são supletivamente aplicáveis as normas do CPTA, tal como previsto no artigo 2º c) do CPPT.

26. Ainda no mesmo sentido, e de forma talvez ainda mais inequívoca, especificamente em relação ao processo de impugnação judicial, pode ver-se o douto Acórdão do STA, 2ª Secção, de 16.11.2011, Proc. 0289/11, in www.dgsi.pt, segundo o qual “deverá ordenar as diligências de prova necessárias, nomeadamente a testemunhal (arts. 114º, 115º, n.º 1 e 119º, do CPPT). (...) Há, pois, factos controvertidos e relevantes para a decisão a proferir, (...) Assim, não vemos como possa dispensar-se a inquirição das testemunhas, em ordem a permitir à Contribuinte refutar o juízo efectuado pela AT. Assim o impõe a descoberta da verdade, que o juiz tem a obrigação de prosseguir, sendo que para esse efeito a lei lhe concede poderes de direcção do processo e de investigação (cfr. art. 13º, n.º 1, do CPPT) (...) Ora, essa prova, que vimos já ser legalmente admissível, só poderia ser dispensada no caso de se poder concluir que ela é manifestamente impertinente, inútil ou desnecessária. O que não podia a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro era extrair qualquer consequência jurídica, como extraiu, da verificação de que «os autos não contêm qualquer elemento probatório que corrobore o alegado pela impugnante» quando foi ela quem impediu a produção dessa prova, ao dispensar a inquirição das testemunhas (...). Há, pois, que conceder provimento ao recurso, revogar a sentença e ordenar que os autos regressem à 1ª instância, a fim de aí ser completada a instrução, designadamente através da inquirição das testemunhas arroladas. (...) só podendo dispensar essa prova no caso de concluir que ela é manifestamente impertinente, inútil ou desnecessária. (...) não pode recusar-se ao impugnante a demonstração, através da prova testemunhal por ele oferecida, dessa factualidade, da qual ele pretende retirar consequências jurídicas”.

27. Sendo certo que, como se afirma no douto Acórdão do STA, 2ª Secção, de 14.09.2011, Proc. 0215/11, in www.dgsi.pt, “Como se sabe, processo judicial tributário é, pelo menos desde a Lei Geral Tributária, um processo de partes, pautado pelo princípio da legalidade, do contraditório e da igualdade de partes, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais. E, por isso, o juiz só pode dispensar a fase de instrução dos autos «se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários» (artigo 113º do CPPT), devendo, caso contrário, ordenar as diligências de prova necessárias, nomeadamente a testemunhal, em conformidade com o disposto nos artigos 114º, 115º, n.º 1 e 119º do CPPT. (...) pode recusar a sua produção caso exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias. O direito à prova no procedimento e no processo tributário existe e é objecto de uma tutela muito forte, mas não constitui um direito absoluto, pois que o legislador ordinário estabeleceu limites e indicou critérios precisos de restrição do uso de meios de prova em relação a factos determinados, como acontece com o artigo 392º do Código Civil, onde se estabelece que “A prova por testemunhas é admitida em todos os casos em que não seja directa ou indirectamente afastada”, e com o disposto nos artigos 393º, 394º e 395º desse Código, que prevêm as situações em que é inadmissível a prova testemunhal. (...). Torna-se, assim, patente que as questões colocadas nesta impugnação não são apenas de direito, mas, também, de facto. (...), torna-se evidente a necessidade de inquirição das testemunhas arroladas, de forma a possibilitar à impugnante a prova dessa /actualidade (a qual, por ausência de prova, não foi dada como provada na sentença recorrida). Além de que a selecção da matéria de facto

relevante para a decisão da causa deve ser feita segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito (artigo 511º do CPC) (...), nem se podendo afiançar que a inquirição das testemunhas não tem interesse para a boa decisão da causa, impõe-se revogar esse despacho, o qual terá de ser substituído por outro que admita a produção da prova testemunhal oferecida, com a conseqüente anulação de todo o processado posterior à fase de instrução (que cumpre completar), seguindo-se, depois, os posteriores trâmites processuais e a prolação de sentença.”

