



DIÁRIO DA REPÚBLICA

24 de novembro de 2014

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 2.^o trimestre de 2014

Acórdão de 7 de Maio 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 nos acórdãos fundamento e recorrido não há pronúncia expressa sobre questão relativamente à qual se coloca a existência de oposição de acórdãos.

Processo n.º 60/14-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

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

1 – Vem a Fazenda Pública, inconformada com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 30 de Abril de 2013 que julgou procedente a reclamação judicial deduzida por A....., melhor identificado nos autos, contra o despacho do chefe de finanças de Fafe, que indeferiu o pedido de nulidade da citação, 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 para este Tribunal, por oposição com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13 de Novembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 04205/10.

Por despacho de 25 de Setembro de 2013, a fls. 445/447 dos autos, a Exm^a Relatora do Tribunal Central Administrativo Norte, veio admitir o recurso, ordenando a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos e no prazo referido no n.º 3, do artigo 282.º, ex vi n.º5, do artigo 284.º, ambos do CPPT.

A recorrente apresentou a fls. 457/470 alegação tendente a demonstrar alegada oposição de julgados, formulando as seguintes conclusões:

«1. O acórdão em recurso entendeu que o juiz da 2.ª instância, no âmbito de recurso sobre matéria de facto, deve formar a sua convicção pessoal sobre os factos, no gozo pleno da livre apreciação da prova, tendo a mesma amplitude de poderes que tem a 1.ª instância.

2. Este entendimento diverge da jurisprudência dominante nos tribunais administrativos e fiscais, que sempre defendeu que o recurso da matéria de facto se destina a controlar a análise crítica da prova feita na 1.ª instância e que a decisão aí tomada só deve ser revogada se não constituir uma solução plausível, segundo as regras da lógica, da ciência e da experiência.

3. Essa jurisprudência, de que é expressão o acórdão-fundamento, é aquela que garante a perfeita conciliação entre os princípios da imediação e da livre apreciação da prova com a garantia da dupla jurisdição.

4. Ela permite, com efeito, que a decisão factual relevante seja aquela que decorre da imediação e do contacto presencial com a prova e, em simultâneo, que essa decisão seja controlada e sancionada pela 2.ª instância.

5. Em vista do exposto, o acórdão do TCAN, que adotou distinto entendimento, deve ser revogado.
SEM PRESCINDIR

6. Ainda que se entendesse que a jurisprudência do acórdão em recurso sobre a amplitude e natureza dos poderes do julgador de 2.ª instância era de aceitar, a decisão recorrida não poderia permanecer na ordem jurídica.

7. Na verdade, o TCAN afirmou explicitamente que tinha dúvidas quanto à ocorrência do esquecimento da testemunha e quanto à falta de entrega da citação ao aqui Recorrido.

8. Não tendo a certeza subjetiva sobre o facto, nem convicção de que ele ocorreu, o tribunal não o podia dar como provado.

9. Tendo-o feito, violou as regras dos arts. 341.º e 342.º do C.P.C, bem como a do atual art. 607.º, 5 do C.P.C.

10. Essa violação é tanto mais grave quanto é certo que o facto em apreço constitui facto constitutivo do direito do reclamante, facto cuja prova lhe cumpria de acordo com as regras do ónus da prova.

11. Pelo que, de acordo com as citadas regras, o non liquet quanto ao facto devia ser valorado a favor da AT, com a consequente improcedência da nulidade por falta de citação.»

2 – A....., ora recorrido veio apresentar as suas contra alegações, concluindo da seguinte forma (fls. 499 e segs.):

«1.ª— “A decisão do relator ou o acórdão (na sequência para a conferência), que reconheça a existência de oposição não impede que no julgamento do conflito de jurisprudência se decida em sentido contrário — Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, IV volume, página 482.

2.ª— Considerando-se que o entendimento do Tribunal Central Administrativo do Norte, no acórdão recorrido, acerca da extensão dos seus poderes de apreciação da matéria de facto, enquanto Tribunal de 2.ª instância, não deve ser considerado como uma decisão propriamente dita, não se verificará a oposição jurisprudencial, requisito da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, nos termos do artigo 284.º do CPPT,

3.ª— A questão de fundo (relativamente à qual a Recorrente invoca a existência de contradição jurisprudencial) é concernente “à extensão e natureza dos poderes do julgador de 2.ª instância em sede de recurso sobre a matéria de facto e no âmbito do mesmo quadro legal” — cfr. despacho do TCAN de apreciação da questão preliminar de existência da oposição, de 25-09-2013, apud acta.

4.ª— Quanto ao enquadramento legal: o acórdão recorrido foi proferido a 30 de Abril de 2013, enquanto que o acórdão fundamento foi proferido a 13 de Novembro de 2012. Pelo que, ambas as decisões foram proferidas na vigência do Decreto-Lei n.º 44129, de 28 de Dezembro de 1961, na sua versão posterior à revisão implementada pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro — agora, carinhosamente, apelidado de “antigo” Código de Processo Civil — o qual é aplicável, em sede processual tributária, ex vi da alínea e), do artigo 2.º e, em matéria de recurso, do artigo 281.º, ambos do CPPT.

5.ª— Da análise do Decreto-Lei n.º 44129 de 28 de Dezembro de 1961 e dos diplomas que o foram alterando [até ter sido revogado pela alínea a), do artigo 4.º, da Lei 41/2013, de 26 de Junho], verifica-se que o Código de Processo Civil, aprovado por aquele diploma, foi, ao longo da sua vigência, objeto de subsequentes alterações, sempre no sentido de, progressivamente, se aumentarem os poderes do Tribunal de 2.ª instância enquanto julgador em sede de matéria de facto (em regra, a Relação ou os Tribunais Centrais Administrativos).

6.ª— Tal como o legislador refere no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro (que implementou uma profunda reforma no C. P. C.) “**Pretende-se, com este sistema, propiciar um certo grau de «especialização funcional» dos tribunais superiores, atribuindo naturalmente — no que ao processo ordinário se refere — à 2.ª instância competência para apreciar os recursos que envolvem controvérsia sobre a matéria de facto ou a resolução de questões de natureza processual, e reservando o Supremo — que constitucionalmente surge caracterizado como verdadeiro «tribunal de revista» (...) Dando mais um passo no sentido de transformar as relações numa verdadeira 2.ª instância de reapreciação da matéria de facto decidida na 1.ª instância, ampliam-se os poderes que o artigo 712.º do Código de Processo Civil...” [sublinhado e destaque nosso).**

7.ª— De facto, ainda que gradualmente, o legislador tem procurado materializar a Relação (ou, em sede tributária, o TCA) como uma verdadeiro 2.º grau de jurisdição.

8.ª— É inquestionável que sendo a prova produzida em 1.ª instância, são manifestas as limitações da 2.ª instância na análise dessa prova, com base em gravações.

9.ª— A questão fulcral não é a de saber se o Tribunal da Relação (ou, em matéria tributária o TCA) deve ser um verdadeiro 2.º grau de jurisdição, criando a sua própria convicção em relação aos factos relevantes (e devidamente impugnados).

10.ª— Isto porque a necessidade de existência do um verdadeiro (no sentido material e não meramente formal, ou lógico-abstrato) duplo grau de jurisdição, em sede de matéria de facto, é uma exigência de Justiça resultante dos princípios estruturantes do nosso regime jurídico-processual e materializadora de uma garantia resultante do próprio Direito Natural.

11.ª— Na verdade, fulcral é saber que a análise da prova pelos julgadores em 2.ª instância (e, consequentemente, a formação da sua convicção) está limitada pelo facto de a prova não ser produzida na sua presença, e que, não obstante os avanços tecnológicos já verificados, a gravação da prova, ainda, não permite ao julgador em 2.ª instância retirar da audição das gravações, a mesma riqueza de elementos/indícios que o julgador em 1.ª instância retira da prova produzida na sua presença.

12.^a— Contudo, não se pode simplesmente concluir que as limitações inerentes à apreciação da prova em 2.^a instância impedem o Tribunal da Relação (ou, em matéria tributária, o TCA) de — no julgamento da matéria de facto — formar adequadamente a sua própria convicção.

13.^a— Fulcral é que na formação da sua convicção o julgador do Tribunal da Relação (ou, em matéria tributária o TCA) tenha, necessária e adequadamente, em consideração as referidas limitações inerentes ao facto de estar a julgar em 2.^a instância.

14.^a— Também, durante o julgamento da matéria de facto em 1.^a instância, caberá ao julgador, por exemplo, no que se refere aos depoimentos por videoconferência, considerar adequadamente o facto de tais depoimentos não serem prestados na sua presença. O que não impede que o julgador em 1.^a instância possa apreciar livremente tais depoimentos, servindo-se dos mesmos para a formação da sua convicção.

15.^a— Para que a prova indicada pelo recorrente imponha a alteração da decisão da matéria de facto, não é necessário que a mesma torne, absolutamente, implausível a decisão da matéria de facto do julgador em 1.^a instância.

16.^a— Efetivamente, se o julgador da 2.^a instância, depois de uma ponderosa análise da prova, tendo necessariamente em conta o facto de estar a analisar a mesma em 2.^a instância, verificar que a decisão de 1.^a instância — não obstante ser uma das decisões possíveis — não é a correta, então, estará sob a imposição de proceder à devida correção da matéria de facto, alterando a mesma.

17.^a— Se, depois de ter analisado a prova, o Tribunal de 2.^a instância (Relação ou TCA) tivesse a convicção de que, materialmente, os factos estariam mal decididos, mas não os pudesse modificar, simplesmente por os mesmos integrarem uma das lógicas potenciais a retirar da prova produzida, então, a sua atuação seria meramente formal, ou seja, de verificação do raciocínio lógico, in abstracto, do julgador de 1.^a instância.

18.^a— Pelo que, nesses moldes e em bom rigor, os Tribunais da Relação ou os Tribunais Centrais Administrativos não seriam uma “verdadeira 2.^a instância de reapreciação da matéria de facto”.

19.^a— Na norma que determina os poderes da Relação (ou do TCA) no julgamento do recurso quanto à matéria de facto, ou seja no artigo 712.^o do CPC, o julgador apesar de fazer uso do termo “impuserem” na alínea b), do n.^o 1 desse artigo, não faz qualquer referência a tal imposição na alínea a), do n.^o 1, desse mesmo artigo.

20.^a— Ao analisar-se a terminologia utilizada na alínea b), do n.^o 1, do artigo 685.^o-B, do CPC, percebe-se a intenção do legislador de impor sobre o recorrente que impugne a decisão da matéria de facto, um exigente ónus de especificação quer dos factos impugnados, quer dos concretos meios de prova que, no entender deste, demonstram o erro na decisão daqueles pontos da matéria de facto.

21.^a— O nosso sistema de recursos continua a assentar decisivamente na reponderação da decisão recorrida, não sendo, em princípio, destinados a criar matéria nova ou a realizar novas diligências probatórias mas tão somente a verificar se ao Tribunal de 1.^a instância julgou, ou não, adequadamente a matéria litigiosa, face aos elementos a que teve efetivamente acesso e de que podia e devia conhecer,

22.^a— A exigência acrescida da impossibilidade de destruição da decisão por outro meio de prova — prevista na alínea b), do n.^o 1, do artigo 712.^o do CPC — contradiz a interpretação de que o termo “impunham” foi adotado na alínea b), do n.^o 1, do artigo 685.^o-B, do CPC, no sentido de prever a necessidade de absoluta implausibilidade da decisão de 1.^a instância, para que haja uma alteração da respetiva matéria de facto.

23.^a— Na alínea b), do n.^o 1, do artigo 685.^o-B, do CPC, não se faz qualquer exigência de insusceptibilidade de destruição da decisão a tomar em 2.^a instância, porque esta norma visar a previsão de um ónus de impugnação específica da matéria de facto, por parte do recorrente, e não a delimitação dos poderes de cognição do Tribunal da Relação, ou do TCA, em relação à decisão da matéria de facto.

24.^a— Por outro lado, — em comparação com a alínea b), do n.^o 1, do artigo 712.^o do CPC — a alínea a), do n.^o 1, deste artigo 712.^o, não faz qualquer referência ao verbo “impor”, nem exige a impossibilidade de destruição por quaisquer outros meios de prova.

25.^a— Assim, nos termos desta alínea a), caso não tenha havido gravação de depoimentos e do processo constarem todos os elementos que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa, o Tribunal da Relação (ou o TCA), enquanto Tribunal com poderes de cognição factual, poderá alterar a matéria de facto. Sendo que, quando tenha ocorrido a gravação dos depoimentos prestados, a Relação (ou o TCA), também, pode alterar a decisão da 1.^a instância, se o recorrente tiver cumprido o ónus de especificação previsto no artigo 685.^o-B, do CPC.

26.^a— A solução para a presente questão, geradora de contradição jurisprudencial, não pode ser retirada apenas da apreciação do elemento literal, devendo antes ser obtida tendo em consideração o evoluir legislativo supra referenciado (elemento histórico), bem como os princípios basilares do regime processual civil português (subsidiariamente aplicável em sede tributária), nomeadamente o princípio fulcral da existência (material, e portanto, não meramente formal ou abstrata) de um duplo grau de jurisdição.

27.^a— *Concluimos assim, que, nos termos dos artigos 685º-B e 712.^a do antigo CPC, aplicáveis, em concreto, ex vida alinea e), do artigo 2.^o e do artigo 281.^o ambos do CPPT, o Tribunal Central Administrativo, enquanto tribunal de 2.^a instância, tem poderes para alterar a matéria de facto, devendo analisar os elementos probatórios disponíveis nos autos, e formar a sua própria convicção com base nos mesmos — tendo, necessária e adequadamente, em consideração as limitações inerentes ao facto de estar a julgar em 2.^a instância — não devendo cingir a sua atividade ao mero apuramento da razoabilidade, ou plausibilidade, da convicção do julgador da 1.^a instância, por tal ser “manifestamente [inconciliável] com a efetividade do duplo grau de jurisdição quanto à matéria de facto, vigente no nosso sistema jurídico”.*

28.^a— *No humilde entender do Recorrido, qualquer que seja a decisão do venerando Supremo Tribunal de Justiça quanto à supra explanada questão geradora de divergência jurisprudencial, o acórdão recorrido, não deverá ser alterado no que respeita à decisão da matéria de facto, devendo manter-se a decisão do Tribunal Central Administrativo do Norte, também, quando à questão da nulidade por falta de citação.*

29.^a— *O recurso por oposição de acórdãos (284.^o do CPPT) é relativo à análise e resolução da oposição de soluções jurídicas (ou seja, matéria de Direito), não cabendo, em princípio, ao Supremo Tribunal Administrativo conhecer da matéria de facto, não sendo nomeadamente, de realizar a reapreciação da convicção substancial que as instâncias formaram sobre as provas produzidas e sujeitas a livre apreciação do julgador (cfr. n.º 3, do artigo 722.^o e n.º 2, do artigo 729.^o, ambos do antigo CPC).*

30.^a— *Acresce dizer que, não obstante o entendimento vertido pelo Tribunal Central Administrativo do Norte no acórdão recorrido, no que respeita aos poderes de cognição da matéria de facto do Tribunal de 2.^a instância, a realidade é que nesse acórdão o TCAN não só analisou a prova apresentada e produzida nos autos, como, também, a razoabilidade da decisão do Tribunal de 1.^a instância.*

31.^a— *Apesar de o Tribunal de 1.^a instância não ter posto em causa a forma como a testemunha B..... prestou depoimento, acabou por dar como não provado que a mesma se esqueceu de entregar a carta (dotação) ao Reclamante, ora Recorrido, por tal ser “contrário às regras da experiência”.*

32.^a— *Contudo, tendo analisado tal depoimento, em conjunto com a demais prova dos autos, o Tribunal Central Administrativo do Norte entendeu que, de acordo com as regras da experiência é perfeitamente possível que tal esquecimento tivesse acontecido. Tendo o TCAN considerado que a decisão do Tribunal de 1.^a instância não era razoável, alterando-a.*

33.^a— *No fundo, na decisão alterada pelo acórdão recorrido, o Tribunal de 1.^a instância reiterou aquilo que já tinha decidido na sua sentença de 31 de Maio de 2012, na qual havia indeferido a reclamação in casu, sem sequer ouvir a testemunha B..... (ou seja a pessoa que recebeu a carta), porque, no seu entender, era muito pouco provável que a mesma se tivesse esquecido de a entregar ao citando. Sendo que só após recurso (procedente) para o TCAN, é que o Tribunal de 1.^a instância acabou por ouvir a testemunha B.....*

34.^a— *De facto, tendo em conta as circunstâncias e a prova no caso concreto, não se podia considerar contrário às regras da experiência que B..... se tenha esquecido de entregar a carta (citação) ao Reclamante e que esta se tenha extraviado.*

35.^a— *Na verdade, se a citação realizada na pessoa de terceiro não fosse propensa a este tipo de situações, o legislador não teria visto qualquer necessidade de realização da notificação prevista no artigo 241.^o do CPC.*

36.^a— *E não podia ser com base em considerações probabilísticas ou abstratas, mas com base nas circunstâncias e na prova existente no caso concreto, que o Tribunal de 1.^a instância devia ter decidido se, efetivamente, se verificou a falta de citação.*

37.^a— *Assim, in casu, o Tribunal Central Administrativo do Norte teve em conta que, conforme a testemunha B..... depôs: a carta foi recebida alguns meses depois de a mesma ter dado à luz o seu filho e numa altura em que o seu pai se encontrava doente.*

38.^a— *Acresce que, conforme foi dado como provado, in casu, a Administração Tributária não realizou a supra referida notificação prevista no artigo 241.^o do CPC, tendo — com tal ilícito — contribuído para que B..... não mais se tivesse lembrado da carta (citação) em questão.*

39.^a— *Acresce, ainda, que é manifesto que se o revertido/Executado tivesse tido conhecimento do teor da citação — nomeadamente se tivesse sido citado/informado do direito conferido no n.º 5, do artigo 23º da LGT, constando expressamente na citação que caso procedesse ao pagamento no prazo na oposição, ficaria isento de juros e custas — o mesmo não teria suportado € 76.808,64 (setenta e seis mil oitocentos e oito euros e sessenta e quatro centimos) a mais do que aquilo que lhe seria exigível — cfr. facto n.º 7 dos factos dado como provado.*

40.^a— *Ninguém, no seu perfeito juízo, (que inclusive pede dinheiro emprestado para pagar a dívida) paga € 76.808,64 a mais do que aquilo que seria necessário.*

41.^a— *De facto, para além dos vários elementos que indicaram que efetivamente o Reclamante nunca chegou a tomar conhecimento da citação, é a própria pessoa que recebeu a citação, ou seja*

B....., quem reconhece que se esqueceu de entregar a carta (citação) ao Reclamante — conforme o Tribunal Central Administrativo do Norte teve a possibilidade de verificar.

42.^a— A prova do facto de que a B..... se esqueceu de entregar a citação ao Reclamante é, na realidade, a prova de um facto negativo: prova da não entrega da citação ao Reclamante.

43.^a— Sendo que, “[a] acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”

44.^a— E, não obstante a dificuldade da prova de um facto negativo, verificou-se que, in casu, o Reclamante produziu a prova possível e, com o devido respeito, idónea para dar como provado tal facto.

45.^a— Na verdade, na esteira de Jorge Lopes de Sousa e de Joaquim Freitas da Rocha, entende o Reclamante que o n.º 6, do artigo 190.º, do CPPT, é inconstitucional — violando os princípios da segurança jurídica e da confiança, com a sua vertente da proibição da indefesa — por fazer recair sobre o citando o ónus da prova do facto de que não teve conhecimento da citação, realizada na pessoa de terceiro, por facto que não lhe é imputável.

46.^a— Acresce que, in casu, o comportamento ilícito da administração tributária (ao não realizar a notificação prevista no artigo 241.º do CPC) contribuiu para que o Reclamante acabasse por não ter conhecimento da citação.