28. No douto Acórdão do TCAS, 2ª Secção, de 20.04.2010, Proc. 03632/09, in www.dgsi.pt, considerou-se, igualmente em situação na qual estava em causa o disposto no artigo 23º do CIRC, que “É evidente que aquela avaliação do juiz e que suporte a sua decisão de prescindir da inquirição das testemunhas arroladas pode estar inquinada de erro, isto é, pode ter considerado, à luz das soluções jurídicas que postule como possíveis ao caso em apreciação, que os elementos provados já disponíveis eram bastantes e suficientes, sem que tal tenha, efectivamente, aderência à realidade. Mas então, o que ocorrerá, a nosso modo de ver, não será nenhum vício de forma mas de fundo consubstanciado em erro de julgamento que inquinará o valor doutrinal da decisão proferida sem que tenha o apoio da prova prescindida; (...) mas antes da decisão subsequente que se mostre inquinada, na sequência daquela de não inquirição de testemunhas, por erro de julgamento quanto à matéria de facto. (...) nos termos do disposto no artigo 23º do CIRC consideram-se como custos fiscais ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. (...). Entendemos, seguindo o que julgamos ser doutrina e jurisprudência pacíficas, que o sujeito passivo deve ser admitido a complementar a prova da existência do custo através do recurso a quaisquer meios admitidos em direito. É que a não-aceitação, por razões de indole meramente formal, da dedutibilidade de um custo que efectivamente foi suportado, corresponderia à tributação por um lucro que não existe, a um imposto a que não subjaz a correspondente capacidade contributiva”. Destarte, a recorrente pode, eventualmente, provar os custos em causa, suportados por documentos externos não emitidos na forma legal, por via da testemunhal arrolada. (...) Mas na eventualidade de se provar que a recorrente efectuou o pagamento de serviços efectivamente realizados e indispensáveis para a obtenção de proveitos, tem de aceitar-se que os respectivos custos podem e devem ser provados por qualquer meio admissível, nomeadamente através da prova testemunhal, (...) tal indagação se afigura necessária à boa decisão da causa e porque a mesma poderá ser alcançada através da audição das testemunhas arroladas. Destarte, por insuficiência instrutória, a nosso ver, nem sequer existe um «non liquet» sobre aquele “custo financeiro” em termos de se poder afirmar, com segurança, que por não directamente relacionado com a actividade normal da impugnante, não se configure, em tal situação, o nexos causal de “indispensabilidade” que deve existir entre os custos e a obtenção dos proveitos ou ganhos. (...) tem de ter-se em conta, para a descoberta da verdade material, todo o apporto probatório trazido ao processo pela Administração Fiscal e pelo contribuinte e tendo em conta ainda as diligências ordenadas pelo juiz, nos termos do seu art. 13º n.º 1 do CPPT, que não apenas a «imputável» ao Fisco. Assim sendo, podia e devia o juiz da 1ª Instância realizar ou ordenar todas as diligências que considerasse úteis ao apuramento da verdade. É que e como se disse, à impugnante incumbia na situação em apreço, o «onus probandi» de tais factos sem prejuízo de o juiz, no uso do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também pela sua comprovação. (...) a audição das testemunhas e outras diligências que, a par ou na sequência dessa, se mostrassem úteis e necessárias para a descoberta da verdade, uma vez que a veracidade daqueles não resulta dos elementos existentes no processo administrativo, com a certeza jurídica necessária, era normal que juntasse documentos e que fossem ouvidas as testemunhas arroladas. (...) o Juiz do Tribunal recorrido poderá e deverá indagar daquelas questões diligenciando por produzir a prova testemunhal e obter a pertinente prova documental sobre os factos atinentes pois mesmo que se considerem como factos instrumentais, nada impede que o Tribunal indague sobre eles, faculdade que era admitida no processo civil já antes da reforma de 1995/1996 (Cfr. ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual, págs. 412 a 417.). Por outro lado, no art. 264º, n.º 3, do CPC, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro, e passamos a citar JORGE LOPES DE SOUSA, «ocorreu uma extensão dos poderes de cognição do tribunal em termos de este poder considerar na decisão os factos essenciais à procedência das pretensões formuladas ou das excepções deduzidas que sejam complemento ou concretização de outros que as partes hajam alegado e resultem da instrução e discussão da causa, desde que a parte interessada manifeste vontade de deles se aproveitar e à parte contrária seja sido facultado o exercício do contraditório. (...) De qualquer modo, parece que esta última ampliação dos poderes de cognição dos tribunais no domínio do processo civil, não poderá deixar de ser aplicada no domínio do processo judicial tributário, uma vez que os interesses públicos que neste estão em causa justificam, por maioria de razão, poderes de cognição ampliados» (Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, nota 5 ao art. 13º, págs. 119/120.). Deverá, pois, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, ao abrigo dos poderes que lhe eram conferidos pelos arts. 13º do CPPT e 99º da LGT, “indagar a ocorrência dos factos indicados ouvindo as testemunhas e fazendo juntar os pertinentes documentos de suporte e levá-los ao probatório que se impõe que seja elaborado por forma a contemplar todas aquelas questões. Porque tal indagação se nos afigura

indispensável à boa decisão da causa, consideramos ocorrer motivo de anulação oficiosa da sentença, a determinar a remessa do processo ao Tribunal recorrido, para melhor investigação e nova decisão, de harmonia com os termos do disposto no art. 712º, n.º 4, do CPC, por força dos arts. 792º e 749º do mesmo diploma, e art. 2º alínea e) do CPPT. (...) na medida em que a ampliação da matéria de facto passa pela produção de prova sobre factos alegados pelas partes e que não constam da base instrutória. E, assim sendo, impõe-se o uso dos poderes de cassação conferidos no art. 712º n.º 4 CPC de anulação da decisão proferida na 1ª Instância para, em consonância com o que atrás este TCA determinou, ali se coligirem os elementos probatórios supra referidos. Uma vez obtidos e observado o contraditório e demais trâmites instrutórios da causa considerados pertinentes, cumprirá, em via de repetição do julgamento, ampliar a matéria de facto nos termos determinados pelo Tribunal Superior.”