47.^a— Pelo que, estando provado que a Administração Tributária não cumpriu os requisitos da citação, não tinha o Executado/Reclamante que provar que não teve conhecimento do ato por facto que não lhe foi imputável. Pois, conforme expõe Jorge Lopes de Sousa, tal ónus só recairia sobre o citando no caso de a citação ter sido “devidamente praticada”.

48.^a— E, se já é assaz questionável a constitucionalidade do n.º 6, do artigo 190.º, do CPPT, quando faz recair sobre o citando o ónus da prova do desconhecimento da citação por facto que não lhe é imputável, nos casos em que a citação foi devidamente realizada; ainda mais inaceitável e inconstitucional é que se interprete tal norma no sentido de que tal ónus recai sobre o citando, mesmo quando a citação foi realizada com desrespeito dos formalismos legalmente previstos para tal ato.

49.^a— De facto, se a Administração Tributária não cumpriu as formalidades impostas legalmente para a realização da citação, é da mais elementar justiça que seja a mesma quem tem que provar que, apesar de tais ilegalidades, o citando teve conhecimento efectivo do conteúdo da citação.

50.^a— Pelo que, mesmo que o Reclamante, ora Recorrido, não tivesse conseguido provar que não tomou conhecimento da citação por facto que não lhe é imputável, em face da dúvida desse desconhecimento, atento tudo o supra exposto, sempre o Tribunal de 1.ª instância devia ter decidido tal facto em benefício do citando, ou seja, dando como provado que o Reclamante não tomou conhecimento do conteúdo da citação, por motivo que não lhe foi imputável.

51.^a— E foi esse o raciocínio do Tribunal Central Administrativo do Norte que — após ter feito uma análise cuidada da prova e considerado irrazoável a decisão do Tribunal de 1.ª instância — decidiu, e bem, alterar a decisão da matéria de facto, dando como provado que “B..... se esqueceu de entregar a carta (de citação) ao ora reclamante, carta que se extraviou”.

52.^a— E, ao dar como provado tal facto, o Tribunal Central Administrativo do Norte aplicou, devidamente, a alínea a), do n.º 1 e os n.ºs 2 e 4 do artigo 165.º, bem como o n.º 6 do artigo 190.º, ambos do CPPT, declarando a nulidade de falta de citação do Executado/Reclamante.

53.^a— Pelo que, nestas matérias, o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 30 de Abril de 2013 (acórdão recorrido), não merece nenhum reparo devendo, portanto, manter-se o mesmo.»

3 – O Exmº Procurador-geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer, argumentando, em síntese, existir circunstância que obsta ao conhecimento do recurso por oposição de acórdãos derivada da falta de identidade quanto às situações de facto e da diversidade da regulamentação jurídica aplicável.

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- Contra o Reclamante foi movida, por reversão, por execução fiscal n.º 0400200601040693, para cobrança do valor de 250.167,29€- cfr fls. 61 dos autos.

2- Foi enviada citação, por carta registada com aviso de recepção, dirigida ao Reclamante, para o seu domicílio fiscal - cfr. fls. 61 a 63 dos autos.

3 - A referida carta foi recebida por B....., em 18.05.2009 - cfr. fls. 61 a 6.3 dos autos.

4 - O Serviço de Finanças não remeteu a cada registada imposta pelo artigo 241º do CPC.

5 - B..... vive com o ora Reclamante em união de facto desde 2004.

6 - A dívida exequenda foi paga em três pagamentos por conta efectuados em 16 de Junho, 31 de Julho e 10 de Agosto e, ainda, em 20 de Junho por compensação com crédito resultante da liquidação de I.R.S, do ano de 2008 - cfr. fls. 47 a 51 e 57 dos autos.

7 - O Reclamante pagou a título de juros e custas a quantia global de 76.808,64€.

8 - Por requerimento escrito, apresentado em 15.07.2010, o Reclamante suscitou junto do Serviço de Finanças a falta e nulidade da sua citação, tendo em 16.07.2010 procedido à junção de documentos para a sua apreciação - cfr. fls., 42 a 56 dos autos.

9 - Por despacho de 29.07.2010, foi indeferido aquele seu pedido, nos seguintes termos - cfr. fls. 57 dos autos:

“(…) Dos elementos que se encontram juntos os autos conclui-se que:

- a citação da reversão foi efetuada no dia 18 de Maio de 2009, domicílio fiscal do executado e na pessoa do seu cônjuge, tal como havia sido feito a notificação para o exercício do direito de audição;

- a quantia em dívida foi paga em três pagamentos por conta efetuados em 16 de junho, 31 de Julho e 10 de Agosto de 2009 e ainda em 20 de junho por compensação com o crédito resultante da liquidação de IRS de 2008;

- a notificação da penhora do imóvel, foi também concretizada no seu domicílio fiscal e na pessoa do seu cônjuge, em 1 de Julho de 2009.

- quer no despacho de reversão quer na nota de citação consta a advertência de que “se for efetuado o pagamento no prazo de Oposição (trinta dias) ficam os revertidos dispensados do pagamento de juros de mora o das custas do processo”

- as execuções fiscais foram declaradas extintas por pagamento.

Em razão do que vem referido mesmo concedendo que não se deu cumprimento àquela norma do Código de Processo Civil [artigo 241º] conclui-se que tinha o requerente conhecimento pleno da disposição legal vertida no n.º 5 do artigo 23º L.G. T., e só porque não quis ou não pode deixou de efetuar o pagamento no prazo da Oposição e com aquele benefício. Além do mais já no projeto de despacho para o exercício do direito de audição se faz menção expressa dessa norma legal - artigo 23º da LGT - e mesmo o requerente a refere no exercício desse direito.

Nestes termos, indefiro o pedido.

(…)”

10 - O Reclamante foi notificado deste despacho, em 30.07.2010, por carta registada com aviso de recepção - cfr. fls. 58 a 60 dos autos.

11 - A Petição inicial que motiva estes autos foi remetida, via sito SITAF, a este Tribunal em 16.08.2010 - cfr. fls. prévia à petição inicial.

12 - No sistema informático da Administração Tributária, o processo executivo figura como extinto por pagamento, desde 10.08.2009 - cfr. fls. 297 dos autos.

6. Com relevo para a decisão, fixou-se a seguinte matéria de facto no acórdão fundamento:

1. A impugnante dedica-se à actividade de cabeleireiro e estética;

2. A impugnante foi alvo de uma inspeção pelos serviços da A.F., referente aos exercícios de 2004 a 2006, em sede de IVA e IRC;

3. No âmbito da referida inspeção foi corrigida a matéria colectável declarada;

4. A impugnante não entregou à A.T. o montante de € 5.775,00, a título de IVA pela venda de 50% do aparelho de laser;

5. Tal venda constituiu ainda uma mais-valia de € 2.750,00, que não foi contabilizada;

6. A.T. não considerou o custo de € 10.000,00 referente à elaboração do projecto de investimento no âmbito do programa SIPIE, tendo, conseqüentemente, corrigido para o montante de € 1.900,00 a título de IVA em falta;

7. Foram ainda efectuadas as correcções constates dos mapas a fls. 10, 11, 12, 14 a 19, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido;

8. Da análise dos valores globais declarados e contabilizados verificou-se que:

i. Ao longo do período em causa as margens de lucro brutos das vendas de mercadorias e dos serviços prestados têm vindo a diminuir, sendo que as percentagens de lucro bruto das vendas de mercadorias se reduzem em 2006 a metade relativamente a 2004 - cfr. fls. 5 e 6 do relatório de inspeção;

ii. Os custos e os proveitos de 2005 cresceram em percentagens idênticas (cerca de 47%), porém para um crescimento de volume de negócios de 49,53% o custo das vendas e prestações de serviços cresceu 221,27% - cfr. fls. 5 e 6, do relatório de inspeção;

iii. Em 2006 os custos com o pessoal não acompanham o crescimento dos serviços prestados -cfr. fls. 5 e 6 do relatório de inspeção;

iv. A rubrica “fornecimentos e serviços externos” cresceu em medida superior à do volume de negócios - cfr. fls. 6 do relatório de inspeção;

v. Em 2005 a impugnante aproveitou das amortizações do exercício, mas em 2004 e 2006 não considerou qualquer valor nessa rubrica - cfr. fls. 6 do relatório de inspeção;

vi. o resultado fiscal apenas é positivo em 2004 e 2006 - cfr. fls. 6 do relatório de inspeção;

vii. Desde o início da sua actividade a matéria colectável da impugnante foi sempre nula - cfr. fls. 6, do relatório de inspeção;

9. Do confronto dos valores de vendas e prestações de serviços pagos com IVA incluído, através de Multibanco, constante dos mapas elaborados pela impugnante com os valores das receitas financeiras obtidas por Multibanco constantes dos extractos bancários fornecidos pela impugnante constata-se que na maioria dos meses daquele período os valores contabilizados são inferiores aos valores recebidos - cfr. fls. 15 do relatório de inspecção;

10. As entradas em bancos, por depósitos em numerário, por cheques de pequeno valor e por Multibanco são muito superiores ao valor de negócios declarado - cfr. fls. 16 do relatório de inspecção;

11. A impugnante contabilizou a nota de débito n.º 240022, de 24.09.2004, emitida por D....., Lda., referente à execução de um projecto de investimento no âmbito de programa SIPIE;

12. A impugnante não exibiu o estudo e comprovativo do seu indeferimento;

13. A impugnante lançou este custo, que ascende a € 10.000,00, na conta 432 - “Despesas de Investigação”;

14. A impugnante adquiriu um aparelho de Laser (laser gentle yag) em 26.12.2005, à empresa espanhola “C....., S.A”, pelo preço de €55.000,00 - cfr. factura n.º 112689;

15. Esta aquisição foi contabilizada como aquisição intracomunitária com dedução total de IVA no montante de € 11.550,00 - cfr. factura n.º 112689;

16. Em 11.12.2006 a impugnante vendeu 50% do referido equipamento à sociedade “W.....”;

17. Tendo sido apurada uma mais-valia fiscal de €2.750,00;

18. Em consequência de tais correcções ao volume de negócios declarado nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, de €303.377,93; €453.643,32 e €514.887,03, respectivamente veio o mesmo a ser corrigido para €371.582,09, 510.511,03 e 536.648,71, respectivamente.

7. Da admissibilidade do recurso de oposição de acórdãos.

O presente recurso vem interposto do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte no processo 1459/10.3BEBRG (fls. 401 e segs.) invocando a Fazenda Pública que está em oposição com a decisão proferida no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13 de Novembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 04205/10 (acórdão fundamento) porquanto no acórdão em recurso se terá entendido «que o juiz da 2.ª instância, no âmbito de recurso sobre matéria de facto, deve formar a sua convicção pessoal sobre os factos, no gozo pleno da livre apreciação da prova, tendo a mesma amplitude de poderes que tem a 1.ª instância» enquanto que no acórdão fundamento se terá entendido que «o recurso da matéria de facto se destina a controlar a análise crítica da prova feita na 1.ª instância e que a decisão aí tomada só deve ser revogada se não constituir uma solução plausível, segundo as regras da lógica, da ciência e da experiência».

Por despacho de fls.445 e segs. a Exmª Relatora no Tribunal Central Administrativo Norte considerou que, tal como defende a recorrente, poderá ocorrer a invocada oposição de acórdãos.

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 «o juiz da 2.ª instância, no âmbito de recurso sobre matéria de facto, deve formar a sua convicção pessoal sobre os factos, no gozo pleno da livre apreciação da prova, tendo a mesma amplitude de poderes que tem a 1.ª instância», argumentando que, por outro lado, na tese do acórdão fundamento, «o recurso da matéria de facto se destina a controlar a análise crítica da prova feita na 1.ª instância e que a decisão aí tomada só deve ser revogada se não constituir uma solução plausível, segundo as regras da lógica, da ciência e da experiência».

A nosso ver não se verifica a aventada oposição.

Vejamos.

O **acórdão recorrido** elegera como questões a decidir as seguintes:

a) saber se se verificava erro de julgamento da matéria de facto por se ter dado como não provado que a testemunha “B.....” se esqueceu de entregar a carta (de citação) ao ora reclamante e que a mesma se extraviou”;

b) saber se se verificava erro de julgamento de direito quanto à nulidade da citação.

E quanto à primeira questão – erro de julgamento na apreciação da matéria de facto - o acórdão começou por ponderar que a justificação apresentada pela testemunha para o facto de se ter esquecido de entregar a carta de citação ao reclamante era atendível e os seus pressupostos não foram postos em causa pela Fazenda Pública. Especificou também que o seu discurso não tinha hesitações e não foi abalado pelo contraditório.

Mas considerou, por outro lado, que, tal como fora sublinhado pela primeira instância, seria estranho que alguém que, como a testemunha, demonstrava ser organizada, se fosse esquecer de uma carta das finanças.

Para concluir que, perante estas duas vertentes, seria razoável a dúvida no espírito do julgador quanto aos factos e que esta dúvida no caso concreto teria de ser decidida a favor do executado.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo ponderou o acórdão recorrido que «o artigo 241.º do Código de Processo Civil estabelece que sempre que a citação se mostre efectuada em pessoa diversa do citando será enviada pela secretaria no prazo de dois dias úteis, carta registada ao citando, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considera realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado e a identidade da pessoa em que a citação foi realizada»

- que «esta carta registada prevista no artigo 241º não foi enviada ao citando»

- e que «o n.º 6 do artigo 190.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que «só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que não lhe foi imputável.».

E concluiu, citando de Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6ª edição, Áreas Editora, vol. III, pags. 366/367, que «os princípios da segurança jurídica e da confiança, com a sua vertente de proibição da indefesa, não permitem que, na dúvida sobre se o executado teve ou não possibilidade de se defender num processo em que são afectados os seus direitos, se ficione que ele teve essa possibilidade. A ser assim, o destinatário da citação terá o ónus de alegar que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável, mas se o tribunal (ou o órgão da execução fiscal) ficar na dúvida sobre se esse motivo corresponde ou não à realidade, deverá valorar essa dúvida em favor do executado, repetindo a citação.» - fls. 412.

No fundo a base lógica do aresto recorrido, no que respeita à apreciação da matéria de facto, assenta na conclusão de que na dúvida sobre os motivos que determinaram o não conhecimento do acto de citação por parte do executado, e tendo ocorrido omissão do serviço de finanças no cumprimento do disposto no artº 241º do Código de Procedimento e Processo Tributário (envio de carta registada ao citando comunicando-lhe os dados da citação), essa dúvida deverá ser valorada a favor do executado, repetindo-se a citação.

Já o **acórdão fundamento** (fls. 571 e segs.) versou sobre o imputado erro de julgamento da sentença ali impugnada no que respeita à apreciação e valoração da prova respeitante aos factos levados ao probatório nos pontos 14 e 16 da decisão de primeira instância, respeitantes à aquisição de um aparelho laser (*laser gentie yag*) em 26.12.2005, à empresa espanhola “E....., S.A”, pelo preço de €55.000,00.

A sentença recorrida não havia dado como provado que tal equipamento tivesse sido adquirido em regime de compropriedade pela impugnante e “F....., Lda,” antes considerou provado que a impugnante vendera, em 11.12.2006, 50% do referido equipamento à sociedade “F.....”.

E sobre tal questão, referente ao julgamento da matéria de facto, o acórdão fundamento, após sublinhar, como considerando preliminar, que ao Tribunal Central Administrativo «assiste o poder de alterar a decisão de facto fixada pelo tribunal “a quo” desde que ocorram os pressupostos vertidos no

art. 712.º, n.º 1 do CPC, incumbindo-lhe, nessa medida, reapreciar as provas em que assentou a decisão impugnada objecto de controvérsia, bem como apreciar oficiosamente outros elementos probatórios que hajam servido de fundamento à decisão sobre aqueles pontos da factualidade controvertidos» e que a lei processual civil impõe ao recorrente o ónus rigoroso «de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida» veio a concluir que «Perante a análise dos elementos presentes nos autos, com a consideração de todos os meios probatórios (...) não pode ser atendida a pretensão da Recorrente, na medida em que a prova produzida nos termos articulados pela Recorrente não é susceptível de colocar em crise o exposto pelo Tribunal recorrido». – cf. fls. 598 e 603.

Constata-se assim que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento se fundaram em pressupostos factuais bem distintos, que determinaram implicações jurídicas diversas.

Com efeito, no que concerne ao erro na apreciação da matéria de facto, o acórdão recorrido abordou a questão na perspectiva do ónus da prova do não conhecimento do acto de citação por motivo não imputável ao respectivo destinatário, em face da previsão do artº 199º n.º 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário, concluindo, face ao não cumprimento do disposto no artº 241º do Código de Procedimento e Processo Tributário, que, na dúvida sobre os motivos que determinaram o não conhecimento do acto de citação por parte do executado, essa dúvida deverá ser valorada a favor do executado.

Por sua vez o acórdão fundamento, ponderando, que se impunha ao recorrente o ónus de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considerava incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida, concluiu, atento o disposto no artº 685º-B, n.º 1 do Código de Processo Civil, na redacção do decreto-lei 303/07 de 24.08, que a alegação do recorrente não comportava elementos que permitissem colocar em crise a apreciação da matéria de facto efectuada pela primeira instância,

Resulta do exposto que, quer no acórdão recorrido, quer no acórdão fundamento, as considerações sobre os poderes da segunda instância na reapreciação da matéria de facto, surgem a latere, não constituindo a decisão propriamente dita, nem sequer, como vimos, fundamento da decisão.

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, de 03.07.2013, recurso 700/12, e de 26.03.2014, recurso 865/13, 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, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

8. Alega também a recorrente que, ainda que se entendesse que a jurisprudência do acórdão em recurso sobre a amplitude e natureza dos poderes do julgador de 2.ª instância era de aceitar, a decisão recorrida não poderia permanecer na ordem jurídica.

Isto porque o TCAN afirmou explicitamente que tinha dúvidas quanto à ocorrência do esquecimento da testemunha e quanto à falta de entrega da citação ao aqui Recorrido e, não tendo a certeza subjectiva sobre o facto, nem convicção de que ele ocorreu, o tribunal não o podia dar como provado.

É manifesto que esta alegação da Fazenda Pública não pode proceder.

Com efeito, e como bem nota o recorrido, a pretensão da Fazenda Pública visa, neste ponto, alcançar uma reapreciação da convicção substancial que as instâncias formaram sobre as provas produzidas.

Ora, como é sabido o recurso por oposição de acórdãos destina-se a dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, na perspectiva da sua imediata aplicação ao caso concreto, não cabendo nos poderes de cognição do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, que conhece apenas de direito, sindicá-la a matéria de facto fixada pelas instâncias (cfr. arts.º 26º e 27º do ETAF).

9. 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, 7 de Maio 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* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Maio de 2014.

Assunto:

Oposição de Acórdãos. Identidade de Facto. Identidade de Direito.

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 decidem a mesma questão jurídica no mesmo sentido.*
- III — Esse requisito também não se verifica se as soluções adoptadas nos acórdãos em confronto não resultam de entendimentos divergentes quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas.*

Processo n.º 63/14-50.

Recorrentes: Z..... e X.....

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

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 acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo

1. RELATÓRIO

1.1 Z..... e X..... (adiante Oponentes ou Recorrentes) vieram, ao abrigo do disposto no art. 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso do acórdão (de fls. 260 a 267) proferido nestes autos em 9 de Julho de 2013 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, alegando oposição, quanto às questões da nulidade do título executivo e da prescrição da dívida exequenda, com os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo proferidos em 26 de Junho de 2013 no processo n.º 1373/12 e em 13 de Outubro de 2007 no processo n.º 702/07, respectivamente (¹).

1.2 Admitido o recurso, os Recorrentes apresentaram, 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 «*poder haver*» 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 Os Recorrentes apresentaram então alegações sobre o mérito do recurso, que resumiram em conclusões do seguinte teor: «

1º) Existe oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e os acórdãos - fundamento do STA, supra referidos, quer quanto aos vícios do título executivo quer quanto ao modo de conhecimento da prescrição.

2ª) A oposição deverá ser reconhecida e resolvida a favor da manutenção do decidido nos acórdãos - fundamento.

3ª) O douto acórdão recorrido viola por erro de interpretação e aplicação o disposto nos art.s 163.º e 165.º do CPPT.

4ª) O douto acórdão recorrido deverá ser revogado e substituído por outro que revogue a decisão da 1.ª instância e que anule todo o processado a partir da emissão da certidão de dívida e que, após o correcto apuramento da quantia em débito seja remetida a tribunal pela entidade competente para o efeito e legalmente representada, o que não foi o caso (com violação do art. 133.º n.º 1 do CPA), assim se fazendo JUSTIÇA».

1.6 O IGFSS contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor (²): «

33

O acórdão recorrido não se encontra em contradição com o acórdão fundamento, no que tange à questão da nulidade do título executivo, porque em ambos improcede a argumentação de que a falta de requisitos essenciais do título executivo não é suprível através de prova documental, constitui nulidade insanável no processo de execução fiscal, não senda enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

34

A realidade factual e jurídica que subjaz aos acórdãos não é idêntica, para que se possa verificar o confronto de acórdãos, pois o acórdão recorrido e o acórdão fundamento dirimem tributos de natureza diferente com regulamentação jurídica específica quanto ao acórdão recorrido, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 42/2011 de 09 de Fevereiro.

35

As alegações dos recorrentes não identificam de forma clara e inequívoca a contradição dos acórdãos fazendo apelo à violação de normativos legais que em 1.ª Instância foram devidamente dirimidos, tendo o acórdão recorrido acolhido na íntegra o sua fundamentação.

36

O acórdão fundamento é elaborado tendo por base um recurso cuja delimitação é exclusivamente a nulidade do título executivo, o que não sucede com o acórdão recorrido onde são apresentados vários questões para além da nulidade do título executivo.

37

Neste contexto está inviabilizada a admissibilidade de recurso.

38

O que sucede também com a prescrição, uma vez o acórdão recorrido e o acórdão fundamento não apresentam qualquer confronto nem se enquadram em termos de matéria factual.

39

Depara-se é com uma interpretação errónea por parte dos recorrentes para fazerem valer a sua pretensão tendo já excutidas todas as instâncias de recurso.

40

Das alegações apresentadas pelos recorrentes conclui-se existir uma contradição em termos factuais, como também uma necessidade clara e inequívoca de fazer extinguir um processo executivo através de uma oposição judicial cujos fundamentos não só não procederam como foram confirmados em instâncias próprias e legítimas.

41

Argüem os recorrentes que os títulos executivos não contêm os requisitos essenciais, e com tal assaca-se a sua nulidade, porém requerer-se a prescrição da dívida que os suporta, invocando acórdãos fundamento que em nada subsumem os factos do acórdão recorrido.

E, com a interposição do presente recurso visam revogar um acórdão que bem andou na decisão que proferiu.

Nestes termos, e nos mais de direito que V. Exas. suprirão deverá o presente recurso ser dado como findo».

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 ⁽³⁾:

«[...]»

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 6 17/08].

Em consonância com a entidade recorrida temos como certo que inexistente oposição de acórdãos. Quanto à nulidade do título executivo.

Ao contrário do sustentado pelos recorrentes entre as decisões proferidas nos acórdãos recorrido e fundamento (acórdão do STA, de 2013.06.26-P.01373) não existe oposição mas antes concordância.

De facto em ambos os acórdãos se decidiu que a falta de requisitos essenciais do título executivo, não suprável por prova documental, constitui nulidade insanável do título executivo, não constituindo fundamento de oposição.

E não se venha dizer que “... o acórdão recorrido se limita a apontar para os fundamentos da oposição, não cuidando da apontada nulidade insanável que leva insita a capacidade de destruir todo o processado.” (fls. 287 dos autos).

Na verdade, como deflui de fls. 265/266, o TCAS transcreve a fundamentação do tribunal de 1.ª instância sobre a questão, nomeadamente que “...Neste conspecto, já aqui se afirmou que a falta de requisitos essenciais do título executivo, não suprável através de prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal (artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT), não constituindo fundamento de oposição...”.

Depois o TCAS decide que “Sem delongas, como se deu conta, a jurisprudência pretérita e actual, é unânime, em afirmar que a questão da nulidade do título executivo, derivada da falta de qualquer dos seus requisitos essenciais, não constitui fundamento válido e possível à execução fiscal, pelo que tendo a 1.ª instância julgado nesse sentido, nenhuma crítica merece a sentença por mais que os Rtes insistam”.

Em ambos os acórdãos não se conheceu da alegada nulidade do título executivo, por falta dos requisitos essenciais, por não consubstanciar fundamento de oposição, sendo que no acórdão fundamento foi ordenada a convalidação do processo em arguição de nulidade perante o OEF, uma vez que a nulidade do título executivo era a única questão em discussão enquanto que no acórdão recorrido por haver outras questões em discussão, fundamento de oposição, foi confirmada a sentença de improcedência da oposição.

É, pois certo que não existem decisões opostas mas sim concordantes sobre a questão da nulidade do título executivo.

Quanto à prescrição.

Parece manifesto que inexistente identidade de situações fácticas e de direito.

Com efeito no acórdão recorrido está em causa a questão da eventual violação do estatuído no artigo 44.º/2 da LGT, decorrente do título executivo incorporar juros de mora não limitados ao período de três anos, questão nova, não colocada ao tribunal de 1.ª instância, pelo que o TACS se considerou impedido de a apreciar.

No acórdão fundamento o recorrente havia arguido a falta de citação do executado e cônjuge perante o OEF, tendo tal pretensão sido indeferida.

Na reclamação deduzida desse despacho de indeferimento, o recorrente invocou, além do mais, a prescrição da dívida, não tendo o tribunal de 1.ª instância conhecida da mesma, por não ter sido alegada perante o OEF.

É perante tal factualidade que o STA decide que a prescrição, sendo do conhecimento oficioso, deve ser conhecida até ao trânsito em julgado da sentença.

E, assim, claro que inexistente identidade de situações fácticas e, conseqüentemente, de enquadramento jurídico.

Portanto, a nosso ver, não se verifica a alegada oposição de acórdãos».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juizes 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) (4)], sendo as questões a apreciar e decidir as da nulidade do título executivo e da prescrição da obrigação tributária.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

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

A. No dia 03/12/1976 foi objecto de registo a constituição da sociedade por quotas “V....., LDA.” (doravante “V.....”), matriculada sob o n.º 500416800 na Conservatória do Registo Comercial de Sesimbra (fls. 153/164 do processo de execução fiscal apenso).

B. Por deliberação datada de 19/09/2000, inscrita registalmente no dia 10/11/2000, os sócios Z..... (ora 1.º oponente) e X..... (ora 2.ª oponente) foram nomeados gerentes da sociedade identificada no ponto A (fls. 23/25 do processo de execução fiscal apenso).

C. Corre termos na Secção de Processo de Setúbal do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, o processo de execução fiscal n.º 1501200501004158 e apensos (com os n.ºs 1501200701064347, 1501200701064355, 1501200801020676, 1501200801020684, 1501200801104497 e 1501200801104500), em que figura como devedora originária a sociedade “V.....”, instaurados com base nas seguintes certidões de dívida:

n.º 1726/2005, referente a contribuições não pagas de Junho de 2001 a Maio de 2004;

n.º 1727/2005, referente a contribuições não pagas de Junho de 2001 a Maio de 2004;

n.º 1728/2005, referente a contribuições não pagas de Junho de 2004 a Fevereiro de 2005;

n.º 1729/2005, referente a contribuições não pagas de Junho de 2004 a Fevereiro de 2005;

n.º 9783/2007, referente a cotizações não pagas de Janeiro a Maio de 2007;

n.º 9784/2007, referente a contribuições não pagas de Janeiro a Maio de 2007;

n.º 3623012008, referente a cotizações não pagas de Março a Dezembro de 2005, Fevereiro a Dezembro de 2006 e Junho a Setembro de 2007;

n.º 36233/2008, referente a contribuições não pagas de Março a Dezembro de 2005 Fevereiro a Dezembro de 2006 e Junho a Setembro de 2007;

n.º 65076/2008, referente a cotizações não pagas de Outubro de 2007 a Fevereiro de 2008;

n.º 65077/2008, referente a contribuições não pagas de Outubro de 2007 a Fevereiro de 2008 (Docs. 1 a 10 da contestação e PEF apenso).

D. No dia 13/10/2008, foi remetido ao 1.º oponente projecto de decisão - reversão, da autoria de U....., na qualidade de coordenadora da Secção de processo de Setúbal, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, nos termos que constam de fls. 170/171, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, constatando a inexistência de bens da sociedade devedora originária e determinando a notificação daquele para se pronunciar quanto à reversão da execução fiscal contra si (fls. 170/177 do PEF apenso).

E. Na mesma data, foi remetido à 2.ª oponente projecto de decisão - reversão, da autoria de U....., na qualidade de coordenadora da Secção de processo de Setúbal, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, nos termos que constam de fls. 170/171, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, constatando a inexistência de bens da sociedade devedora originária e determinando a notificação daquela para se pronunciar quanto à reversão da execução fiscal contra si (fls. 170/171 e 178/184 do PEF apenso).

F. No dia 28/10/2008, a 2.ª oponente pronunciou-se nos termos que constam de fls. 188 do PEF apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 188 do PEF apenso).

G. No dia 29/10/2008, o 1.º oponente pronunciou-se nos termos que constam de fls. 189 do PEF apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 189 do PEF apenso).

H. No dia 07/11/2008, foram remetidos ao 1.º oponente os fundamentos da reversão, da autoria de U..... na qualidade de coordenadora da Secção de processo de Setúbal, do Instituto de

Gestão Financeira da Segurança Social, IP, nos termos que constam de fls. 190/191, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, constatando a inexistência de bens da sociedade devedora originária e determinando a reversão da execução fiscal contra si, indicando-se como quantia exequenda o montante de € 744.722,51 e acrescidos - juros de mora e custas processuais à data - o montante de € 362.111,16 (fl. 190/199 do PEF apenso).

I. Na mesma data, foram remetidos à 2.º oponente os fundamentos da reversão, da autoria de U..... na qualidade de coordenadora da Secção de processo de Setúbal, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, nos termos que constam de fls. 190/191, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, constatando a inexistência de bens da sociedade devedora originária e determinando a reversão da execução fiscal contra si, indicando-se como quantia exequenda o montante de € 744.722,51 e acrescidos - juros de mora e custas processuais à data - o montante de € 362.111,16 (fl. 190/191 e 200/207 do PEF apenso).

J. Consta das certidões remetidas com os despachos de reversão que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1501200501004158, a quantia exequenda é de € 497.769,51 e os juros de € 295.233,32, no n.º 1501200701064347, a quantia exequenda é de € 9.532,07 e os juros de € 1.926,27, no n.º 1501200701064355 a quantia exequenda é de € 19.437,27 e os juros de € 3.928,48, no n.º 1501200801020676 a quantia exequenda é de € 62.256,00 e os juros de € 19.419,54, no n.º 1501200801020684 a quantia exequenda é de € 134.416,28 e os juros de € 41.928,42, no n.º 1501200801104497 a quantia exequenda é de € 6.746,05 e os juros de € 744,31, e no n.º 1501200801104500 a quantia exequenda é de € 14.565,33 e os juros de € 1.607,11 (fls. 190/207 do PEF apenso)».

2.1.2 O acórdão fundamento relativo à questão da nulidade do título executivo, acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 1373/12 deu como assente a seguinte matéria de facto: «

A) No Serviço de Finanças de Câmara de Lobos foram instaurados à sociedade B....., Lda., os processos de execução fiscal n.º 280120070101031201 e apenso n.º 2801200701056140, por dívida de IMI (fls. 49 a 54, dos autos);

B) A dívida em cobrança foi revertida em 10 de Novembro de 2008, contra A....., como responsável subsidiário, com fundamento na inexistência de bens da devedora originária (informação de fls. 19, dos autos);

C) Em 6 de Janeiro de 2009 foi o revertido, ora oponente, citado no processo de execução fiscal identificado no ponto A) (fls. 69 a 75, dos autos);

D) A acompanhar a citação ao oponente foi enviada a certidão de dívida de fls. 70, que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais;

E) A presente acção deu entrada em 9 de Fevereiro de 2009 (carimbo apostado no rosto de fls. 3 dos autos)».

2.1.3 O acórdão fundamento relativo à segunda questão – identificada pelos Recorrentes como sendo da prescrição das obrigações tributárias –, acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2007, proferido no processo n.º 702/07 deu como assente a seguinte matéria de facto: «

1. O ora Reclamante arguiu, em 24/11/2006 (fax) 29/11/2006 (correio), mediante requerimento dirigido ao Sr. Chefe de Torre de Moncorvo, a falta de citação pessoal do executado, “pelo menos em relação a algumas delas” (execuções) com o que invoca a nulidade a que se refere o art. 165.º, n.º 1, a) do CPPT, com os efeitos previstos no n.º 2 do mesmo preceito legal. Arguiu igualmente a falta de citação do cônjuge do executado para a execução, com violação do disposto no art. 239.º, n.º 1, do CPPT.

Facto provado pelos documentos constantes dos autos.

2. O referido requerimento para o órgão de execução fiscal foi indeferido por despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Torre de Moncorvo datado de 18/12/2006.

Facto provado pelos documentos constantes dos autos.

3. De tal despacho de indeferimento vem interposta a presente reclamação ao abrigo dos arts. 276.º e segs. do CPPT.

Facto provado pelos documentos constantes dos autos.»

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Pretende a Recorrente a uniformização da jurisprudência relativamente a duas questões fundamentais de direito alegadamente decididas em sentido divergente nos acórdãos em confronto: (i) a questão da nulidade do título executivo por falta de requisitos essenciais e (ii) a questão da prescrição da obrigação tributária.

Alega que a primeira questão foi decidida no acórdão recorrido em contradição com o decidido pelo acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 1373/12 (º), que foi o indicado como acórdão fundamento; quanto à segunda questão, o acórdão recorrido terá alegadamente decidido em sentido contrário à decisão

proferida no acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2007, proferido no processo n.º 702/07 ⁽⁶⁾.

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 ⁽⁷⁾, importa verificar se a mesma ocorre ⁽⁸⁾, pois essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal *ad quem* de reapreciar, em conformidade com o disposto no art. 641.º, n.º 5, do novo Código de Processo Civil ⁽⁹⁾ ⁽¹⁰⁾ (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 iniciou-se no ano de 2009, 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, relativamente a cada uma das questões relativamente às quais foi suscitada a oposição, 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 DA NULIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO POR FALTA DE REQUISITOS ESSENCIAIS

2.2.3.1 O acórdão recorrido negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pelos executados por reversão, os ora Recorrentes.

Para negar provimento ao recurso, no que respeita à questão da nulidade do título executivo, o Tribunal Central Administrativo Sul começou por remeter para a fundamentação aduzida na sentença recorrida, onde ficou dito: «[...] já aqui se afirmou que a falta de requisitos essenciais do título executivo, não suprível através de prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal (artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT), não constituindo fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do do n.º 1 do seu artigo 204.º (acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19/11/2008, proc. n.º 0430/08, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf>».

Mais considerou o acórdão recorrido que «a jurisprudência, pretérita e actual, é unânime em afirmar que a questão da nulidade do título executivo, derivada da falta de qualquer dos seus requisitos essenciais, não constitui fundamento válido e possível à execução fiscal, pelo que tendo a 1.ª instância judicada nesse sentido, nenhuma crítica merece a sentença por mais que os Rtes insistam».

Ou seja, no acórdão recorrido sustentou-se que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo (nos termos do art. 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT) não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu art. 204.º, n.º 1, alínea i).

2.2.3.2 No acórdão que os Recorrentes invocaram como fundamento da oposição relativamente a esta questão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu precisamente no mesmo sentido, como aliás resulta do respectivo sumário doutrinal, em cujo número I ficou consignado que «[a] nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo (falta que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – art. al. b) do n.º 1

do art. 165.º do CPPT) não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º deste mesmo Código».

2.2.3.3 Ou seja, como resulta do confronto dos acórdãos recorrido e fundamento, não há divergência alguma quanto à decisão da questão de direito comum a ambos, qual seja a da possibilidade de ser conhecida em sede de oposição à execução fiscal, que mereceu aí a mesma resposta e que corresponde hoje e desde há muito a jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo ⁽¹¹⁾.

Aliás, os Recorrentes nem sequer ensaiaram explicar onde residiria a contradição entre ambos os acórdãos, o que frustra o objectivo do recurso por oposição de acórdãos. O que os Recorrentes pretendem é obter uma mudança no sentido da decisão porque continuam a sustentar que deve conhecer-se em sede de oposição à execução fiscal da nulidade do título executivo por falta de requisitos essenciais. Mas essa sua pretensão não pode ser acolhida mediante o recurso por oposição de acórdãos quando não há oposição alguma.

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.

2.2.4 DA PRESCRIÇÃO

2.2.4.1 No acórdão recorrido considerou-se não ser possível apreciar a invocada questão da legalidade da liquidação de juros moratórios, que os Recorrentes invocaram em sede do recurso que interpuseram na sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul com o fundamento que resumiram na conclusão 5.º das alegações que aduziram para esse recurso e que aqui reproduzimos: «Violou [a sentença recorrida] o art. 44.º, n.º 2, da LGT (na redacção original e da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril) ⁽¹²⁾, quanto ao facto de admitir o título executivo com juros de mora que não se limitassem ao prazo de 3 anos».

A decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, de que não podia conhecer essa questão, foi fundamentada nos seguintes termos: «No que tange aos juros moratórios, no pressuposto de que os oponentes sujeitaram, à apreciação do tribunal recorrido, a ilegalidade da sua liquidação, por não poderem ser pedidos juros superiores a cinco anos, é, objectivamente, evidente, traduzir temática original, a pretensão, dos Rtes, de se discutir a eventual violação do disposto no art. 44.º n.º 2 LGT, decorrente de o título executivo incorporar juros de mora não limitados ao período de três anos». E prossegue: «Neste enquadramento, a questão, agora, colocada, reveste-se de novidade, por não suscitada, expressamente, em momento anterior do processo, de modo a que sobre a mesma incidisse o julgamento efectivado na 1.ª instância. Portanto, na medida em que estamos na presença de “questões novas”, está este tribunal de recurso impedido de as apreciar e decidir».

Ou seja, os Recorrentes invocaram a questão da eventual violação do estatuído no n.º 2 do art. 44.º da LGT, na redacção em vigor à data, decorrente do título executivo incorporar juros de mora não limitados ao período de três anos e o Tribunal Central Administrativo Sul entendeu não poder dela conhecer por se tratar de questão nova, na medida em que não foi oportunamente colocada ao tribunal de 1.ª instância.

2.2.4.2 Por seu turno, no acórdão fundamento o Supremo Tribunal Administrativo, conhecendo do recurso, decidiu no sentido de que «[a] prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer grau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa».

Na situação que aí se colocava, o recorrente em sede de reclamação judicial, deduzida ao abrigo do disposto no art. 276.º e segs. do CPPT, da decisão do órgão da execução fiscal que lhe indeferira a arguida falta de citação do executado e cônjuge, suscitou a questão da prescrição da dívida exequenda.

O tribunal de 1.ª instância recusou a apreciação da questão da prescrição, com o fundamento de que «[n]a reclamação dirigida ao Juiz, em que se questiona uma decisão do órgão da Administração que dirige a execução fiscal, não cabe apreciar questão que àquele órgão não foi colocada e que não foi por ele incluída naquela decisão».

Interposto recurso da sentença que assim decidiu, o Supremo Tribunal Administrativo revogou a sentença nessa parte, no entendimento, que resulta inequivocamente da lei (cf. art. 175.º do CPPT) e traduz jurisprudência uniforme, de que «a prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa».