29. Também no presente caso está em causa a “indispensabilidade” dos custos incorridos, à luz do artigo 23º do CIRC.

30. E também no presente caso está em causa o facto de a AF ter abalado a presunção de veracidade e boa-fé da declaração e contabilidade do contribuinte, constante do artigo 75º-A da LGT.

31. Pelo que, contrariamente ao decidido, deveria ter sido permitido ao contribuinte produzir prova testemunhal sobre a factualidade por si alegada destinada a demonstrar que os encargos em questão enquadravam-se efectivamente no disposto no artigo 23º do CIRC.

32. Ao negar essa produção de prova, o douto Acórdão recorrido, para além da violação das citadas disposições legais, violou o direito de defesa e protecção jurisdicional efectiva, consagrado nos artigos 20º e 268º n.º 4 da CRP.

33. Sendo que, para além da requerida prova testemunhal, por força das disposições legais citadas no douto Acórdão acabado de transcrever, igualmente relativamente à prova documental tem o Juiz o poder-dever de solicitar às partes todos os documentos necessários e adequados à descoberta da verdade material, e que repute necessários para esse efeito.

34. Também no douto Acórdão do TCAS, 2ª Secção, de 26.05.2009, Proc. 02999/09, in www.dgsi.pt, se afirma que: “esse juízo poderá ser sindicado em sede do recurso interposto da sentença, como sucedeu. Aí, não só a impugnante a entidade demandada podem sustentar a insuficiência da matéria de facto e/ou o erro no seu julgamento, como o próprio tribunal ad quem pode e deve, se considerar que a sentença não contém os factos pertinentes à decisão da causa e que os autos não fornecem os elementos probatórios necessários à reapreciação da matéria de facto, anular a sentença officiosamente (cfr. art. 712º, n.º 4, do CPC, por força dos arts. 792º e 749º, do mesmo Código, e 1º, do CPPT).”

35. Igualmente no douto Acórdão do TCAS, 2ª Secção, de 07.01.2008, Proc. 02065/07, in www.dgsi.pt, se afirma que “sempre a decisão do juiz de dispensar a produção da prova poderá ser sindicada em sede de recurso da sentença, onde, não só as partes podem invocar a insuficiência da matéria de facto e/ou o erro no seu julgamento, como o tribunal ad quem pode e deve, se considerar que a sentença não contém os factos pertinentes à decisão da causa e que os autos não fornecem os elementos probatórios necessários à reapreciação da matéria de facto, anular a sentença officiosamente (cfr. art. 712º, n.º 4, do CPC, por força dos arts. 792º e 749º, do mesmo Código, e 2º, alínea e), do CPPT). V) - A questão dos meios probatórios é uma questão processual, prévia e instrumental em relação à decisão final. Consequentemente, saber se determinados factos deviam ou não ter sido objecto de apreciação na sentença, por serem relevantes para o enquadramento jurídico das questões a apreciar e decidir, é matéria que se coloca no âmbito da validade substancial da sentença (...)” (no mesmo sentido, ainda o Acórdão do TCAS, 2ª Secção, de 30.09.2008, Processo n.º 02330/08, in www.dgsi.pt, e Acórdão do TCAS, 2ª Secção, de 03.05.2006, Proc. 01116/06, in www.dgsi.pt).

36. No mesmo sentido, o douto Acórdão do TCAN, 2ª Secção, de 15.04.2011, Proc. n.º 00321/10.4BEVIS, in www.dgsi.pt, segundo o qual “Tendo decidido sobre a matéria de facto sem a produção de prova testemunhal requerida e tendo considerado como não provada toda a factualidade alegada no sentido de demonstrar o preenchimento dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia, incorreu a sentença recorrida em erro de julgamento que implicará a respectiva revogação com a remessa dos autos à 1ª instância para aí ser produzida prova testemunhal sobre a actualidade alegada na petição inicial e relevante para a decisão da causa.”

37. Com efeito, “in casu” há déficit instrutório, com o conseqüente erro de julgamento, decorrente da não produção da prova testemunhal oportuna e legitimamente requerida, e da demais documental necessária, segundo o prudente critério do Tribunal.

38. Tal como se afirma no douto Acórdão do TCAN, 2ª Secção, de 29.03.2012, Proc. 00607/11.0BEAVR “os autos não dispõem de todos os elementos de prova indispensáveis a que este Tribunal Central Administrativo reaprecie o julgamento da matéria de facto. Dúvidas não temos, pois, que os autos padecem de défice instrutório, sendo de anular nesta parte a sentença recorrida e de ordenar a baixa dos autos para serem instruídos, inquirida a testemunha arrolada relativamente a estas matérias em causa, e bem assim que sejam produzidos outros meios de prova que, eventualmente, se revelem necessários ao mesmo fim, e não sendo de conhecer de quaisquer outros fundamentos deste recurso, por prejudicados - cfr. art. 660º, n.º 2 do CPC, ex vi do art. 713º, n.º 2, do mesmo Código.”