2.2.4.3 Do confronto dos acórdãos recorrido e fundamento resulta que a questão decidida num e noutro não é a mesma: enquanto no primeiro se decidiu que o tribunal *ad quem* não pode conhecer de questão que, não sendo do conhecimento oficioso, apenas foi suscitada em sede de recurso jurisdicional, no segundo decidiu-se que a prescrição, como questão de conhecimento oficioso, deve ser conhecida judicialmente em sede de reclamação do art. 276.º do CPPT, ainda que a questão não tenha sido suscitada perante o órgão da execução fiscal nem por ele apreciada na decisão reclamada.

É, assim, manifesto que inexistente qualquer oposição entre ambos os acórdãos, pois a questão neles decidida, apesar dos esforços efectuados pelos Recorrentes no sentido de reconduzirem a questão do

acórdão recorrido à prescrição da dívida exequenda, não é coincidente, como também não existe identidade de situações fácticas que pudesse justificar idêntico enquadramento jurídico.

Também quanto a esta questão, há que julgar findo o recurso, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados.

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 - Não se verifica o 1.º requisito se os acórdãos em confronto decidem a mesma questão jurídica no mesmo sentido.

III - Esse requisito também não se verifica se as soluções adoptadas nos acórdãos em confronto não resultam de entendimentos divergentes quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas.

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 pelos Recorrentes.

Lisboa, 7 de Maio de 2014. — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* (relator) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

(¹) Apesar de os Recorrentes terem indicado mais do que um acórdão como fundamento relativamente a cada uma das duas oposições invocadas, foram estes os dois escolhidos como acórdão fundamento na sequência da notificação que o Juiz Desembargador relator no Tribunal Central Administrativo Sul lhes dirigiu para o efeito (cf. fls. 278 a 280).

(²) As conclusões iniciam-se no n.º 33 porque o Recorrido prosseguiu a numeração iniciada nas alegações.

(³) Por facilidade de exposição, as notas de rodapé serão referidas no próprio texto, entre parêntesis rectos.

(⁴) 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 art. 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. art. 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, Areas Editora, 6.ª edição, volume IV, nota de rodapé n.º 3 na anotação 44 c) ao art. 279.º, pág. 402.

(⁵) Não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/38b48bc9716f4d6180257b9e00576424?OpenDocument>.

(⁶) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Maio de 2008 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2007/32240.pdf>), págs. 1499 a 1501, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b08b843a0a38442802573720046a07e?OpenDocument>.

(⁷) No sentido de que o relator a que alude o n.º 5 do art. 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>), págs. 346 a 349, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b0b6ac6dfb8ee12e80256de9004cc7ae?OpenDocument>.

(⁸) Neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume IV, nota 15 c) ao art. 284.º do CPPT, pág. 482.

(⁹) «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».

(¹⁰) 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.

(¹¹) Neste sentido, para além do citado na sentença e acórdão recorridos, vide os seguintes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 23 de Fevereiro de 2005, proferido no processo n.º 574/04, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10 de Novembro de 2005 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2005/32410.pdf>), págs. 36 a 38, também disponível em também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/811cd756e9527e4b80256f8e0040a38e?OpenDocument>;

de 17 de Dezembro de 2008, proferido no processo n.º 364/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 27 de Janeiro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2008/32440.pdf>), págs. 167 a 170, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d31aa8283a494f0080257538005173d9?OpenDocument>;

de 6 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 632/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25 de Setembro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32420.pdf>), págs. 105 a 109, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d3a50cb2f056cb64802575bc00524098?OpenDocument>;

de 15 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 705/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 14 de Novembro de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32420.pdf>), págs. 76 a 80, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/869f9ddae7c232d8802578b5003a6281?OpenDocument>.
 (12) Nessa redacção, rezava o n.º 2 do art. 44.º da LGT: «O prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder oito anos».

Acórdão de 7 de Maio 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 1097/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

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

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

RELATÓRIO

1.1. Por sentença proferida em 26/6/2012 no TAF de Coimbra foi julgada improcedente a impugnação deduzida pela sociedade «A....., Lda.» contra a liquidação de IVA dos anos de 1992 a 1994.

A impugnante interpôs, para o STA - Secção do Contencioso Tributário, recurso de tal decisão, tendo, no seguimento, sido proferido, em 8/5/2013, o acórdão de fls. 438 a 455, dando provimento ao recurso e julgando procedente aquela impugnação judicial.

Deste aresto recorre a Fazenda Pública, invocando oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido nesta mesma Secção do STA, em 11/12/2007, no processo n.º 0615/04.

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. 472-475).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator, proferido em 28/11/2013 (fls. 483), determinou-se o prosseguimento do presente recurso, dada «a aparente existência de 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:

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 quando esteja em causa uma deliberação da comissão de revisão, a mesma se deve considerar como suficientemente fundamentada se os peritos, da AT e do contribuinte, aí chegarem a acordo quanto à fixação dos valores tributáveis.

3) Na verdade, atendendo a que o grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte, tendo em conta o tipo concreto do acto e as circunstâncias em que o mesmo foi praticado, sendo certo que, como se diz no Acórdão recorrido, o que está em causa é a decisão constante da acta da comissão de revisão relativa aos valores respeitantes à actividade de uma tipografia que tinha a seu cargo como actividade fundamental a edição de um jornal regional, não se pode deixar de concluir que tendo sido atingido um acordo entre os vogais relativamente àqueles valores, o contribuinte ficou em perfeitas condições de perceber o itinerário cognoscitivo e valorativo que levou aos resultados fixados por essa comissão de revisão.

4) Isto é, uma vez que estamos a tratar do vício formal relativo à fundamentação do acto e não da sua (i)legalidade, e sendo certo que a lei apenas exige uma exposição sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar, não pode deixar de se concluir que a deliberação da comissão de revisão que dá expressão a um acordo, entre vogais da AT e do contribuinte, está suficientemente fundamentada e

deu a conhecer ao contribuinte, as razões endógenas (garantia de que os agentes ponderaram de forma cuidada toda a problemática envolvente, incluindo as próprias definições legais) e exógenas que o colocam em condições de conhecer as razões da fixação alcançada, por forma a, em consciência, poder optar entre a aceitação do acto e a sua impugnação.

Termina pedindo que se decida no sentido de que existe oposição de julgados e que o recurso seja julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão fundamento, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto pela Fazenda Pública no processo de impugnação apresentado por A....., Lda.:

A existência de oposição de acórdãos depende de contradição quanto a idêntica questão fundamental de direito, no quadro de idêntica regulamentação jurídica aplicável e de idênticas situações de facto, e ainda da decisão proferida não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada – arts. 284º do C.P.P.T., 27º, n.º 1, alínea b) do E.T.A.F. vigente, e art. 152º, n.ºs. 1, alínea a) e 3 do C.P.T.A. – assim, entre outros, acórdãos de 26-9-07 e de 2-5-2012, proferidos pelo Pleno nos processos 0452/07, 0307/11 e 0895/11, estes 2 últimos a 2-5-2012.

Ora, da análise do constante dos acórdãos proferidos, no presente processo e naquele que serve de fundamento ao recurso de oposição, tal como o mesmo está acessível em www.dgsi.pt, resulta haver elementos no sentido de não ser de reconhecer a referida oposição.

Com efeito, não demonstra a recorrente ter-se decidido no quadro da mesma regulamentação jurídica, ainda que em ambos os casos fosse aplicável legislação anterior à atual L.G.T., mas a constante do C.P.T., cuja redação não era a mesma.

No entanto, e caso assim se não entenda, continua parecer que bem se terá decidido.

Com efeito, tendo o acordo firmado entre os peritos sido obtido em caso ocorrido antes da atual L.G.T., mas no domínio do C.P.T., aquele acordo não é suscetível, só por si, de levar a considerar existir a fundamentação do respetivo ato, uma vez que o próprio perito nomeado pela parte não agiu na comissão como um representante desta, mas com imparcialidade e independência – art. 86º n.º 5 (anterior n.º 3) do C.P.T., na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10/3 –, disposição com base na qual se afigura claro não ser de considerar vinculada a parte pela posição por aquele adotada.

Contudo, é ao Pleno da S.C.T. do S.T.A. que compete sobre tal proferir decisão, nos termos previstos no art. 17º n.º 2 do E.T.A.F. de 2002, eventualmente após se mandar juntar cópia do invocado acórdão fundamento com nota de trânsito em julgado e cumpridas que seja o previsto nos artigos 289º, n.º 2 e segs. do C.P.P.T..

2. Concluindo, não é de reconhecer a oposição entre os referidos acórdãos e, assim, é de julgar findo o recurso que se mostra interposto, ou caso se entenda ser de conhecer da oposição decidir-se no sentido de à data dos factos o acordo obtido por perito nomeado pela parte não poder prejudicar que ocorresse o vício de falta de fundamentação.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados e não provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

Factos provados:

A) A impugnante foi alvo de uma ação de inspeção tributária, respeitante aos exercícios de 1992 a 1994 no âmbito da qual, em 31/10/1996, foi elaborado o relatório de fls. 77 a 130, que se dá por integralmente reproduzido do qual, entre o mais, consta o seguinte:

«(...)

2.2. Localização e instalações

Apesar da sede estatutária da empresa ser na Rua n.º em Coimbra, a sede de facto e actividade, encontra-se localizada no –, em instalações arrendadas ao sócio Eng. B....., em conjunto com a empresa participante C....., SA.

A empresa possui delegações em Lisboa e Porto.

(...)

2.5. Processo Produtivo

O processo produtivo da empresa pode ser traçado da seguinte forma:

1. A redacção do jornal tem uma agenda de trabalhos diários resultante dos fax's, correio, telefonemas e várias solicitações recebidas;

2. Os trabalhos de agenda são distribuídos aos jornalistas, que vão ao terreno assistir aos actos ou factos ocorridos;

3. Recolhida a informação, compila-se a peça e uma vez concluída e apresentada ao coordenador, que a distribui pelas páginas do jornal, páginas essas que já têm previamente definido os espaços publicitários;

4. Seguidamente passa ao Sector de paginação sendo depois devolvido ao coordenador para apreciação dos trabalhos finais.

5. Seguidamente as páginas da edição seguem para a gráfica (C.....), empresa subcontratada, onde os planos do jornal são montados e imprimidos.

6. Finalmente o produto acabado (jornal) é expedido através dos correios, e outros transportes subcontratados.

2.6. Enquadramento Fiscal

2.6.1. IRC

A empresa encontra-se colectada em IRC desde 1 de Janeiro de 1989 pela 2 Repartição de Finanças de Coimbra, integrando-se no regime geral de tributação;

2.6.2. IVA

Para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, encontra-se registada no regime normal de periodicidade mensal desde 1 de Janeiro de 1986.

(...)

3. ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

3.1. Regularidade da escrita

Uma análise aos livros de escrituração, Diário-Razão-Balancete, permitiu-nos constatar que foi dado cumprimento oportuno às formalidades extrínsecas a que os mesmos estão sujeitos, conforme estipulam os artigos 128º e 130º do regulamento do Imposto de Selo, 114º da tabela Geral do Imposto de Selo e artigo 32º do Código Comercial.

Relativamente às formalidades intrínsecas a que os mesmos estão sujeitos, e impostos pelos artigos 33º, 37º e 39º do Código Comercial, não constatámos nada digno de reparo.

Quanto à periodicidade da sua escrituração, verificámos encontrarem-se os mesmos escriturados até 31 de Julho de 1996, dentro do prazo legalmente consentido (90 dias, conforme disposto no n.º 4 do artigo 98º do CIRC).

A empresa dispõe de contabilidade regularmente organizada, sendo a mesma processada por meios informáticos.

Os livros selados obedecem aos requisitos legais.

3.2. Suporte documental

(...)

3.3. CONTROLO INTERNO

Não nos foi dado a conhecer quaisquer medidas de controlo interno implementadas na empresa. No sentido de confirmarmos ou infirmarmos a veracidade dos registos contabilísticos, efectuamos alguns testes tendo constatado que nem todas as operações realizadas pela empresa foram registadas na contabilidade.

4. ACTIVIDADE

4.1. Objecto social

Pelo pacto social de constituição da sociedade em 1941, o objecto social consistia no exercício e exploração da indústria tipográfica e edições do Jornal D..... e actividades congéneres.

4.2. Actividade efectiva

A actividade efectiva da empresa consiste na edição e publicação do jornal “D.....”, explorando toda uma actividade de publicidade publicada no jornal, que garante à empresa cerca de 75% das receitas totais.

5. ANÁLISE CONTABILÍSTICO-FISCAL

Com a introdução a este capítulo, iremos apresentar quadros com as demonstrações de resultados comparadas, respeitantes aos exercícios de 1992, 1993 e 1994.

(...)

5.1. Análise às contas

Atendendo a que o presente exame abrange três exercícios (1992, 1993 e 1994), a análise a que se procedeu às contas foi realizada em conjunto relativamente aos mesmos.

Embora tivéssemos efectuado uma análise geral das contas, apenas iremos relatar os factos com possíveis implicações nos resultados apresentados ou relevância na situação patrimonial da empresa.

5.1.1. Custos

Da análise às várias contas de custos da empresa A....., Lda., foram detectadas várias irregularidades e inexactidões que mereceram estudo aprofundado, tendo sido propostas as devidas correcções técnicas.

5.1.1.1 Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas

5.1.1.1.1 Irregularidades detectadas no consumo de papel

Como já fizemos referência no ponto 4, o s. p. tem vindo ao longo dos exercícios a ceder papel à C..... com alguma regularidade. Da análise à conta 61.6 C.E.V.C. - Matérias Primas de Consumo, constatou-se que o seu conteúdo respeita essencialmente a custos do consumo interno de papel necessário a produção do jornal e ao custo do papel cedido à C.....

O quadro seguinte indica-nos, para o exercício de 1992, os números dos documentos internos emitidos, referentes aos consumos e data de emissão, quantidades consumidas, preço de aquisição e importâncias totais:

(...)

5.1.2. Controle à Produção / Proveitos

5.1.2.1. Produção

Dado tratar-se de uma actividade com alguma particularidade e a produção propriamente dita, entendendo-se esta na parte restrita à impressão do jornal, ser subcontratada, solicitámos ao s. p. elementos concretos sobre essa produção, uma vez que na facturação existente apenas no segundo semestre de 1994 se faz referência às quantidades produzidas.

Pelo s. p. foram fornecidos dois quadros referentes aos anos de 1992, 1993 e 1994, referentes ao D..... e E....., que designou por “Mapas de Produção” os quais se encontram em anexos n. 21 e n. 22. com a seguinte produção anual de exemplares:

6.1.2. Correções com recurso a métodos indiciários

Os pressupostos para a determinação do lucro tributável dos exercícios de 1992, 1993 e 1994 estão implícitos nos pontos 5.1.1.1.1. - Irregularidades detectadas no consumo de papel e 5.1.2. Controle à produção / proveitos, do presente relatório, onde se verifica que o sujeito passivo omitiu a contabilidade os proveitos da cedência de papel, venda de jornais, desperdícios e sobras, referentes à sua actividade.

Assim, nos termos da alínea d) do art.52 do C.I.R.C., verificamos existirem erros e inexactidões na contabilização das operações de que a contabilidade conforme demonstrámos ao longo deste relatório, não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

6.1.2.1 — 5.1.1.1.1. Irregularidades detectadas no consumo de papel

Matéria prima	Contabilizado	Determinado	Corrigido	P.U. (aquisição)	B. Trib.	IVA
1992	271 091	180 147	90 944	98\$38	8 947 070\$30	447 354\$00

6.1.2.2 — 5.1.2.2.1.1 Assinaturas

(...)

Expurgado o IVA à taxa de 5% contido nos valores calculados vem:

Ano de 1992..... 68.586.534\$00

Ano de 1993..... 90.971.200\$00

Ano de 1994.....103.510.838\$00

6.1.2.3 — 5.1.2.1.1. Desperdícios

(...)

6.1.2.4 -5.1.2.2.1.2 Agências

Expurgado o valor de 1.476.871\$00 referente a I.V.A. à taxa de 5%, o valor líquido das vendas omitidas nas agências será de 29.537.427\$00.

Devolvidos:

6.1.3 — Apuramento do Lucro Tributável

6.2. Para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado

Foi realizada a verificação do I.V.A. liquidado e deduzido, através da conferência dos extractos de conta corrente e os documentos de suporte à contabilidade. Da análise dos valores registados na escrita e nas declarações periódicas constatou-se que esta empresa procede à dedução do imposto à taxa normal e à liquidação à taxa reduzida, pois os produtos objecto de venda são jornais, destinados às assinaturas e agências (taxa de 5%), resultando daí situações de crédito de imposto.

Conforme aludimos anteriormente, foram efectuadas correções técnico contabilísticas e por métodos indiciários, tendo resultado os seguintes valores de correção em sede de IVA.:

(...)

6.2.2 — Correções por métodos indiciários:

De acordo com as correções propostas para efeitos de I.R.C. no ponto 6.1.2, foi quantificado o correspondente I.V.A., tendo resultado de acordo com os vários items, o seguinte:

Ano de 1992

6.2.2.1-5.1.1.1.1 — Irregularidades detectadas no consumo de papel

$8.947.070\$00 \times 5\% = 447.354\00

6.2.2.2-5.1.2.1.1 — Desperdícios

$319.200\$00 \times 16\% = 51.072\00

6.2.2.3-5.1.2.2.1.2 — Devolvidos

$227.000\$00 \times 16\% = 36.320\00

6.2.2.4-5.1.2.2.1.1.1 — Ofertas de Assinaturas

$9.370.900\$00 \times 5\% = 468.545\00 (isentas até 24 de Março)

O IVA de 1992 terá a seguinte distribuição:

(...)

Ano de 1993**6.2.2.5-5.1.2.2.1.1 — Assinaturas**

11.237.457\$00 × 5% = 561.872\$00

6.2.2.6-5.1.2.2.1.1 — Desperdícios

356.350\$00 × 16% = 57.046\$00

6.2.2.7-5.1.2.2.1.2 — Devolvidos

221.525\$00 × 16% = 35.444\$00

6.2.2.8-5.1.2.2.1.1.1 — Ofertas de assinaturas

14.258.333\$00 × 5% = 712.917\$00

O IVA de 1993 terá a seguinte distribuição:

(...)

Ano de 1994**6.2.2.9-5.1.2.2.1.1 — Assinaturas**

19.800.575\$00 × 5% = 990.028\$00

6.2.2.10-5.1.2.2.1.1 — Desperdícios

800.425\$00 × 16% = 128.068\$00

6.2.2.11-5.1.2.2.1.2 — Devolvidos

272.050\$00 × 16% = 43.528\$00

6.2.2.12-5.1.2.2.1.2 — Agências

13.991.400\$00 × 5% = 699.570\$00 (Janeiro a Junho)

15.546.020\$00 × 5% = 777.301\$00 (Julho a Dezembro)

6.2.2.12-5.1.2.2.1.1.1 — Ofertas de Assinaturas

17.878.405\$00 × 5% = 893.921\$00

O IVA de 1994 terá a seguinte distribuição:

(...)

7 — Conclusões Finais

Conforme ficou descrito ao longo do presente relatório, foram detectadas na escrita da A....., Lda., várias irregularidades e outras situações de facto, que nos remeteram para correcções técnico-contabilísticas e igualmente para a aplicação de métodos indiciários.

Neste contexto, os valores de correcção propostos para efeitos de I.R.C. e I.V.A. foram os seguintes:

(...))»

B) Contrás as correcções efetuadas pela AT, foi deduzida reclamação para a Comissão de Revisão da Matéria Coletável, nos termos do art. 84º do CPT, conforme requerimento de fls. 11 a 26, que se dá por integralmente reproduzido.

C) Constituída a Comissão de Revisão da Matéria Coletável e reunidos os peritos, no dia 16/06/1997, foi elaborada a Acta n.º 157, de fls. 35 a 38, que também se dá por integralmente reproduzida e da qual se destaca o seguinte:

«(...) o Presidente da Comissão procurou estabelecer acordo entre os vogais, os quais acordaram nos montantes de 853.117\$, 890.662\$00 e 2093.005\$00, que serão liquidados adicionalmente ao imposto declarado dos exercícios de 1992, 1993 e 1994, com base nos seguintes fundamentos:

1 — Considerar para os desperdícios (jornais estragados), bem como para os jornais devolvidos, convertidos em papel que o preço de venda do quilo não ultrapassou os 10\$00/Kg, por ser este, o valor que se entendeu ajustar-se mais à realidade, para aqueles anos, de 1992, 1993 e 1994.