39. Tendo presente que no caso vertente está igualmente em causa a demonstração da “indispensabilidade” de custos financeiros incorridos, à luz do disposto no artigo 23º do CIRC, importa ainda atender, a este propósito, no conteúdo do douto Acórdão do Pleno da Secção de CT do STA, de 16.06.2010. Proc. 046/10. in www.dgsi.pt (“Acórdão fundamento”, no presente caso), aprovado por unanimidade dos Mmos. Conselheiros deste Pleno.

40. Em suma, e tal como doutamente se resume no sumário deste Acórdão fundamento, in www.dgsi.pt, ”I - Em vista da concretização do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material - art. 13, n.º 1 e 113 do CPPT-, incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade. II - Controvertida, na lide impugnatória, a indispensabilidade dos custos, nos termos do art. 23º do CIRC, não se pode considerar dispensável a inquirição das testemunhas arroladas em vista da demonstração do aludido requisito.”.

41. A situação abordada neste douto Acórdão fundamento é idêntica à que se colocou no douto Acórdão recorrido.

42. Está em causa o mesmo fundamento de Direito, ou a mesma questão jurídica fundamental: a dispensabilidade da prova testemunhal quando o contribuinte alega factualidade tendente a demonstrar a indispensabilidade dos custos, à luz daquele artigo 23º n.º 1 do CIRC, e o respectivo ónus da prova compete e é imputado precisamente ao contribuinte.

43. E as questões de facto que subjazem aos arestos em confronto são fundamentalmente idênticas, nos seus contornos essenciais - em ambas as situações o contribuinte incorreu em custos que, segundo a AT, não seriam “comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”; em ambos os casos o contribuinte requereu a produção de prova testemunhal sobre factualidade tendente a demonstrar essa indispensabilidade; e em ambos os casos o Tribunal considerou que o ónus da prova da demonstração dessa indispensabilidade competia precisamente ao contribuinte.

44. Contudo, enquanto o douto Acórdão recorrido considerou dispensável a prova testemunhal, já o douto Acórdão fundamento - à semelhança, aliás, da Jurisprudência e Doutrina unânimes na matéria - considerou indispensável essa prova testemunhal.

45. Não se pode considerar de todo impossível que uma mesma empresa adquira, na mesma data, serviços de conteúdo idêntico, a diferentes entidades terceiras.

46. Sendo certo que, analisada a fundamentação de facto do douto Acórdão recorrido, deste apenas se extrai ter sido provada a existência de dois contratos de prestação de serviços técnicos de administração e de gestão, com a mesma data e conteúdo, celebrados com fornecedores distintos (B..... e C.....) (cfr. 10. do probatório).

47. Com efeito, no probatório nada é referido quanto aos serviços concretamente adquiridos, designadamente quanto à sua natureza específica, ou qual a data da efectivação dos mesmos - basta constatar que, embora contratados no mesmo dia, poderiam ter sido efectivados de forma alternada, pelos dois fornecedores em questão, em períodos temporais distintos do mesmo exercício económico.

48. Ora, se nada se provou quanto aos serviços concretamente adquiridos e executados por aqueles dois fornecedores, o douto Acórdão recorrido é desprovido de matéria fáctica (por déficit instrutório) que permitisse a conclusão da “impossibilidade da existência de duas prestações de serviços de contabilidade e gestão, com o mesmo clausulado, a ocorrer na mesma data, tendo a mesma empresa como beneficiária”.

49. Com efeito, seguramente que a resolução da questão em apreço não se poderia reconduzir à alegada impossibilidade de existência de dois contratos com o mesmo clausulado, celebrados na mesma data, tendo a mesma empresa como beneficiária.

50. É que uma coisa é a alegada “impossibilidade inultrapassável” de existência de serviços idênticos adquiridos a duas sociedades distintas.

51. Outra coisa é a alegada “impossibilidade inultrapassável” de existência de contratos de prestação de serviços, de conteúdo idêntico, celebrados com duas sociedades distintas.

52. No primeiro caso, estamos no âmbito da questão substancial da realidade dos serviços adquiridos e concretizados; no segundo caso, no âmbito da mera questão formal da celebração de acordos escritos.

53. Sendo certo que o probatório, como se disse, cinge-se à questão formal da existência dos contratos,

54. nada referindo quanto aos concretos serviços adquiridos e executados, designadamente quanto à sua natureza e períodos durante os quais terão sido efectivamente prestados.

55. Assim, o douto Acórdão aqui recorrido padece de déficit instrutório, conseqüente erro de julgamento e violação das sobreditas disposições e princípios legais.

Termina pedindo o provimento do recurso e, conseqüentemente, a revogação do acórdão recorrido, a substituir por outro que ordene a baixa dos autos para produção da prova requerida pela Impugnante/ Recorrente, designadamente a prova testemunhal.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

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

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

(art. 284º CPPT; art. 27º n.º 1 alínea b) ETAF vigente; art. 152º n.º 1 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, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p. 475; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87.156).

A oposição e 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).

Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Sufraga-se o entendimento vertido pelo relator do acórdão recorrido, no sentido da verificação de oposição e prosseguimento do recurso para resolução do conflito de jurisprudência (art. 284º n.º 5 CPPT; fls. 271/273)

2. Conflito de jurisprudência

Questão fundamental de direito: dispensabilidade da prova testemunhal quando o contribuinte alega facticidade tendente à demonstração da indispensabilidade dos custos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art. 23º n.º 1 CIRC).

A solidez da fundamentação do acórdão fundamento, conjugada com a especial autoridade da formação que o proferiu, por unanimidade, justificam a adesão à sua doutrina expressa no respectivo Sumário:

I - Em vista da concretização do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material - art. 12, n.º 1 e 113º do CPPT -, incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade.

II - Controvertida, na lide impugnatória, a indispensabilidade dos custos, nos termos do art. 23º do CIRC, não se pode considerar dispensável a inquirição das testemunhas arroladas em vista da demonstração do aludido requisito.

CONCLUSÃO: O recurso merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser revogado e substituído por outro que ordene a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para produção da prova testemunhal requerida e o prosseguimento dos ulteriores trâmites processuais.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes:

1. A impugnante desenvolve a sua actividade na área da construção civil, obras públicas e actividades imobiliárias.

2. A impugnante foi sujeita a uma acção de inspecção interna ao mod. 22 de IRC dos anos de 1996 e 1997, tendo sido propostas correcções aritméticas de Esc. 164.211.329\$00 e 73.680.250\$00; para os exercícios de 1996 e 1997, respectivamente, que foram notificadas à impugnante para efeitos de audiência prévia pelo ofício n.º 019550, de 27/10/2000, a fls. 50 e ss, cujo teor se dá por reproduzido.

3. Consta do relatório que a impugnante celebrou dois contratos de idêntico teor para trabalhos especializados, ambos no valor de 34.000.000\$00, tendo a IT considerado que havia duplicação de custos e acrescentado ao resultado fiscal aquele montante;

4. Em 29.01.2001, foi dirigido à sociedade recorrente o ofício n.º 002289 (notificação das conclusões resultantes da acção de Inspeção Tributária, das correcções técnicas efectuadas em sede de IRC ao lucro tributável, à matéria colectável e/ou ao imposto, bem como da sua fundamentação), através do qual foi dado conhecimento do relatório da inspecção tributária realizado na sequência de fiscalização aos exercícios de 1996 e 1997 (com despacho de concordância do Chefe de Divisão), do qual consta entre o mais: «Da análise interna à mod. 22 de IRC de 1996 e 1997, são propostas correcções

aritméticas aos resultados fiscais declarados nos montantes de Esc. 154.578.475\$00 e Esc. 13.077.684, respectivamente, e que se subdividem pelas rubricas:

	1996	1997
1) Amortizações do Exercício	120.578.475\$00	1.054.684\$00
2) Trabalhos especializados	34.000.000\$00	12.023.000\$00

5. A correcção da matéria tributável efectuada pela AT, no montante de 154.578.475\$00, englobou duas parcelas: uma no valor de 120.578.475\$00 respeitante aos custos com as vias de comunicação e outra por duplicação de custos por prestação de trabalhos especializados, no valor de 34.000.000\$00 (cfr. relatório da IT, a fls. 34 e 36 dos autos).

6. Na sequência da apresentação de declaração de substituição, a impugnante foi notificada de novas conclusões pelo ofício n.º 015073, de 15/06/2001, a fls. 59 e ss, cujo teor se dá aqui por reproduzido, com correcções aritméticas ao exercício de 1996 de acréscimo ao lucro tributável de Esc. 164.211.392\$00, e diminuição ao imposto de Esc. 30.000.000\$00.

7. A impugnante foi notificada pela AT em finais de Junho de 2001 da liquidação de IRC respeitante ao ano de 1996, incluindo os juros compensatórios, no montante de 77.785.583\$00/387.992,85 €, nos termos do documento fotocopiado a fls. 19, cujo teor se dá por reproduzido.

8. Da informação de análise interna das mod. 22 de IRC dos exercícios de 1996 e 1997, de 12.12.2000, anexa ao ofício referido na alínea anterior, consignou-se: «Trabalhos especializados não aceites // O sujeito passivo contabilizou em Trabalhos Especializados não aceites na conta 62.2.36.1.01 a verba de Esc. 12.023.000\$00 e na conta 62.2.36.2.01 a verba de Esc. 12.023.000\$00. Solicitou-se o envio de fotocópias de um documento de cada conta e dos contratos subjacentes ao pagamento daquelas verbas, tendo-se verificado que os contratos são precisamente iguais. Ambos referem a prestação de serviços de: “Os serviços a prestar pela Primeira Contraente compreendem, nomeadamente: a) Consultadoria em assuntos de natureza jurídica, administrativa, fiscal e financeira; b) Apoio na negociação de captação de recursos financeiros e na respectiva aplicação; c) Negociação centralizada de aquisição de bens e serviços, nomeadamente em matéria de publicidade, seguros, tipografia, equipamento informático e software; d) Diálogo centralizado com as autoridades locais e centrais; e) Apoio e desenvolvimento de contactos com potenciais compradores; g) Apoio à reorganização administrativa” // Segundo Cláusula 2ª dos contratos.// Verificando-se uma duplicação de custos, acresce-se ao resultado fiscal uma das verbas contabilizadas em Trabalhos Especializados Esc. 12.023.000\$00 (art. 23º CIRC)» - doc. de fls. 35/48.