2 — Relativamente às ofertas de assinaturas ter em linha de conta o valor limite sobre o qual não é liquidado IVA, ao abrigo do disposto no artigo 16º do CIVA, complementado pela informação da circular 19/89, de 19/12/89. Assim, subtraiu-se à base tributável fixada, o montante correspondente a 5 por mil do volume de negócios para cada ano.

3. No que respeita às diferentes modalidades existentes, nas assinaturas de 7 dias, quadrimestrais, semestrais e anuais, estabelecer entre si, o mesmo peso, aplicado nas de 5 dias (...), uma vez que não existem motivos para as diferenças consideradas pela fiscalização.

4. No que se refere às correcções resultantes do n.º de jornais vendidos através das agências, atender em parte ao argumento do contribuinte, quando este alega que a diferença encontrada de jornais em falta subsiste, porque o n.º de jornais saídos por assinaturas, é maior, visto que a maioria das assinaturas quadrimestrais e semestrais são renovadas, dado que estas modalidades existem, para escalonar o pagamento e não tanto, porque se pretende assinar o jornal só por um quadrimestre ou um semestre. Assim, considerou-se que 80% dos assinantes renovam de facto as suas assinaturas.

5. Considerar um consumo interno diário, para o pessoal e administração de 100 jornais durante 359 dias e ainda uma margem de erro para 1994, de 1% da produção líquida, à semelhança do que foi admitido em 1993.

(...))»

D) Foram emitidas as liquidações de IVA e juros compensatórios dos anos de 1992, 1993 e 1994, de fls.39 a 59, que se dão por reproduzidas.

Factos não provados:

Com interesse para a decisão não se provou que:

a) O papel de sobras ou jornais devolvidos, só passou a ser vendido em 1995, devido à crise do papel.

b) Com a introdução de 4 cores no jornal, a partir de meados de 1993, as inutilizações subiram drasticamente.

c) O consumo diário interno é de 350 jornais.

d) O número de assinantes em 1994 foi de 2.459.252.

e) Relativamente a 1992 e 1993 o D..... publicou-se menos do que em 1994, face à concorrência existente.

3.1. Como se referiu, o presente recurso vem interposto do acórdão proferido nesta Secção de Contencioso Tributário do STA, em 8/5/2013 (fls. 438/455), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão da mesma Secção do STA, de 11/12/2007, no processo n.º 0615/04.

E como igualmente acima se referiu, por despacho proferido em 28/11/2013 (fls. 483), 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 tal 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.(2)

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 questão de saber se uma deliberação da comissão de revisão se deve considerar como suficientemente fundamentada se os peritos (da AT e do contribuinte) aí chegarem a acordo quanto à fixação dos valores tributáveis.

Vejamos.

3.3. Tendo enunciado como questão a decidir no recurso «a de saber se a sentença fez um correcto julgamento ao considerar como fundamentada a decisão da Comissão de Revisão, que fixou a matéria colectável com base nos valores acordados entre os vogais dessa mesma comissão», o acórdão ora recorrido veio a dar provimento ao recurso e, revogando a sentença proferida na 1ª instância, julgou procedente a impugnação, com fundamento em que nesta «está em causa o acto da comissão de revisão que decidiu em sentido desfavorável à recorrente a reclamação por ela deduzida contra a determinação do seu lucro tributável», para efeitos de IVA, relativamente aos anos de 1992, 1993 e 1994, sendo que tal acto (deliberação) da Comissão de Revisão está inquinado de vício de forma, por insuficiência de fundamentação.

E o acórdão mais considerou, em síntese, o seguinte:

«No caso sub judice está em causa o acto da comissão de revisão que decidiu em sentido desfavorável à recorrente a reclamação por ela deduzida contra a determinação do seu lucro tributável.

Mais concretamente o que se questiona no recurso é a decisão constante da acta da comissão de revisão relativa aos valores respeitantes à actividade de uma tipografia que tinha a seu cargo como actividade fundamental a edição de um jornal regional.

E, no que respeita a este sector, a decisão da Comissão de Revisão, constante da respectiva acta (fls. 35 a 38 do I volume) não faz qualquer remissão para o relatório da inspecção tributária, que se debruçou sobre os exercícios de 1992, 1993 e 1994 de que resultaram liquidações de IVA e juros compensatórios. A sua fundamentação é tão somente a que consta da alínea c) do probatório e que aqui lembramos:

(...)

A recorrente alega a falta de verdadeira fundamentação e de percepção do iter cognoscitivo que conduziu aos resultados fixados.

No que tem razão.

A fundamentação do acto administrativo, embora possa ser feita por remissão, tem de ser expressa. E, embora deva ser sucinta, não pode ser implícita.

Em todo o caso, a fundamentação deverá responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.

Ora a decisão da comissão de revisão não só não permite perceber o fundamento das alterações como não remete sequer expressamente para o relatório de inspecção o que importa agora sindicar.

Temos também de considerar que à data da reunião da comissão (16/06/1997) ainda não estava em vigor a LGT nem tinham sido introduzidas as alterações ao CPT operadas ao seu artº 89º e a introdução de novos artigos (85º-A e 85º-B) pelo D.L. n.º 24/98, de 24.2, pelo que os acordos obtidos na Comissão de Revisão não configuravam qualquer transacção, sendo viável a sua impugnação com a invocação de qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria tributável ou de errónea quantificação desta, já que não havia intervenção de perito independente.

Assim o acto da comissão constitui um acto tributário de fixação da matéria colectável, sendo que mesmo que tal acto se limite a manter os valores apurados pelos serviços de fiscalização não pode o mesmo eximir-se à obrigação legal de fundamentação.

E dúvidas não há de que a deliberação tomada sem remissão expressa para o relatório dos serviços de fiscalização e sem indicação, em termos claros, das razões de facto e de direito que a determinaram, não obedece ao conteúdo e requisitos da fundamentação do acto tributário exigidos pelo artº 77º da Lei Geral Tributária.

Daí que se entenda que, no caso, está inquinada de vício de forma, por insuficiência de fundamentação, a deliberação da comissão de revisão.

Assim, padecendo a decisão de fixação da matéria tributável de falta de fundamentação, ocorre vício que inquina a legalidade desse acto e de todos os actos consequentes, incluindo o de liquidação.

A sentença recorrida, que assim não entendeu, não pode, pois, ser confirmada, pelo que procede o recurso.»

3.4.1. O acórdão fundamento (acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 11/12/2007, no processo n.º 0615/04, tendo, pelo posterior acórdão de 23/4/2008, sido indeferido o pedido de reforma do primeiro) apreciou o recurso interposto de sentença que julgou improcedente uma impugnação judicial contra liquidações adicionais de IRC resultantes da fixação de matéria colectável em vários exercícios (1994, 1995 e 1996), sentença na qual se assentara a factualidade seguinte, transcrita no acórdão:

«- Da proposta de tributação de p. 26 verso consta que as vendas de fracções rigorosamente iguais efectuadas a clientes que não necessitam de recorrer ao crédito, encontravam-se registadas na contabilidade por um valor inferior; relativamente àquelas que são efectuadas a clientes que recorram ao crédito à habitação;

- Emissão de recibos com numeração posterior e data anterior, não respeitando a ordem cronológica;

- Os empréstimos contraídos pelos clientes no acto de celebração da escritura são entregues ao construtor.

- Celebração de escrituras e respectiva contabilização das vendas por valores inferiores aos efectivos recebidos;

- Os critérios utilizados e quantificados de valores para a “determinação do lucro tributável por métodos indiciários” encontram-se expressos a fls. 26v. a 30 dos autos;

- Onde expressamente se refere o recurso às Portarias n.ºs. 1103-C/, de /, editadas pelo Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações (em anexo);

- Que indicam os valores unitários por metro quadrado... a que se refere o n.º 1 do artigo 7º do Dec. Lei n.º 13/86, de 23 de Julho;

- Com alusão a que “as referidas portarias fixam os preços do custo por metro quadrado para os anos de 1994 e 1995, respectivamente”;

- Com utilização dos “valores inscritos nas mencionadas portarias não como preço de custo, mas sim como preço de venda”;

- O ora impugnante exerce a actividade de “compra de prédios para revenda, pelo qual está tributado em IRS pela repartição de finanças da Lousã;

- Em relação aos apartamentos, estacionamentos e estabelecimentos, o preço considerado - como se expressa - foi em 10%, “em virtude de o seu preço de convenção” ser inferior;

- Na acta da Comissão de Revisão, de p. 8, consagra-se que “tendo surgido dúvidas quanto ao processo seguido na informação que serviu de base à fixação do que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por credores bancários por unidades bancárias, decidiu-se utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1 do artigo 7º do Dec. Lei n.º 13/86, de 23 de Julho, corrigidos para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionados em conjunto com os apartamentos”;

- *Determinando o lucro tributável pela forma expressa na representação gráfica de p. 9.»*

3.4.2. Enunciando que a questão essencial a decidir é a de saber se «o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas, padece de vício de forma por falta de fundamentação», o dito acórdão fundamentou considerou, em suma:

- A fundamentação do acto tributário tem «*de ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente*» e «*a lei exige apenas uma exposição sucinta dos fundamentos e a jurisprudência tem demonstrado, sobretudo na concretização do conceito legal de “insuficiência” da fundamentação, a consciência de que se move num domínio de conflito e de conciliação entre interesses e valores divergentes e mesmo opostos. Pode dar-se, por isso, como assente que a fundamentação contextual se basta com os elementos necessários à expressão clara das razões do acto, não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante uma deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa*».

- Tendo a recorrente alegado que o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas, padece de vício de forma por falta de fundamentação, tal «*implica necessariamente saber se o texto da acta da deliberação da Comissão de Revisão responde, ou não, às exigências de uma fundamentação que, no caso, se requer seja tão-somente formal.*»

- Da acta da Comissão de Revisão (fls. 8 e 9) consta, no essencial o seguinte:

«(...)

Aos cinco dias do mês de Maio do ano de mil novecentos e noventa e nove (...) reuniu-se a Comissão de Revisão referida no artigo 85º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, com as alterações introduzidas pelo Dec. Lei 23/97, de 23/01, constituída por (...) delegado da Fazenda Pública Presidente, por (...), delegada da Fazenda Pública vogal, nomeada nos termos do artigo 86º do mesmo Código, por (...) vogal designado pelo reclamante, apoiado pelo perito (...), a fim de discutirem a reclamação apresentada por (...) tributada pela actividade de “Construção civil”, C.A.E. 45.211, contra o lucro tributável fixado para efeitos de IRC, nos montantes de (...) relativamente aos exercícios de 1994, 1995 e 1996.

No uso do poder atribuído pelo n.º 1 do artigo 87º do Código de Processo Tributário, o Presidente da Comissão procurou estabelecer o acordo entre os vogais, os quais acordaram nos montantes de 5.463.890\$00, 31.158.942\$00 e 17.338.380\$00, que apurados por métodos indiciários (indirectos) serão acrescidos aos valores declarados para apuramento dos rendimentos líquidos dos anos de 1994, 1995 e 1996, respectivamente, com os seguintes fundamentos:

Tendo surgido algumas dívidas quanto ao processo seguido na informação que serviu de base à fixação no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias, decidiu-se utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do art. 7º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro, corrigidos, para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionadas em conjunto com os apartamentos.

Como se vê do texto da acta deliberação da Comissão de Revisão, os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, acordaram, quanto às liquidações impugnadas dos anos de 1994, 1995 e 1996, nos valores, apurados por métodos indiciários, de 5.463.890\$00, de 31.158.942\$00 e de 17.338.380\$00, respectivamente.

E, como se diz na acta, puseram-se, no entanto, «algumas dívidas» aos vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente.

Eram essas «dívidas» atinentes ao «processo seguido na informação que serviu de base à fixação no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias».

Quer dizer: para alcançarem o acordo sobre a fixação daqueles valores por métodos indiciários, os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, tiveram de proceder à remoção de «algumas dívidas» em relação «ao processo seguido (...) no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias».

[Na verdade, no relatório da Fiscalização Tributária, fundamentador das liquidações impugnadas, de fls. 18 a 30 dos autos, a respeito dos “Motivos” e os “Critérios Utilizados e Quantificação dos Valores” tributáveis, é referido, além do mais, que “(...) para aquisição da respectiva fracção, no entanto, constatámos que o valor do empréstimo adicionado às entregas já efectuadas anteriormente ao construtor, totalizam um valor superior ao contabilizado e declarado na escritura notarial”].

Perante tais “dívidas” [restritas “ao processo seguido (...) no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias”], e conforme fundamentação expressa da deliberação em foco, foi decidido “utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do art. 7º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro”.

Assim, em face das aludidas “dívidas”, os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, a respeito do “que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias”, tiveram como referência/factor de apuramento dos valores tributáveis por métodos indiciários

rios o valor unitário por metro quadrado do preço de construção referente a cada um dos anos das liquidações em causa, constante das respectivas portarias [“corrigidos, para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionadas em conjunto com os apartamentos”].

E foi na base deste critério que os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, chegaram a acordo quanto à fixação dos valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, em relação a cada um dos anos a que dizem respeito as liquidações impugnadas (1994, 1995 e 1996).

Com se vê, a acta da Comissão de Revisão em foco expressa ter a Comissão ponderado os factores que julgou necessários e de relevo em vista do acordo (que foi a deliberação tomada) sobre os valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, relativamente a cada um dos anos das liquidações impugnadas.

Tudo isto se retira do texto expresso na acta da Comissão de Revisão, em termos que julgamos perfeitamente alcançáveis e compreensíveis por um destinatário normal, médio, hipoteticamente colocado na situação real da impugnante, ora recorrente – sendo certo que nunca há-de perder-se de vista que a lei exige uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar; que, por isso, não deve ser um “máximo” o conteúdo exigível da declaração fundamentadora; e que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte.

E, se é verdade que, no caso, não há divergência – mas antes acordo entre o vogal da Fazenda Pública e o vogal da contribuinte, ora recorrente –, mesmo assim os fundamentos ou as bases de tal acordo (o qual constitui, afinal, a deliberação a fundamentar) estão suficientemente explícitas na acta da Comissão de Revisão.

Razão por que se nos afigura que, no caso, por um lado, é extremamente simples, nada complexo, o iter cognitivo e volitivo da deliberação tomada; e, por outro, é perfeitamente recognoscível e expresso o teor e o sentido da deliberação em causa através da expressão escrita que corporiza a acta da Comissão de Revisão que tal deliberação produziu.

Como assim, devemos concluir, e em resposta à questão decidenda, que “o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas” não padece de vício de forma por falta de fundamentação – contrariamente ao que diz a ora recorrente.

Pelo que, muito embora com a presente fundamentação, deve ser confirmada a sentença recorrida que decidiu neste pendur.

E, então, havemos de convir que goza de fundamentação suficiente a deliberação da Comissão de Revisão, a dar expressão ao acordo dos vogais da Fazenda Pública e do contribuinte, referente ao valor tributável em IRC por métodos indiciários, com aplicação dos “valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro”, por haverem surgido “algumas dúvidas” quanto a um dos factores de apuramento dos valores tributáveis.»

3.5. Considerando o teor das decisões expressas nos acórdãos referidos, não pode ser acolhida a alegação de oposição invocada pela recorrente.

3.5.1. Desde logo porque, como bem aponta o MP, não se demonstra que as decisões em confronto hajam ocorrido no quadro da mesma regulamentação jurídica: ainda que em ambos os casos seja aplicável legislação anterior à LGT, no caso do acórdão ora recorrido, à data da reunião da comissão (16/6/1997) ainda não tinham sido introduzidas as alterações introduzidas no CPT pelo DL n.º 24/98, de 24/2 (alteração ao art. 89º e aditamento dos novos arts. 85º-A e 85º-B): ou seja, os acordos obtidos na Comissão de Revisão não configuravam qualquer transacção, sendo viável a sua impugnação com a invocação de qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria tributável ou de errónea quantificação desta, já que não havia intervenção de perito independente.

3.5.2. Mas, além disso, também não se vê que, em termos das decisões concretas, ocorra oposição entre as tomadas nos arestos em confronto.

Na verdade, ambos os acórdãos (fundamento e recorrido) afirmam que os actos tributários (aqui incluindo as deliberações da Comissão de Revisão que fixaram a matéria colectável que originou as respectivas liquidações impugnadas) devem ser fundamentados, que a fundamentação tem «*de ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente*» e «*a lei exige apenas uma exposição sucinta dos fundamentos*» e que «*A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa*».

Mas, contrariamente ao alegado pela recorrente (nas Conclusões 3ª e 4ª das alegações do recurso), não se vê que o acórdão fundamento afirme que foi por ter «*sido atingido um acordo entre os vogais relativamente àqueles valores*» que «*o contribuinte ficou em perfeitas condições de perceber o itinerário cognoscitivo e valorativo que levou aos resultados fixados por essa comissão de revisão.*»

Aliás, em bom rigor, a recorrente também não alega que o acórdão fundamento assumia tal entendimento: o que a recorrente alega é que, face ao entendimento de que se trata de «*vício formal relativo à*

fundamentação do acto e não da sua (i)legalidade, e sendo certo que a lei apenas exige uma exposição sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar», então, também não pode deixar de se concluir (mas esta é uma conclusão retirada pela recorrente) «que a deliberação da comissão de revisão que dá expressão a um acordo, entre vogais da AT e do contribuinte, está suficientemente fundamentada e deu a conhecer ao contribuinte, as razões endógenas (garantia de que os agentes ponderaram de forma cuidada toda a problemática envolvente, incluindo as próprias definições legais) e exógenas que o colocam em condições de conhecer as razões da fixação alcançada, por forma a, em consciência, poder optar entre a aceitação do acto e a sua impugnação.»

Ora, contrariamente ao alegado, o que se constata é que o acórdão fundamento bem explicita que foi com base no critério que teve como *«referência/factor de apuramento dos valores tributáveis por métodos indiciários o valor unitário por metro quadrado do preço de construção referente a cada um dos anos das liquidações em causa, constante das respectivas portarias [“corrigidos, para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionadas em conjunto com os apartamentos]”, que os vogais da Fazenda Pública e do contribuinte chegaram a acordo quanto à fixação dos valores tributáveis, apurados por métodos indiciários»,* sendo que *«a acta da Comissão de Revisão em foco expressa ter a Comissão ponderado os factores que julgou necessários e de relevo em vista do acordo (que foi a deliberação tomada) sobre os valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, relativamente a cada um dos anos das liquidações impugnadas» e sendo que «Tudo isto se retira do texto expresso na acta da Comissão de Revisão, em termos que julgamos perfeitamente alcançáveis e compreensíveis por um destinatário normal, médio, hipoteticamente colocado na situação real da impugnante, ora recorrente...».*

E esta conclusão de que é perante a fundamentação concreta constante da acta da deliberação da Comissão de Revisão resulta reforçada, aliás, da afirmação feita na parte final do acórdão fundamento, no sentido de que *«... se é verdade que, no caso, não há divergência – mas antes acordo entre o vogal da Fazenda Pública e o vogal da contribuinte, ora recorrente –, mesmo assim os fundamentos ou as bases de tal acordo (o qual constitui, afinal, a deliberação a fundamentar) estão suficientemente explícitas na acta da Comissão de Revisão.»*

Portanto, a diferenciação das soluções não assenta em divergência de entendimentos sobre a mesma questão de direito, mas assenta, ainda, na concreta e diferente valoração e consideração da factualidade constante dos respectivos autos e na consequente conclusão sobre a suficiente ou insuficiente fundamentação concreta dos actos questionados.

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⁾].

3.5.3. 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.