9. Em 04.04.2002, foi elaborada informação, com despacho de concordância do Director de Finanças, na qual se consigna que: «Quanto à questão da duplicação de custos, não se dá como provada nos autos, a indispensabilidade de recorrer a duas empresas distintas, exactamente para execução dos mesmos serviços, sendo que nos termos do art. 23º do CIRC, tal indispensabilidade não se presume, carece de ser provada, cabendo aos contribuintes o ónus de tal prova» - fls. 135/verso do PAT.

10. Em apenso ao relatório da IT consta um contrato de prestação de serviços técnicos de administração e de gestão, datado de 02.01.1994, celebrado entre a sociedade B....., S.A. e a sociedade recorrente e um contrato da mesma data, celebrado entre a Sociedade C..... e a sociedade recorrente, com o mesmo conteúdo, assumindo a sociedade recorrente a posição de adquirente dos serviços em causa - doc. de fls. 34/38, do PAT e de fls. 39/43, dos autos.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 25/10/2011 (fls.169/177) complementado pelo acórdão proferido em 19/2/2013 (fls. 200/203), invocando a recorrente que aquele está em oposição com acórdão proferido no Pleno da secção de Contencioso Tributário do STA, 16/6/2010 (proc. n.º 46/10).

E como acima se referiu, por despacho proferido em 31/7/2012 (fls. 271), o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator 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 (antigo) CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, ⁽¹⁾ importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984 (uma vez que a impugnação foi instaurada antes de 2004), importa, então, atentar no disposto nas disposições combinadas das als. b) e b’) do art. 30º do mesmo ETAF (na redacção dada pelo DL n.º 229/96, de 29/11) de acordo com as quais são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção de Contencioso Tributário do TCA e da Secção de Contencioso Tributário do STA – que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação

jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos. O que supõe, igualmente, a identidade de situações de facto.

Ou seja, a oposição de acórdãos pressupõe identidade jurídica e factual (entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais) aferida em função do objecto das decisões em confronto, exigindo-se, naturalmente, decisões expressas e não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

E neste contexto, importa, então, apreciar se no caso se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita à questão em apreciação nos acórdãos em confronto e que se prende com a dispensabilidade ou não, da prova testemunhal, quando o contribuinte alega factualidade tendente à demonstração da indispensabilidade dos custos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art. 23º n.º 1 do CIRC).

Vejam os.

3.3. O acórdão recorrido negou provimento ao recurso e confirmou a sentença considerando, para tanto e em síntese, que:

- cabendo ao sujeito passivo o dever de apresentar documento justificativo idóneo dos lançamentos contabilísticos, se faltar o referido documento e a AT considerar não demonstrado o custo, a produção de prova testemunhal apenas se justificaria quando, apesar de o contribuinte haver cumprido os deveres de escrituração e documentação contabilística, ainda restassem dúvidas sobre a interpretação da realidade comprovada pela documentação idónea apresentada;

- o que não sucede no caso em exame, porquanto a aderência à realidade dos contratos em causa colide com a impossibilidade da existência de duas prestações de serviço de contabilidade e gestão, com o mesmo clausulado, a ocorrer na mesma data, tendo a mesma empresa como beneficiária.

- por isso, a sentença recorrida, ao não admitir qualquer outra prova para além da prova documental, não incorreu em défice instrutório.

Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido no Pleno da secção de Contencioso Tributário do STA, 16/6/2010 (proc. n.º 46/10), estava em causa, precisamente, correcção ao lucro tributável decorrente de desconsideração, por parte da AT, de determinados custos relevantes pelo contribuinte, ou seja, uma questão de dispensabilidade ou indispensabilidade de custos, nos termos do art. 23º do CIRC, e tendo a impugnante arrolado testemunhas pretendendo fazer a prova de factos – alegados na petição – e referentes à racionalidade económica da operação, também a decisão ali recorrida havia considerado dispensável a inquirição das testemunhas arroladas, não obstante caber ao contribuinte o ónus da prova da indispensabilidade dos custos em causa, para a obtenção dos proveitos ou manutenção da força produtora.

E o acórdão entendeu, no ponto, que, existindo aquele ónus de prova, não se pode considerar dispensável a inquirição das testemunhas.

É, pois, manifesta a oposição, como, aliás, o próprio tribunal a quo o reconheceu – no citado despacho de fls. 271.