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, 7 de Maio 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* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

(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) Critérios estes que, aliás, são, no essencial, também aplicáveis no âmbito do regime legal decorrente 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), conforme vem afirmando a jurisprudência deste STA (cfr., entre outros, o ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, bem como os 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. E cfr., também no mesmo sentido, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, páginas 765-766).

(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 7 de Maio 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 1316/13-50.

Recorrente: C..., SGPS, 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 – C....., SGPS, S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal proferido nos presentes autos (a fls. 380 a 396) em 21 de Agosto de 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a reclamação judicial por si oportunamente deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10 que lhe indeferiu o reconhecimento da prescrição das dívidas exequendas (IVA dos anos de 1988 a 1992), 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 deste STA de 30 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 0443/13.

A recorrente apresentou (a fls. 409 a 418) alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

A) *Deverão as presentes alegações ser admitidas, por tempestivas, nos termos do n.º 3 do disposto no artigo 284.º, n.º 3 do CPPT.*

B) *A recorrente deduz o presente Recurso de Oposição de Acórdãos porque entende existirem soluções opostas entre o Acórdão recorrido (Processo n.º 1316/13) no Supremo Tribunal Administrativo e o proferido, também por aquele mais alto Tribunal, no âmbito do processo n.º 0433/13 e datado de 30/04/2013 (Acórdão fundamento).*

C) *Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pela Recorrente, como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração que o Acórdão Recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam, de forma expressa, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, e perante a identidade de situações de facto;*

D) *Importa ter presente que estamos perante situações de facto idênticas: no Acórdão recorrido a situação fáctica tem subjacente alegadas dívidas de IVA dos anos de 1988 e 1990 a 1992 – ou seja – que têm origem aquando da vigência do CPCI e CPT e antes da entrada em vigor da LGT e relativamente às quais foi suscitada a respectiva prescrição; Sendo que, no Acórdão fundamento a situação fáctica é idêntica, na medida em que foi, igualmente, suscitada a questão da prescrição quando a alegada dívida de IRS do ano de 1995 – facto tributário que também ocorreu aquando da vigência do CPT e em data anterior à da entrada em vigor da LGT;*

E) *Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito que, sinteticamente, se prende com a aplicação no tempo dos prazos de prescrição, nos termos do artigo 297.º do CC;*

F) *Porém, perante esta mesma questão de direito, foram proferidas decisões opostas pelos Acórdãos em confronto. Com efeito, no Acórdão fundamento – cujo entendimento a Recorrente acolhe e pretende ver seguido – o termo do prazo de prescrição contado de acordo com o disposto no artigo 297.º do CC é considerado em abstracto, em face de cada um dos prazos que se foram sucedendo no tempo, não relevando, assim, quaisquer causas de interrupção e/ou suspensão quando o mesmo está a ser aferido;*

G) *Já assim não sucedendo no Acórdão recorrido, sendo que a diferença de interpretação, no que respeita à aplicação do artigo 297.º do CC diz respeito, originou que no acórdão recorrido fosse aplicável o prazo da LGT, enquanto que no Acórdão fundamento decidiu-se pela aplicação do prazo de prescrição do CPT, dando origem, assim, a soluções de direito opostas;*

H) Do exposto, verifica-se, como acima referido, a identidade de questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os Acórdãos em confronto, encontrando-se demonstrada a exegese preliminar da oposição de acórdãos, conforme determinado no artigo 284.º, n.º 3, do Código do Procedimento e Processo Tributário.

NESTES TERMOS; requer-se que, em conformidade com o supra exposto, se julgue verificada a oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento e se determine o prosseguimento da ulterior tramitação dos presentes autos.

Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo nos termos seguintes:

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

2) Efectivamente, quer no Acórdão recorrido, quer no Acórdão fundamento se atendeu e consideraram todas as causas de interrupção/suspensão da prescrição ocorridas antes da alteração do n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzido pela Lei n.º 53-A/2006.

3) E, no Acórdão recorrido apenas se determinou a aplicação deste mesmo n.º 3 do art. 49.º da LGT, ao facto de existir uma impugnação judicial a que estava associada a prestação de garantia bancária, por se ter entendido que tal norma se podia aplicar a relações já constituídas e que protelem a sua vida além do momento da entrada em vigor da nova lei.

4) Ora tal aplicação, do n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzido pela Lei 53-A/2006, apenas foi aflorada pelo Acórdão fundamento, mas acaba por não ser determinante, dado que, desde logo e, à partida, não foi atribuída qualquer relevância autónoma para o cômputo do prazo de prescrição a tal facto, da existência de uma impugnação, uma vez que esta acabou por coincidir com a ocorrência de um outro facto interruptivo/suspensivo da prescrição, o da citação.

5) Pelo que, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento não procederam a uma qualquer interpretação diferente do n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzido pela Lei n.º 53-A/2006.

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

Por despacho de 30 de Outubro de 2013 (fls. 446 dos autos) foi proferido despacho a determinar que se proceda à notificação para apresentação de alegações, nos termos do artigo 282.º, n.º 2 do CPPT, no entendimento de que se afigurava “poder verificar-se a apontada oposição de acórdãos”.

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

I. Está em causa, nos presentes autos, determinar, nos termos do artigo 297.º do CC, qual o prazo de prescrição aplicável ao caso sub judice, i.e. aquele previsto na LGT (8 anos) ou no CPT (10 anos).

II. Tendo considerado o **Acórdão recorrido** que “A questão coloca-se apenas quanto ao prazo de 8 anos na LGT relativamente ao prazo de 10 anos no CPT: se à data em que entrou em vigor a LGT (1 de Janeiro de 1999) faltava menos de 2 anos para se completar o prazo prescricional contado nos termos do CPT, será esse o aplicável; se faltava ainda 2 anos ou mais, então o prazo a aplicar serão da LGT” (cfr. fls. 10 e 11 do Acórdão Recorrido).

III. Concluiu o citado Acórdão que seria aplicável o prazo da LGT, porque – para efeitos o cômputo do prazo e prescrição (no essencial, para efeitos o artigo 297.º do CC) – o prazo não deverá ser considerado em abstracto.

IV. O Acórdão recorrido assente em **manifesto erro de julgamento**, na medida em que **contraria Acórdão anterior proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo** (Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 0443/13 e datado de 30/04/2013).

Isto porque,

V. Conforme referido no **Acórdão fundamento** “Considerando a previsão das duas normas cuja aplicação se sucedeu no tempo, verificamos que, nos termos do Código de Processo Tributário, a dívida prescreveria em 01/01/2006 e no âmbito da Lei Geral Tributária tal efeito operaria em 01/01/2007, o que significa que, **na situação em apreço se aplica o regime do Código de Processo Tributário por ser aquele que, em abstracto, determinaria a prescrição da dívida no mais curto período de tempo**”.

VI. Sendo que, a mencionada diferença de interpretação, no que à aplicação do artigo 297.º do CC diz respeito, originou que no **Acórdão recorrido** fosse considerado aplicável o **prazo de prescrição da LGT**, enquanto no **Acórdão fundamento** decidiu-se pela aplicação do **prazo de prescrição do CPT**, dando origem, assim, a soluções de direito opostas.

Ora,

VII. O artigo 297.º n.º 1 do CC, indubitavelmente aplicável na resolução do caso sub judice refere que “A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Pelo que,

VIII. O referido artigo 297.º, n.º 1 CC apenas determina qual o prazo de prescrição aplicável. Sendo que, passo posterior, consiste em determinar a existência ou não de prescrição aplicando as normas de suspensão e interrupção da prescrição ao tempo aplicáveis.

Em suma,

IX. Para determinação da prescrição de determinada dívida temos de realizar duas operações hermenêuticas, (i) Determinar qual o prazo aplicável e (ii) verificar as causas de suspensão ou de interrupção do prazo de prescrição aplicáveis.

Ou seja,

*X. Conforme se conclui no **Acórdão fundamento** “Neste sentido pode ver-se o Acórdão fundamento, quando refere que “Considerando a previsão das duas normas cuja aplicação se sucedeu no tempo, verificamos que, nos termos do Código de Processo Tributário, a dívida prescreveria em 01/01/2006 e no âmbito da lei Geral Tributária tal efeito operaria em 01/01/2007, o que significa que, na situação em apreço se aplica o regime do Código de Processo Tributário por ser aquele que, **em abstracto**, determinaria a prescrição da dívida no mais curto período de tempo (sublinhado e negrito nosso).*

E,

XI. Determinado aquele prazo importa, posteriormente, a “verificação das causas de suspensão ou interrupção do prazo, o que se considerará no domínio a Lei Geral Tributária, isto é em concórdância com o disposto no art. 12.º do Código Civil e conforme vem sendo decidido pelos Tribunais Superiores” (Cfr. acórdão fundamento).

Ora,

XII. Incorreu em erro de julgamento o acórdão recorrido ao não realizar estas duas operações, i.e. efectuar o Cômputo do prazo em concreto.

NESTES TERMOS E NOS MELHORES DE DIREITO AO CASO APLICÁVEIS QUE V. EXAS. VENERANDOS CONSELHEIROS, DOUTAMENTE SUPRIRÃO, DEVE O PRESENTE RECURSO DE OPOSIÇÃO DE JULGADOS SER ADMITIDO, JULGADO PROCEDENTE POR PROVADO, DETERMINANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, A ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO E A SUA SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO QUE, PROLATE ENTENDIMENTO SEGUNDO O QUAL: «O prazo de prescrição aplicável ao caso sub judice, de acordo com o disposto no artigo 297.º do CC, é considerado em abstracto, em face de cada um dos prazos que se foram sucedendo no tempo, não relevando, assim, quaisquer causas de interrupção e/ou suspensão, pelo que, consequentemente, deverá considerar-se que a prescrição da dívida de 1992 (última data a considerar) ocorreu em 01/01/2003, por ser aplicável o prazo de prescrição previsto no CPT»

Como é de inteira, sã e habitual JUSTIÇA!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações de mérito.

*3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 475 a 477 dos autos, concluindo no sentido de que o recurso *deve ser julgado findo, ao abrigo do disposto no artigo 284, n.º 5, do CPPT*, porquanto, *não se verificando uma situação substancialmente idêntica e não tendo havido pronúncia expressa sobre a questão alegadamente divergente, não se mostram reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos supra enunciados.**

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 478 a 480 dos autos), veio a recorrente responder manifestando a sua discordância quanto à inexistência, nos arestos em confronto, de oposição juridicamente relevante sobre a mesma questão fundamental de direito (fls. 481 a 486).

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 Acórdão recorrido ao julgar que para efeitos de determinação do prazo a aplicar por força da do artigo 297.º do Código Civil – se o do Código de Processo Tributário, de 10 anos, em curso à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT); se o da LGT, de 8 anos – se devem considerar os factos interruptivos ou suspensivos verificados ao abrigo da lei antiga ou se, ao invés e como alegado, se devem considerar tais prazos “em abstracto”, independentemente da ocorrência de causas de interrupção ou suspensão da prescrição ocorridas antes da entrada em vigor daquela lei.

6 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. Em 08/10/1993 foi instaurada contra a reclamante a execução fiscal n.º 3255199301032364 por dívidas de IVA e Juros Compensatórios dos anos de 1988 e 1990 a 1992 (até Abril), perfazendo a importância de € 916.799,14 (termo de autuação, a fls. 1; certidões de relaxe a fls. 2 a 26 e notificações de liquidações, fls. 68 a 103, todas do apenso de execução principal);

2. Em 12/10/1993 foi apresentada impugnação judicial das liquidações exequendas (fls. 4, vol. I, do apenso de impugnação n.º 39/95.4.2);

3. Foi fixado em 266.031.435\$00 o valor da garantia a prestar (cf. liquidação efectuada em 13/12/1993, a fls. 49 do apenso principal);

4. Foi apresentada, em 31/12/1993, garantia bancária por tempo indeterminado (cf. fls.53 do apenso principal);

5. Por despacho executivo de 19/01/1994, a fls. 54 do PEF apenso, foi ordenada a suspensão dos autos até à conclusão dos de impugnação (autuados com o n.º 39/95.4.2);

6. A impugnante requereu a adesão ao DL n.º 124/96, de 10 de Agosto em 28/01/1997, tendo sido excluída, por incumprimento, por despacho de 18/11/2003, do Sr. Subdirector-Geral da Justiça Tributária (cf. fls. 111 a 116 do apenso principal);

7. Não efectuou o pagamento de nenhuma das liquidações exequendas objecto da impugnação – cf. fls. 115 do apenso de execução principal;

8. Por despacho de 26/01/2010, a fls. 157 do apenso principal, foi ordenado o levantamento da garantia bancária em execução do acórdão do TCA Sul de 04/03/2008 (cf. fls. 739 do apenso de impugnação), que julgou extinta a execução por prescrição das dívidas (cf. fls. 189 do apenso de execução principal);

9. No seguimento de nova sentença proferida pelo TCA Sul em 05/05/2009 (cf. fls. 859, vol. IV, da impugnação judicial apensa), que concedeu parcial provimento ao recurso da decisão da 1ª instância, veio a ser revogado por despacho executivo de 23/07/2010 (cf. fls.181), o anterior despacho de 26/01/2010;

10. Por ofício n.º 7098, de 27/07/2010, foi notificada a ora reclamante para proceder ao pagamento da importância de € 997.091,76 em cobrança no PEF n.º 3255199301032364 (cf. ofício a fls. 182 do apenso de execução principal);

11. Em 04/10/2010, a reclamante requereu a prestação de garantia para suspender o processo (cf. fls. 266 do apenso principal);

12. Em 22/11/1993 foi instaurada a execução fiscal n.º 3255199301034596 por dívidas de Juros Compensatórios de IVA do ano de 1989, perfazendo a importância de € 48.091,82 (certidões de relaxe, fls.2 a 12 do apenso de execução respectivo e fls. 116 do apenso principal);

13. Neste processo, foi efectuada citação em 21/01/1994 (fls. 14 a 16 do respectivo apenso);

14. Em 10/03/1994 foi prestada garantia bancária para suspender a execução na pendência da impugnação judicial da dívida (cf. fls. 38 do respectivo apenso);

15. Garantia que se manteve até que foi ordenada a sua libertação por despacho executivo de 26/01/2010 (cf. fls. 72 do respectivo apenso);

16. Em 12/07/2005, o processo n.º 3255199301034596 foi apensado ao n.º 3255199301032364 (cf. print da tramitação do PEF, a fls. 162 do apenso principal);

17. Em 20/09/2010, foi interposto recurso hierárquico da resposta ao pedido de certidão da fundamentação da decisão proferida em concretização do acórdão do TCA Sul referido acima, em 9) (cf. fls. 284 do apenso principal);

18. A reclamante requereu na execução fosse fixado o valor da garantia a prestar para suspender o processo em virtude de pretender apresentar oposição (fls. 313 do apenso principal);

19. Em 15/10/2010 foram apresentadas duas garantias bancárias n.º 00362154 e 00362155, ambas emitidas pelo BES nos montantes de € 1.260.967,73 e € 57.495,19 referenciadas ao processo principal e apenso, respectivamente (fls. 314 a 318 do apenso principal);

20. Em 26/10/2010 foi deduzida oposição à execução n.º 3255199301032364 e apenso, que correu trâmites sob o n.º 948/11.7BELRS (fls. 323 do apenso principal e 128 dos autos);

21. Por sentença de 16/03/2012 proferida no processo referido supra, em 20), foi julgada verificada a excepção de caducidade do direito de oposição e a Fazenda Pública absolvida do pedido (fls. 400 do apenso principal);

22. Em 17/11/2010, a reclamante apresentou nova oposição à execução, agora referenciada unicamente ao processo n.º 3255199301034596, tramitada sob o n.º 949/11.7BELRS (fls.208 do respectivo apenso);

23. A reclamante foi notificada em 14/05/2012 por carta registada com aviso de recepção para proceder ao pagamento da dívida a que fora deduzida a oposição n.º 948/11.7BELRS, sob pena de ser accionada a garantia bancária n.º 00362154 (acto reclamado - fls.27 dos autos)

24. A presente reclamação deu entrada nos serviços em 24/05/2012;

25. Em 31/05/2012, a reclamante solicitou a emissão de guias para pagamento da quantia exequenda, declarando expressamente que o pagamento a que procede é efectuado sob reserva, nos termos do art. 264.º, n.º 2, do CPPT, tendo efectuado naquela mesma data o pagamento de € 929.300,00 imputável à dívida (fls. 411, 418 e 422 do apenso principal);

26. As garantias bancárias inicialmente prestadas na execução tinham sido levantadas por despacho 26/01/2010 proferido antes de transitado em julgado o primitivo acórdão do TCA Sul, de 04/03/2008, proferido na impugnação da dívida e depois anulado pelo STA e em cuja execução veio a ser proferido o seu acórdão de 05/05/2009, referido supra, em 9);

27. O processo de impugnação judicial das liquidações exequendas esteve parado entre 24/10/1996 e 21/01/1998 (fls. 216, vol. II), a aguardar designação de data para diligência de inquirição».

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

1. Em 21 de Junho de 2000 Reclamante, A..... e sua mulher B....., apresentou, junto do Serviço de Finanças de Fafe, processo de Impugnação Judicial, que correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga e à qual coube o número 169/02 — cfr. fls. 142 e seguintes do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos e fls. 16 dos autos;

2. O Processo de Impugnação identificado em 1. recebido que foi em 21.06.2000, apenas foi remetido por aquele Serviço de Finanças a este Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga em 03.07.2002 — cfr. Informação de fls. 16 dos autos;

3. Em 25 de Julho de 2000, ainda no Serviço de Finanças de Fafe, foi instaurado o Processo de Execução Fiscal 0400200001011251 onde figura como executado o aqui Reclamante e onde se visa a cobrança de dívidas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 1995 — cfr. Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

4. Em 20 de Dezembro de 2001 o Executado foi citado pessoalmente — cfr. fls. 4 do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

5. Em 27 de Dezembro de 2001 o Reclamante juntou ao Processo de Execução Fiscal identificado em 3. Um requerimento nos seguintes termos. “(...) ao abrigo do disposto no art. 169º n.º1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário a suspensão da execução (...) uma vez que corre termos no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga processo de impugnação judicial com vista á anulação da liquidação adicional de imposto, para além de já ter sido feita penhora no Processo de Execução Fiscal 0400- 97/101641.5 de um prédio do executado que tem valor para garantir a totalidade da quantia exequenda daquele processo e deste processo, pelo que deve ser feita penhora daquele prédio neste processo” — cfr. fls. 5 do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

6. Apresentada que foi a garantia por meio de penhora, por despacho de 27 de Fevereiro de 2002, foi ordenada a suspensão do Processo de Execução Fiscal 04002000010251 — cfr. despacho constante de fls. 19 do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

7. Por Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, datado de 27 de Setembro de 2007, o processo de Impugnação Judicial id. em 1., com o número 169/02, foi definitivamente julgada improcedente, sendo que o processo foi devolvido ao Serviço de Finanças de Fafe em 04.02.2008 — cfr. fls.41 e seguintes do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

8. Em 04.02.2008 foi o processo de Impugnação 169/02 remetido ao Serviço de Finanças de Fafe — cfr. Ofício deste Tribunal Administrativo e Fiscal com carimbo onde foi aposta a data de entrada do processo naquele serviço a fls. 41 do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

9. Em 27 de Julho de 2012 os Reclamantes dirigiram ao Processo de Execução Fiscal id. em 3. um requerimento onde conclui: “termos em que deverá ser declarada a prescrição da dívida constante do Processo de Execução Fiscal 0400200001011252 referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 1995 com as legais consequências” — cfr. requerimento de fls. 93 e seguintes do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos;

10. Sobre o requerimento identificado em 9. veio a incidir despacho, datado de 11 de Setembro de 2012, que o indeferiu por considerar que o efeito da prescrição apenas se verificará em relação às dívidas exequendas em 27.11.2015 — cfr. despacho de fls. 102 e seguintes do Processo de Execução Fiscal apenso aos autos,

11. Em 24 de Setembro de 2012 deu entrada no Serviço de Finanças de Fafe a presente Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal — cfr. informação de fls. 21 dos autos.

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 ter sido proferido despacho no sentido de se afigurar “poder verificar-se a apontada oposição”, 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).

Vejam, 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 de determinação do prazo de prescrição a aplicar ex vi do disposto no artigo 297.º do Código Civil – se o prazo de prescrição de 10 anos previsto no Código de Processo Tributário (CPT), se o de 8 anos que veio a ser previsto na LGT – se devem considerar tais prazos “em abstracto”, independentemente da ocorrência de causas de interrupção ou suspensão da prescrição que se tenham verificado ao abrigo da lei antiga, ou, se, ao invés, o prazo em curso deve ser considerado em “concreto”, nele relevando os factos interruptivos os suspensivos legalmente previstos ocorridos antes da entrada em vigor da LGT.

Alegadamente o Acórdão recorrido, ao censurar a decisão de 1.ª instância que se limitara a considerar “o termo do prazo de prescrição em abstracto, em face de cada um dos prazos que se sucederam no tempo”, e ao prescrever que “o método a seguir para se decidir a questão da sucessão de leis no tempo” era outro – em síntese, o de o computar “em concreto” o prazo em curso à data da entrada em vigor da LGT nele relevando as causas de interrupção ou suspensão verificadas antes da entrada em vigor da nova lei –, concluindo, em conformidade, ser aplicável o prazo de 8 anos previsto na LGT a todas as dívidas exequendas –, adoptou solução oposta, sobre a mesma questão fundamental de direito e perante um quadro factual substancialmente idêntico, à perfilhada no Acórdão deste STA de 30 de Abril de 2013, rec. n.º 0443/13, no qual se sufragou o entendimento adoptado na sentença recorrida segundo o qual no caso dos autos era aplicável à dívida exequenda (IRS de 1995) o prazo de prescrição de 10 anos previsto no CPT, e não o de 8 anos previsto na LGT, como haviam alegado os recorrentes.

É certo que em causa em ambos os arestos estão dívidas exequendas cujos factos constitutivos haviam ocorrido em momento anterior ao da entrada em vigor da LGT e em relação às quais se colocou, com a entrada em vigor desta Lei em 1 de Janeiro de 1999, a questão da determinação do prazo de prescrição aplicável ex vi do disposto no artigo 297.º do Código Civil, tendo-se concluído no Acórdão recorrido ser aplicável o prazo de prescrição previsto na LGT e no Acórdão fundamento o prazo de prescrição previsto no CPT. Não obstante, a diversidade de soluções encontradas num e noutro aresto resulta essencialmente não de uma diferente interpretação das mesmas normas legais, antes da diversidade de situações de facto subjacentes aos arestos em confronto.

É que, enquanto na situação sub judice no Acórdão recorrido, o prazo de prescrição havia sido interrompido, antes da entrada em vigor da LGT, por força da instauração da execução fiscal ocorrida em 8 de Outubro de 1993 (cfr. o n.º 1 do probatório fixado), não havendo notícia de paragem do processo de execução por mais de um ano por motivo não imputável à Executada, razão pela qual se considerou que em 1 de Janeiro de 1999, data em que entrou em vigor a LGT, não havia ainda qualquer período a relembrar para efeitos de contagem do prazo de prescrição, o que levou a julgar que o prazo a considerar relativamente a todas as obrigações tributárias em causa é o de oito anos da LGT, a contar da data da entrada em vigor desta Lei, nos termos do disposto no art. 297.º do CC, aplicável ex vi do n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 389/390 dos autos), no caso subjacente ao Acórdão fundamento, não se verificou qualquer interrupção ou suspensão do prazo de prescrição em data anterior à da entrada em vigor da LGT, tendo tais factos ocorrido apenas em data posterior à da entrada em vigor daquela lei, como decorre clara e inequivocamente do probatório fixado, daí que computar “em abstracto” ou “em concreto” o prazo de prescrição decorrido ao abrigo

do CPT conduzisse exactamente ao mesmo resultado de aplicação do CPT, porquanto o prazo decorrido ao abrigo desse diploma decorreu ininterruptamente, razão pela qual à data da entrada em vigor da LGT haviam decorrido já 3 anos do prazo de prescrição da dívida de IRS relativa a 1995, sendo, pois, plenamente acertada a decisão no sentido de que o prazo aplicável era o do CPT, e não o da LGT.

São, aliás, estas circunstâncias do caso concreto subjacentes ao Acórdão fundamento - inexistência de factos interruptivos ou suspensivos a considerar antes da entrada em vigor da LGT -, que conduziram a que, ao contrário do que sucedeu no Acórdão recorrido, a questão da determinação do prazo de prescrição a aplicar não assumisse qualquer complexidade, razão pela qual o Acórdão fundamento se limita, neste particular, a sancionar o decidido pela sentença recorrida, que bem julgara ser aplicável o prazo de prescrição previsto no CPT.

A afirmação constante daquela sentença segundo a qual “se aplica o regime do Código de Processo Tributário por ser aquele que, em abstracto, determinaria a prescrição da dívida no mais curto período de tempo”, que não se afigura correcta, terá passado despercebida na economia do Acórdão fundamento - que, não a tendo reproduzido, também não a censurou expressamente -, porquanto nas circunstâncias do caso concreto não conduzia a resultados diversos quanto ao prazo a aplicar.

Assim, como propugnado pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, julgam-se não verificados os pressupostos de que depende o conhecimento do mérito do presente recurso, porquanto a diversidade de soluções adoptadas no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento quanto ao prazo de prescrição aplicável resulta da diversidade de situações de facto subjacentes aos arestos em confronto quanto ao momento da verificação dos factos interruptivos da prescrição, e não, como alegado, da adopção de entendimentos opostos quanto ao modo como se hão-de confrontar os prazos de prescrição potencialmente aplicáveis *ex vi* do disposto no artigo 297.º do Código Civil.

Pelo exposto, 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, 7 de Maio de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Maio de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de reclamação judicial deduzida em execução fiscal instaurada em 21 de Outubro de 2012 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 no caso de a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.*

Processo n.º 1442/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: 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 FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 9 de Outubro de 2013 (processo n.º 01442/13, invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 14 de Abril de 2010 (processo n.º 0131/10).

1.1. Apresentadas que foram as alegações previstas no n.º 3 do art. 284º do CPPT, o Exmº Juiz Conselheiro Relator proferiu despacho onde admitiu a existência de oposição de julgados.

1.2. As subsequentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pela Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A. A situação em recurso circunscreve-se ao facto de, em ambos os arestos, o fundamento (do STA, proferido em 14/04/2010, no Proc. n.º 0131/10) e o recorrido, estar em causa o facto de, os Sujeitos Passivos, tendo pendentes reembolsos de créditos tributários, requereram a compensação desses créditos noutras dívidas à Administração Tributária (AT) (art. 90º n.º 1 CPPT).

B. E em concreto, cumpre saber se é ou não admissível a compensação antes de o reembolso ser autorizado/concretizado pela AT.

C. Em ambos os casos, no momento do pedido de compensação os Contribuintes não tinham ainda o reconhecimento do Reembolso por parte a AT, e no caso do Acórdão recorrido não havia sido efectuado por falta de autorização, dado que estava pendente uma acção inspectiva àquele exercício e tributo.

D. No que se refere à questão de direito, verifica-se que em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, está em causa a interpretação dada ao art. 90º n.º 1 do CPPT.

E. Assim sendo, cumpre apreciar se o contribuinte pode requerer a compensação de um crédito resultante de um reembolso numa outra dívida, mesmo que o reembolso ainda não tenha sido concretizado.

F. Ou seja, a questão jurídica que foi concretamente apreciada em ambos os arestos foi a de saber se a compensação era legalmente admissível mesmo que o reembolso ainda não tivesse sido reconhecido/autorizado.

G. Tendo ambos os acórdãos decidido diferentemente tal questão de direito.

H. Assim, enquanto que o Acórdão fundamento decide no sentido em que os pedidos de reembolso e de compensação são distintos, e que por isso a compensação só é legalmente admissível quando o montante de reembolso estiver reconhecido.

I. Já o Acórdão recorrido concluiu que, mesmo não tendo sido dada autorização de reembolso de IRS de 2011 (uma vez que está pendente a realização de procedimento inspectivo relativo àquele período e tributo) o facto de não ter sido dada autorização para o pagamento do reembolso não deve constituir obstáculo para a compensação de tal crédito do contribuinte com dívidas em fase de cobrança coerciva.

J. A ora Recorrente pugna pela aplicação da interpretação sustentada no Acórdão fundamento, que entende que se o reembolso apenas veio a ser reconhecido meses depois, a compensação era legalmente inadmissível uma vez que não lhe estava reconhecido montante de reembolso, certo, líquido e exigível no termo do pagamento voluntário. E no caso do Acórdão recorrido, o reembolso ainda estava pendente de autorização por estar a decorrer uma acção inspectiva àquele exercício e tributo, razão pela qual se entende que não é legalmente admissível a compensação nos termos requeridos pelo SP.

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

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que se devia julgar findo o recurso, por não se verificar a invocada oposição de acórdãos face ao diverso quadro legal em que se ancoraram as decisões, argumentando que *«(...) pese embora em ambos os casos esteja em causa a compensação de um crédito resultante de reembolso, a forma de constituição e reconhecimento desse crédito é regulado de forma diversa no CIVA e no CIRS, situação que se mostrou relevante na solução dada a cada uma das situações.»*.

1.5. 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:

1 - Em 29.05.2012, o ora reclamante entregou a sua declaração modelo 3 de IRS, respeitante aos rendimentos auferidos no exercício de 2011 – cfr. doc. 1 junto com a p.i. e doc. 2 junto com a contestação cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

2 - Em 11.06.2012, a administração tributária procedeu à liquidação n.º 20125603902141 do tributo devido, resultando um reembolso a favor do reclamante, no valor de 50.501,77 euros – cfr. doc. 1 junto com a p.i. cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

3 - Tal liquidação encontra-se no estado de “por autorizar manualmente”, inexistindo qualquer nota de cobrança ou reembolso – cfr. doc. 3 junto com a contestação cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

4 - A administração tributária não procedeu ao reembolso.

5 - Em 11.09.2012, o ora reclamante apresentou junto do Serviço de Finanças de Braga 1 requerimento dirigido ao Director-Geral da Administração Tributária e Aduaneira, a requerer, ao abrigo do artigo 90º do CPPT, a compensação do pagamento da 2.ª prestação de IMI, no valor de 2.182,59 euros, “com o contra-crédito de que é titular resultante de reembolso de IRS de 2011”. - cfr. doc. 4 junto com a p.i. cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

6 - Tal requerimento foi reencaminhado, em 17.09.2012, pelo Serviço de Finanças de Braga 1 para o Director-Geral da Administração Tributária e Aduaneira.

7 - Em 18.09.2012, foi emitida a ordem de serviço n.º OI201202367, que determinava a realização de uma acção inspectiva de natureza externa, de âmbito parcial e tendo por finalidade a verificação da situação tributária do reclamante no que se refere ao IRS de 2011.

8 - Em 21.09.2012, os requerentes instauraram, neste Tribunal, a acção cautelar n.º 1564/12 (UO2), pedindo a condenação da administração tributária a restituir oficiosa e urgentemente o reembolso de IRS de 2011.

9 - Em 21.10.2012, tendo por executado o aqui reclamante, foi instaurado o processo de execução n.º 0361201201124951, com vista à cobrança coerciva da nota de liquidação de IMI relativa ao ano de 2011 (2ª prestação), cuja quantia ascende a 2.182,59 euros – cfr. doc. 1 junto com a contestação cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

10 - Em 05.11.2012, no processo de execução n.º 0361201201124951, o ora reclamante apresentou, junto e dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Braga 1, requerimento no qual requer “o pagamento imediato das quantias exequendas mediante compensação com o valor correspondente no contracrédito de que o executado/oponente é titular a título de reembolso de IRS de 2011” – cfr. doc. 5 junto com a p.i. cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

11 - Pelo ofício n.º 12178, datado de 08.11.2012, o serviço de finanças de Braga respondeu ao requerimento de 05.11.2012 – cfr. doc. 5 junto com a p.i. cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

12 - Em 18.11.2012, foi apresentada no Serviço de Finanças de Braga a presente reclamação, remetida a este Tribunal por ofício datado de 28.12.2012 – cfr. fls. 3 e 5 dos autos.

13 - Por decisão de 07.02.2013, foi julgada procedente a acção cautelar n.º 1564/12 e determinado o pagamento do reembolso – cfr. fls. 90 a 99 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

14 - Da referida decisão foi interposto recurso, com efeito meramente devolutivo, pela Fazenda Pública.

15 - Por acórdão do TCAN de 12.04.2013, foi concedido provimento ao recurso, deferindo-se a arguição de nulidade processual e, anulando-se o processado até apresentação da petição inicial, devendo os autos prosseguir os seus termos com a notificação prevista no art. 117º do CPPT – cfr. fls. 156 a 173 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

16 - Da referida decisão foi interposto recurso para o STA, com fundamento em oposição de acórdãos, admitido por despacho de Maio de 2013 – cfr. fls. 190 dos autos cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 9 de Outubro de 2013, no processo n.º 01442/13 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 14 de Abril de 2010, no processo n.º 0131/10 (**acórdão fundamento**).

Apesar de o Exmº Juiz Conselheiro Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite existir a invocada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Tribunal, 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 reapreciar a questão.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em reclamação judicial deduzida em processo de execução fiscal instaurado em 21/10/2012, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (¹), pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art. 27º, n.º 1, alínea b), do ETAF, no art. 152º, n.º 1, alínea a), do CPTA e no 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 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 arestos em confronto, 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*.

No **acórdão recorrido** estava em causa recurso da sentença de 1ª instância que julgara procedente a reclamação deduzida contra o acto do órgão de execução fiscal de indeferimento de pedido de compensação de créditos, reclamação onde o executado instava para que a dívida exequenda (referente a IMI do ano de 2011, no montante de € 2.182,59) se extinguísse por compensação com parte de crédito seu decorrente de restituição oficiosa de IRS (também do ano de 2011, no montante de € 50.501,77) e cujo pagamento não ocorrera ainda. E a questão que a Fazenda Pública (recorrente) colocava nesse recurso era a de saber se o crédito do executado/reclamante existia, face à ausência de trânsito em julgado da decisão proferida na providência cautelar que ordenara o pagamento desse reembolso, e face à ausência de autorização do seu pagamento por se encontrar pendente inspecção tributária incidente sobre os rendimentos desse ano de 2011.

Nesse acórdão julgou-se que *«Nos termos do disposto na alínea a) do art. 77º do CIRS, a liquidação deve ser efectuada até 31/7. No caso, a liquidação (nº 2012.5603902141) relativa ao IRS de 2011, foi emitida pela AT em 11/6/2012, nos termos da qual foi apurado um reembolso a favor do contribuinte no valor de 50.501,77 Euros.*

Ora, visto que de acordo com o disposto nos arts. 96º, n.º 1, e 97º, n.º 1, alínea a), também do CIRS, o pagamento do reembolso de IRS deve ser efectuado até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que disser respeito, resulta, então, que o crédito do recorrido se apresenta como certo, líquido e exigível a partir de 1/9/2012, pois que a obrigação é certa quando está determinado em que consiste a prestação, é líquida quando está determinado o seu montante, e é exigível quando, estando sujeita a prazo, já se venceu (ou, quando sendo condicional, já se verificou a condição).

E como é sabido, são competentes para processar os reembolsos previstos na lei os serviços centrais da DGCI (art. 19º, n.º 4, do DL 492/88, de 30/12), reembolso esse que é efectuado através de transferência para conta bancária (caso tenha sido indicado o NIB pelo contribuinte) ou através de cheque ou vale postal (art. 21º, n.º 1, do DL 492/88), sendo que, no caso de estarem pendentes dívidas à AT em fase de cobrança coerciva, o montante do reembolso é aplicado no pagamento dessas dívidas – art. 20º do mesmo DL 492/88 (de notar que, no âmbito do IVA, relativamente a reembolsos, há em regra, por parte do sujeito passivo, um pedido de reembolso que origina um procedimento e consequente decisão - cfr. n.ºs 7 a 12 do art. 22º e o art. 93º do CIVA, art. 6º do DL n.º 229/95, de 11/9 e o Despacho Normativo n.º 53/2005).

De todo o modo, e sendo certo que são distintos o pedido de compensação e o pedido de reembolso (rectius, de reconhecimento de reembolso), no caso, o recorrido não tinha sequer que formular pedido de reembolso. O direito a este resulta e está concretizado na própria liquidação operada pela AT em 11/6/2012 (a liquidação n.º 2012.5603902141, relativa ao IRS de 2011, nos termos da qual tal reembolso ficou apurado, a favor do contribuinte e no montante de 50.501,77 Euros) e, como bem refere o MP, por um lado, o facto de não ter sido dada autorização para o pagamento do reembolso não deve constituir obstáculo para a compensação de tal crédito do contribuinte com dívidas em fase de cobrança coerciva, nem, por outro lado, o facto de a AT ter dado início em 18/9/2012 a procedimento inspectivo visando a análise da situação tributária do contribuinte, se pode repercutir na validade da compensação: é que não houve qualquer acto de revogação da liquidação emitida em 11/6/2012 (sendo que nem sequer foi emitida qualquer liquidação adicional).

E assim, também não releva o alegado nas conclusões II e IV a XIX das alegações de recurso, pois que, independentemente mesmo do sentido das decisões (da 1ª instância e do TCAN) proferidas no processo cautelar (intimação para um comportamento) n.º 1564.12.1 BEBRG, para a qual a sentença recorrida também reporta em termos de fundamentação, e não obstante desta última (decisão do TCAN) ter sido interposto recurso que foi admitido no efeito meramente devolutivo, nada obsta à requerida

compensação, já que com a emissão da liquidação a AT apurou e reconheceu o mencionado crédito a favor do contribuinte.

Concluindo-se, em suma, que a sentença recorrida não sofre do erro de julgamento de direito que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa, não ocorrendo violação das apontadas normas legais, devendo ser confirmada com a presente fundamentação.».

Já no **acórdão fundamento** estava em causa uma compensação de créditos de IVA, em que a reclamante pedira a extinção de dívida de IVA por compensação com crédito de IVA, sendo questionado o julgamento efectuado em 1ª instância, de procedência da reclamação deduzida contra a compensação operada pela Fazenda Pública, na parte que abrangeu as custas da execução entretanto instaurada para cobrança da dívida e dos juros de mora calculados entre a data do vencimento da dívida – 28/11/2008 - e o momento em que a compensação foi levada a efeito – 29/4/2009, tendo em conta que na sentença de 1ª instância fora considerado que esses juros e custas não eram da responsabilidade da reclamante, dado que esta solicitara o reembolso do seu crédito em 17/11/2008 e pedira a compensação de créditos em 28/11/2008, e, por conseguinte, antes da data limite de pagamento do imposto em dívida.

Neste acórdão, o STA revogou a sentença com a seguinte motivação: «(...) o pedido de reembolso não significa que o contribuinte tenha direito ao montante pedido, já que a administração tributária pode não o satisfazer ou autorizá-lo em montante inferior ao pedido.

Com efeito, o regime de reembolsos do IVA obedece a um procedimento próprio previsto nos n.ºs 7 a 13 do art.º 22º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 53/2005 (DR n.º 239 Série I-B, de 15 de Dezembro de 2005), após o qual pode ser autorizado ou indeferido o reembolso.

Significa isto então que à data em que requereu a compensação, a reclamante não era titular de qualquer reembolso de IVA que pudesse ser compensado com a dívida de IVA cujo prazo de pagamento terminava em 30.11.2008.

Na verdade, na sequência do procedimento de reembolso previsto no art.º 22º do CIVA, só em 30.04.09 veio a ser autorizado o reembolso, tendo sido operada a compensação com data reportada a 29.04.09 (v. Probatório supra).

E, assim sendo, e porque a dívida de IVA acima referida não havia sido paga, foi a compensação efectuada pelo valor do imposto, juros de mora até à compensação e custas da execução, como não podia deixar de ser. (...)