Pelo que há que conhecer de fundo.

Isto é, há que apreciar se a questão da dispensabilidade, ou não, da prova testemunhal quando o contribuinte alega factualidade tendente à demonstração da indispensabilidade dos custos (gastos – com a alteração introduzida pelo DL n.º 159/2009, de 13/7) do art. 23º do CIRC) para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (para efeitos do disposto neste art. 23º do CIRC).

4.1. A recorrente/impugnante deduziu a presente impugnação judicial contra liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios, respeitante ao exercício de 1996, resultante, essencialmente, de correcções à matéria tributável, traduzidas em acréscimos da quantia de Esc. 120.578.475\$00, respeitante a amortizações de exercício, e da quantia de Esc. 34.000.000\$00, relativa a trabalhos especializados.

No TAF (Tribunal Tributário de Lisboa) foi proferida sentença que, julgou parcialmente procedente a impugnação, decidindo anular a liquidação na parte correspondente à correcção relativa ao acréscimo de Esc. 120.578.475\$00 (bem como a parte correspondente aos respectivos juros compensatórios) e manter a liquidação na parte correspondente à correcção relativa ao acréscimo de Esc. 34.000.000\$00.

Tendo a impugnante interposto recurso da sentença, o TCA Sul, negou provimento ao recurso e confirmou a sentença considerando, para tanto e em síntese, o seguinte:

Considerando que nos termos do n.º 1 do art. 23º do IRC são custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, e considerando que, de acordo com os arts. 77º/1 e 2, da LGT e 124º/1/a) e 125º/1, do CPA, decorre o dever de fundamentação expressa dos actos tributários, no caso,

«... para desconsiderar certo custo apresentado pelo contribuinte, a AF deve questionar, seja a efectividade do custo, seja a relação com o escopo societário.

Do probatório resulta que a AF assentou o seu juízo sobre a duplicação de custos na existência de dois contratos de teor igual, com a mesma data, celebrados com entidades distintas, tendo em vista

a realização da mesma prestação. Em face destes elementos, a AF considerou que havia duplicação de custos e que, correndo o ónus da prova por conta do contribuinte, se impunha a desconsideração do custo em duplicado.

A sentença recorrida, manteve a correcção da matéria colectável, aduzindo que, seja a efectividade do custo em duplicado, seja a indispensabilidade do mesmo, não foram demonstradas pelo contribuinte, tal como resulta do relatório da IT.

As correcções à matéria colectável com as razões antes referidas foram objecto de notificação à recorrente (n.ºs. 4, 6 e 7 do probatório).

A asserção da sentença segundo a qual tal duplicação de custos não se insere no objecto social é, tão-somente, uma evidência que resulta do relatório da IT que procedeu à correcção por duplicação de custos.

Em face do exposto, impõe-se julgar improcedente o apontado erro de julgamento assente na alegada violação do dever de fundamentação da liquidação adicional em causa.

3. No que respeita ao défice instrutório

Alega a recorrente que a sentença em crise incorreu em défice instrutório, porquanto a mesma desconsiderou o custo sem lhe permitir a demonstração da efectividade do mesmo, através da prova testemunhal que arrolou. Nos termos do artigo 98º/1, do CIRC, as sociedades comerciais como a ora recorrente estão obrigadas a dispor de contabilidade organizada. No mesmo sentido, dispõe o artigo 31º/2, da LGT. Por outras palavras, cabe ao sujeito passivo o dever de apresentar documento justificativo idóneo dos lançamentos contabilísticos. No caso sujeito, o que se verificou foi a falta do referido documento, motivo porque a AF considerou não demonstrado o custo em duplicado, entendimento confirmado pela sentença recorrida.

A produção de prova testemunhal apenas se justificaria no caso de, tendo o contribuinte cumprido com os deveres de escrituração e documentação contabilística, ainda restassem dúvidas sobre a interpretação da realidade comprovada pela documentação idónea apresentada, o que não sucede no caso em exame, porquanto a aderência à realidade dos contratos em causa colide com a impossibilidade da existência de duas prestações de serviço de contabilidade e gestão, com o mesmo clausulado, a ocorrer na mesma data, tendo a mesma empresa como beneficiária. Em face do exposto, impõe-se concluir que a sentença recorrida, ao não admitir qualquer outra prova para além da prova documental, não incorreu em défice instrutório. Motivo porque se rejeita a presente alegação.»

4.2. A decisão recorrida conclui, portanto, pela desnecessidade da produção de prova testemunhal arrolada e com base na qual a recorrente invocara deficit instrutório, por entender que tal diligência apenas se justificaria no caso de o contribuinte ter cumprido os deveres de escrituração e documentação contabilística e, ainda assim, restassem dúvidas sobre a interpretação da realidade comprovada pela documentação idónea apresentada.

Não é de sufragar, porém, tal entendimento.

Conforme se dispõe no art. 23º do CIRC, consideram-se gastos os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os encargos relativos a remunerações. Sendo certo que tais encargos devem estar contabilizados e documentados, dado que o lucro tributável para efeitos de tributação em IRC tem como suporte o resultado apurado na contabilidade (art. 17º n.º 1 do CIRC) e esta deve estar organizada, além do mais, por forma a também permitir o controlo do lucro tributável (art. 123º n.ºs. 1 e 2 do CIRC) impondo-se, designadamente, que todos os lançamentos devam estar apoiados em documentos justificativos e susceptíveis de apresentação sempre que necessário.

Ora, apesar de lei tributária fazer depender a dedutibilidade do gasto/custo da respectiva comprovação (art. 23º n.º 1 e art. 45º n.º 1 alínea g) do CIRC), não a restringe à resultante da respectiva inscrição contabilística e documento externo de suporte, aceitando-se que, na insuficiência destes, seja, para este efeito (em sede de IRC), feita a prova da ocorrência do custo e da respectiva afectação empresarial, por outros meios de prova [sendo certo, embora, que aquela prova documental se deve ter como preponderante na documentação do custo e na sua consequente dedutibilidade, não é, todavia, a única, face, até, à prevalência do princípio da capacidade contributiva. (2)]

No caso, a AT colocou em causa a indispensabilidade dos custos referenciados e a impugnante arrolou testemunhas, pretendendo fazer a prova de factos – alegados na petição – e referentes à racionalidade económica da respectiva operação. E o acórdão recorrido concluiu (na parte ora também recorrida) pela legalidade da correcção da matéria colectável, considerando que o contribuinte não demonstrou (como era seu ónus) nem a efectividade nem a indispensabilidade daqueles.

Porém, tal como na situação apreciada no aqui invocado acórdão fundamento, «(...) parece patente a necessidade de inquirição das testemunhas, em vista da afirmação (ou não) daquela indispensabilidade e, em suma, da descoberta da verdade, para o que a lei concede ao juiz poderes de direcção do processo e de investigação – princípio do inquisitório – art. 13º, n.º 1 do CPPT (Cfr. Jorge de Sousa, *Anotado e Comentado*, 5ª Edição, anotação 4ª ao art. 114.)

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

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

E de igual modo seria, caso o ónus de prova incumbisse à Fazenda.

Pois que, então, seria, ainda, sem dúvida incontroverso, o interesse da impugnante em contradizer «(...) mostrando a indispensabilidade do custo –, através de contraprova ou, até, da prova do contrário, com relação aos factos alegados pelo Fisco. E sempre sem esquecer as ilações – de facto – que deles o tribunal pode tirar em termos de livre apreciação da prova produzida. Por outro lado, a selecção da matéria de facto relevante para a decisão da causa terá de ser efectuada, “segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito, que deva considerar-se controvertida” – art. 511º, n.º 1 do CPC – e sobre aquela consequentemente há-de recair a prova testemunhal arrolada.»

Esta argumentação exarada no acórdão fundamento é inteiramente aplicável no caso dos presentes autos.

E como salienta o MP, a solidez da fundamentação do mesmo acórdão fundamento, conjugada com a especial autoridade da formação (Pleno da Secção) que o proferiu, por unanimidade, justificam a adesão à sua doutrina, expressa no respectivo sumário: «I - Em vista da concretização do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material - art. 12º, n.º 1 e 113º do CPPT -, incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade. II - Controvertida, na lide impugnatória, a indispensabilidade dos custos, nos termos do art. 23º do CIRC, não se pode considerar dispensável a inquirição das testemunhas arroladas em vista da demonstração do aludido requisito.»

Em suma, tendo o acórdão recorrido concluído pela desnecessidade da produção de prova testemunhal arrolada (por entender que tal diligência apenas se justificaria no caso de o contribuinte ter cumprido os deveres de escrituração e documentação contabilística e, ainda assim, restassem dúvidas sobre a interpretação da realidade comprovada pela documentação idónea apresentada) a verdade é que, como se deixou explicitado, também é plausível a solução contrária no sentido de que o custo poderá ser dedutível se tiver ocorrido e existir efectiva afectação empresarial.

Impondo-se, assim, a produção da prova testemunhal arrolada.

E, consequentemente, a revogação do duto acórdão recorrido.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, dar provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e julgando procedente o recurso interposto da sentença proferida em 1ª instância, ordenar a devolução do processo a essa mesma instância, para produção da prova testemunhal requerida e prosseguimento dos ulteriores trâmites processuais.

Sem custas.

Dê-se conhecimento ao TCA Sul.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2014. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

(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».

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).

(²) Cfr., sobre a questão da relevância, ou não, de outros tipos de prova, para além da documental, António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, pp. 201 e ss..

E sobre a admissibilidade de outros meios de prova, incluindo a prova testemunhal, para suprir a falta de documentos externos, como demonstração da justeza do lançamento efectuado e como demonstração do montante gasto, cfr. ainda, Freitas Pereira, Parecer do CEF, n.º 3/92, de 6/1/92, CTF n.º 365, págs. 343/352, e Tomás de Castro Tavares, CTF n.º 396, pp. 7/177.



Depósito legal n.º 25 495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.