Deste modo e em conclusão, apenas um reembolso de IVA concedido e ainda não entregue ao sujeito passivo, pode ser compensado, ao abrigo do art.º 89º do CPPT, com uma dívida do mesmo imposto que já esteja a ser cobrada em processo de execução fiscal. Tratando-se de pedido de compensação formulado pelo contribuinte, este pedido pode ter lugar ainda no prazo de pagamento voluntário, mas, quanto a compensação com reembolsos exige-se também que estes estejam já reconhecidos e atribuídos pela administração tributária, isto é que se trate de prestação certa, líquida e exigível.».

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

- no **acórdão recorrido** estava em causa saber se uma dívida tributária podia ser extinta por compensação com um contra-crédito consubstanciado num reembolso de IRS já liquidado pela Administração Tributária (AT); e nele concluiu-se que sendo o crédito de IRS certo, líquido e exigível, face à liquidação já efectuada pela AT, o mesmo podia ser utilizado na compensação apesar de não ter sido ainda ordenado o seu reembolso ao contribuinte e de pender inspecção tributária para o período em causa, porquanto, por um lado, a liquidação não fora afectada por qualquer posterior vicissitude, mantendo-se válida, e, por outro, o prazo de pagamento do reembolso, estando fixado na lei [arts. 96º, n.º 1, e 97º, n.º 1, alínea a), do CIRS], era também anterior à constituição da dívida que se intentava extinguir.

- já no **acórdão fundamento** estava em causa saber em que momento se devia considerar extinta uma dívida de IVA por compensação com um crédito também de IVA, cujo reembolso fora solicitado pelo sujeito passivo no prazo de pagamento do imposto, mas que veio a ser autorizado para além desse prazo; e nele decidiu-se que, face ao especial procedimento de reembolso do IVA (a que se referem os n.ºs 7 a 13 do art. 22º do CIVA e o Despacho Normativo n.º 53/2005), no termo do qual o reembolso pode ou não ser autorizado nos termos peticionados pelo sujeito passivo, a compensação só podia ocorrer na data da autorização do reembolso, por só então o crédito se tornar certo, líquido e exigível. Razão por que se concluiu que só após a autorização do reembolso podia ser, como foi, utilizado o crédito na compensação da dívida, e, por isso, esta era já constituída pelo imposto em falta, juros de mora e custas, tendo em conta que nessa altura transcorrerá já o prazo legal de pagamento e fora já instaurada a execução fiscal.

Tal divergência de situações fácticas implicou, como não podia deixar de ser, uma dissemelhança nas soluções jurídicas encontradas.

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

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 7 de Maio de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

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

Acórdão de 7 de Maio de 2014.

Assunto:

Oposição de Acórdãos. Suspensão da Prescrição. Pagamento em Prestações. Decreto-Lei n.º 124/96.

Sumário:

- I — Nos termos do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, o prazo de prescrição suspende-se durante o período de pagamento em prestações, entendendo-se por período de pagamento em prestações o período fixado por acto administrativo da entidade competente para a autorização do regime, e não apenas o período em que o contribuinte pagou pontualmente as prestações contidas no plano de pagamento autorizado.*
- II — Só a exclusão do plano autorizado de pagamento, por acto administrativo da mesma entidade, determina a exclusão do regime e, conseqüentemente, a cessação do efeito suspensivo do prazo de prescrição.*

Processo n.º 1576/13-50.

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 da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 12 de Março de 2013, no processo n.º 6044/12, invocando oposição entre ele e o acórdão que o mesmo Tribunal proferiu em 30 de Outubro de 2007, no processo n.º 01995/07.

1.1. Apresentadas que foram as alegações de recurso previstas no n.º 3 do art. 284º do CPPT, o Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator proferiu o despacho de fls. 453 para sustentar que se lhe afigurava verificada a invocada oposição de julgados.

1.2. As subsequentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pela Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

a) A decisão de 12-03-2013 proferida pelo TCAS nos presentes autos encontra-se em oposição com a decisão proferida pelo mesmo tribunal em 30-10-2007.

b) Na decisão de que agora se recorre, e embora dando como provado que “em 12-06-97 o Chefe do Serviço de Finanças da Guarda, face à informação de que a empresa originária devedora não havia pago qualquer prestação ao abrigo do plano prestacional excepcional determinou a venda do imóvel penhorado”.

c) Foi entendido que a execução não prosseguiu e se manteve suspensa até ao despacho do Subdirector-Geral de 07-11-2005.

d) No acórdão fundamento, com base nos mesmos factos, ou seja no despacho do Chefe da Repartição de Finanças de 12-06-1997 que ordenou a venda do imóvel penhorado na execução, o Tribunal

desprezou o despacho do Subdirector-Geral considerando para efeitos de contagem da suspensão do prazo de prescrição o período de 04-03-1997 até 12-06-1997.

e) Aliás mal se compreenderia que o despacho da entidade competente para dirigir a execução fiscal nos termos do art. 237º do CPT à época em vigor, que era o Chefe da Repartição de Finanças da Guarda, viesse a ser posto em causa por um despacho proferido 8 anos depois pelo Sr. Subdirector-Geral, já depois de os bens penhorados na execução terem sido vendidos,

f) Ficcioneando-se deste modo que a execução se encontrou suspensa quando na verdade seguiu a partir de 12-06-1997 os seus trâmites normais, como dos autos consta e expressamente passou aos factos assentes da decisão em primeira instância.

Nestes termos solicita-se seja concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, substituindo-a por uma que consagre a doutrina acolhida pelo acórdão do TCAS, mantendo pois a decisão proferida em 1ª instância, fazendo assim V. Exas a costumada JUSTIÇA!

1.3. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.4. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia considerar verificada a oposição de acórdãos e, quanto ao mérito do recurso, que se devia negar provimento ao recurso e manter o acórdão recorrido, tendo em conta, essencialmente, que *«conforme resulta do probatório, o PEF prosseguiu seus termos, a partir de 12 de Junho de 1997, após incumprimento do acordo de pagamento em prestações e antes do despacho formal de exclusão do plano.*

Todavia, tal prosseguimento antes do despacho de exclusão do plano, que se afigura ilegal, por força do disposto no artigo 14º/10 do DL 124/96, poderia ter sido impugnado judicialmente pela recorrente, por via de RAOEF, sendo certo que não poderá, salvo melhor juízo, sustentar a tese de que o prazo de prescrição se conta não até à prolação do despacho de exclusão mas sim até 12 de Junho de 1997, data em que o Chefe do Serviço de Finanças respectivo ordenou a venda do bem penhorado no PEF, em consequência de incumprimento do plano de pagamento em prestações.

O acórdão recorrido não merece, pois, censura, pelo que deve ser negado provimento ao recurso.»

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

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

1. O oponente é sócio gerente da devedora originária, B....., Lda. — cfr. fls. 103 a 105 dos presentes autos;

2. Em 29/08/1995, foram instaurados contra a B....., Lda., processo executivo n.º 1228/101018.2 e apensos por dívidas de IVA de 1993, 1994, e 1995 — cfr. fls. 16 e 36 dos presentes autos;

3. Em 19/09/1995, a B....., Lda., requereu o pagamento em prestações de IVA em dívida, o qual é indeferido em 20/11/95 — cfr. fls. 21 e 41 e 31 dos presentes autos;

4. Em 20/02/1996 foi efectuada a penhora a favor da Fazenda Nacional, de um edifício de r/c, composto por escritório e habitação e dois armazéns, de um prédio urbano, situado em, descrito na matriz com n.º 355, freguesia de (.....) — cfr. fls. 52 a 58 dos presentes autos;

5. Em 04/03/1997, foi autorizado o pagamento em 150 prestações, ao abrigo do plano de pagamentos concedido nos termos do D.L. 124/96 — cfr. fls. 68 dos presentes autos;

6. Em 12/06/97, o Chefe do serviço de Finanças, face à informação de que a empresa originária devedora não havia pago qualquer prestação ao abrigo do plano prestacional excepcional referido no ponto 4 supra, determinou a venda do imóvel penhorado — cfr. fls. 71 dos presentes autos;

7. Em 06/03/97 o prédio foi vendido - cfr. fls. 88 e 89 dos presentes autos;

8. Em 04/05/1998 foi realizado novo mandato de penhora à B....., Lda. — cfr. fls. 90 dos presentes autos;

9. Em 06/08/99, os processos executivos foram remetidos ao Tribunal Judicial da Guarda afim de serem apensados ao processo de falência — cfr. fls. 92 dos presentes autos;

10. Em 24/09/99, por sentença transitada em julgado, foi declarada a falência da B....., Lda. — cfr. fls. 103 a 105 dos presentes autos;

11. Através do ofício DSJT 06138 de 9/11/2005, foi determinado pelo Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária a exclusão do regime prestacional ao abrigo do D.L. 124/96 da B....., Lda. — cfr. fls. 265 dos presentes autos;

12. Em 05/01/2006, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças, foi determinada a notificação para o exercício da audiência prévia para efeitos de reverão contra C....., A..... e D....., na qualidade de cabeça de casal da herança por óbito de E..... — cfr. fls. 115 e 120 dos presentes autos;

13. Em 13/01/2006, o oponente foi notificado para audiência prévia na qualidade de responsável subsidiário — cfr. fls. 121 e 121 verso dos presentes autos.

14. Em 04/05/2006, foi proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças “Despacho de Reversão” contra A....., identificando as seguintes dívidas em cobrança coerciva (cfr. fls. 124 dos presentes autos):

Processo n.º 1228199501010182 e Aps	Tributo	N.º Certidão dívida	Valor da Dívida
	IVA - 06/94.	9735	€11.602,08
	IVA - 03/94.	9738	€23.677,27
	IVA - 09/93.	13383	€ 24.803,80
	IVA - 12/93.	13616	€23.406,86
	IVA - 12/93.	13776	€8.141,74
	IVA - 03/93.	13777	€10.128,11
	IVA - 03/93.	14005	€ 33.864,01
	<i>Total</i>		€ 135.623,86

15. Do despacho de citação, no espaço destinado às diligências efectuadas pelo serviço de finanças, encontra-se o espaço em branco - cfr. fls. 124 dos presentes autos;

16. Em 08/05/2006, o oponente assina aviso de recepção, ficando citado da reversão contra si efectuada — cfr. fls. 125 e 125 verso dos presentes autos;

15. Da citação efectuada ao oponente o quadro referente à fundamentação da reversão encontra-se em branco — cfr. fls. 125 dos presentes autos;

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

a) Foi instaurada, em 29/08/1995, a execução fiscal n.º 1228-95/101018.2 contra B....., Lda., por dívida de IVA/94, na importância de 4.746.867\$00 (€ 23.677,27) (capa do processo executivo e certidão de dívida, fls. 17 e 18);

b) A executada foi citada em 30/08/1995 (certidão de citação, fls. 21);

c) À execução n.º 101018.2 foram apensadas outras execuções instauradas por dívidas de IVA dos anos de 1993 e 1994 (termo de apensação, a fls. 52 e informação de fls. 186);

d) Em 31/01/1997 a executada requereu a adesão ao plano de regularização de dívidas previsto no DL n.º 124/96, de 10 de Agosto (fls. 62);

e) O pedido foi deferido por despacho de 04/03/1997 (fls. 69);

f) Em 21/02/1996 foi ordenada a penhora de um imóvel da executada (auto de penhora a fls. 54);

g) Por despacho do Senhor Chefe da Repartição de Finanças, de 12/06/1997, foi ordenada a venda do imóvel penhorado na execução (fls. 72 e 73);

h) Foi decretada a falência da executada por sentença do tribunal Judicial da Guarda, transitada em julgado em 24/09/1999 (certidão da Conservatória do Registo Comercial da Guarda, a fls. 104);

i) O processo executivo foi avocado ao de falência da executada, tendo sido devolvido à execução em 23/09/2005 (ofício do Tribunal Judicial da Guarda, a fls. 96);

j) Por despacho de 7/11/2005, do Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, foi a executada excluída do regime prestacional ao abrigo do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto (fls. 141);

l) Precedendo informação no processo sobre a inexistência de bens penhoráveis da executada, foi determinada a reversão contra os respectivos sócios e gerentes (fls. 110 e ss.);

m) A oponente foi notificada do projecto de despacho de reversão para audição prévia mediante carta registada com A/R, que recebeu em 16/01/2006 (fls. 103 a 104v.);

n) Foi citada para a execução, mediante carta registada com A/R, em 8/05/2006 (fls. 127);

o) Deduziu oposição em 07/06/2006 (fls. 4);

p) A oponente foi citada na qualidade de cabeça-de-casal da herança de E....., falecido em 04/07/2004 (fls. 115 e 116);

q) E..... foi gerente da executada no período a que se reporta a dívida (certidão da Conservatória do Registo Comercial).

4. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 12 de Março de 2013, no processo n.º 06044/12 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que o mesmo Tribunal proferiu em 30 de Outubro de 2007, no processo n.º 01995/07 (**acórdão fundamento**).

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

Está em causa um recurso jurisdicional interposto em processo de oposição a execução fiscal instaurado após 1 de Janeiro de 2004, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 ⁽¹⁾, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art. 27º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, no art. 152º, n.º 1, alínea a), do CPTA, e no 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 reiteradamente explicitado pelo Pleno da Secção, relativamente à caracterização da *questão fundamental de direito* sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA para detectar essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto – o que pressupõe uma identidade substancial das respectivas situações fácticas, 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 – a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado solução oposta 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*.

O presente recurso tem por base a oposição entre dois acórdãos do TCAS que se debruçaram sobre a questão da suspensão do prazo de prescrição de dívidas tributárias à luz do disposto no art. 5.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

No acórdão fundamento estavam em causa dívidas de IVA dos anos de 1993 e 1994, e no acórdão recorrido dívidas de IVA dos anos de 1993 a 1995, sendo que em ambos os casos fora deferido, em 4/03/1997, o pedido deduzido pela devedora originária, de pagamento da dívida em 150 prestações mensais ao abrigo do citado Decreto-Lei n.º 124/96; regime de que viria a ser excluída em Novembro de 2005. Por outro lado, em ambos os casos, perante a constatação da falta cumprimento pontual do plano de pagamentos estabelecido, o órgão de execução fiscal ordenou, em 12/6/1997, o prosseguimento da respectiva execução fiscal com a venda do bem penhorado.

No acórdão recorrido julgou-se que a suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, imposta pelo art. 5.º, n.º 5, do DL n.º 124/96, só cessa com o despacho de exclusão desse regime de pagamento, pelo que, após abater o período de tempo que mediou entre a data do deferimento do pedido de adesão ao regime de pagamento em prestações e a data do acto de exclusão do regime (oito anos), conclui-se que o prazo de prescrição não havia ainda decorrido.

Já no acórdão fundamento entendeu-se que a suspensão do prazo de prescrição, imposta pelo referido preceito legal, cessa logo que ocorra o incumprimento do pagamento pontual das prestações acordadas. Como nele se deixou dito, «(...) *no presente caso, o prazo de prescrição das dívidas se suspendeu desde a concessão daquele benefício (em 4/3/1997) até à sua revogação por cessação de pagamento, que sucedeu com a informação da falta do pagamento pontual (datada de 12/6/1997: vd. fls. 72 dos autos)*. Razão por que se concluiu *«que o incumprimento no pagamento pontual das prestações acordadas implica, automaticamente, o prosseguimento do processo de execução por parte da AF – o que significa que, ao contrário do que alega a recorrente a fls. 283 dos autos, não é necessário qualquer despacho de exclusão, porque tal despacho não é exigido pelo Decreto-Lei n.º 124/96, de 10/8 [vd art. 3.º, n.º 2, alínea a)] para que termine a suspensão do prazo de prescrição.*

(...).

Pelo acima exposto, conclui-se que, como refere a sentença recorrida, verificou-se a prescrição da dívida exequenda em 2004 e em 2005, uma vez que o prazo de prescrição iniciou-se em 1/1/1994 e 1/1/1995, e suspendeu-se, por via do art 5.º, n.º 5, do Dec. Lei n.º 124/96, de 4/3/1997 a 12/6/1997.».

Como assim, afigura-se-nos manifesta a oposição de julgados, por ambos os acórdãos assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa a mesma questão de direito – consubstanciada na interpretação do art. 5.º, n.º 5, do Dec. Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, e que redundava em saber se a suspensão do prazo de prescrição termina com a mera constatação, pelo órgão de execução fiscal, da falta de cumprimento pontual do regime de pagamento acordado, ou termina somente com a exclusão desse regime por acto administrativo praticado pela entidade competente (no caso, o Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária).

Termos em que cabe apreciar o segundo requisito, isto é, se a decisão impugnada está *em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA*.

É certo que a questão jurídica colocada neste recurso tem vindo a ser tratada de modo uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo, tendo-se firmado jurisprudência no sentido sufragado pelo acórdão recorrido, como se pode ver pela leitura dos acórdãos desta Secção de 28/03/2007, no processo n.º 587/05; de 16/01/2008, no processo n.º 416/07; de 9/04/2008, no processo n.º 646/07; de 25/06/2008,

nos processos n.º 386/08 e n.º 446/08; de 14/07/2008, nos processos n.º 431/08 e n.º 510/08; de 3/12/2008, no processo n.º 475/08; de 7/01/2009, no processo n.º 569/08; de 2/04/2009, no processo n.º 425/08; de 3/06/2009, no processo n.º 466/09; de 19/01/2011, no processo n.º 629/09; de 12/10/2011, no processo n.º 593/11; de 18/01/2012, no processo n.º 1162/11; e de 31/10/2012, no processo n.º 761/12.

Todavia, e como tem vindo a ser repetidamente explicado em diversos acórdãos do Pleno de ambas as Secções deste Supremo Tribunal, uma “jurisprudência consolidada” é a que transparece ou do facto de a pronúncia constar de acórdão do Pleno assumido pelos Conselheiros em exercício na respectiva 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 dessa Secção.

Ora, visto que não existe ainda acórdão do Pleno da Secção sobre a referida matéria e vistas as alterações que a composição desta Secção sofreu recentemente – por força da saída de vários juízes Conselheiros que perfilhavam a referida posição jurisprudencial e entrada em funções de três novos juízes Conselheiros que ainda não tiveram oportunidade de proferir, nesta Secção, decisão sobre a matéria – consideramos que não se pode afirmar, para o aludido efeito, que a decisão impugnada está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

Nada obsta, pois, ao prosseguimento do recurso, pelo que se impõe apreciar qual a solução que se deve considerar conforme com a ordem jurídica – se a do acórdão fundamento, reclamada pelo recorrente; se a do acórdão recorrido.

Vejamos.

O Dec. Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, veio estabelecer, relativamente à generalidade dos devedores ao Estado, «um regime geral de pagamento em prestações mensais iguais, até um máximo de 150, com redução, nos casos normais, de juros de mora vencidos e vincendos, à taxa média de juros praticada na colocação da dívida interna» (cf. o respectivo preâmbulo).

Nesse contexto, o n.º 10 do art. 14º do diploma estabelece que “*O deferimento do requerimento determina, enquanto o devedor reunir as condições referidas no artigo 3.º e, sendo caso disso, no artigo 11.º do presente diploma, a suspensão dos processos de execução fiscal em curso, bem como após instauração, de novos processos, quando não se tornem necessários para garantir o valor da dívida, nos termos do n.ºs. 2 e 3 do artigo 6.º*”, e a alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º determina que “*as dívidas abrangidas pelo presente diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas*”.

Para além desta suspensão do processo de execução fiscal, o diploma prevê uma outra suspensão: a do prazo de prescrição da dívida em pagamento, prevista no n.º 5 do art. 5º, onde se estabelece que “*O prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações*”.

E a questão que tem sido repetidamente colocada aos tribunais é a de saber o que significa a expressão *período de pagamento em prestações* durante o qual se suspende o prazo de prescrição, isto é, se tal suspensão deve cessar logo que constada, pelo órgão de execução, a falta de cumprimento pontual do plano de pagamento acordado, ou se, pelo contrário, a suspensão só cessa com o despacho de exclusão desse regime de pagamento.

Na actividade interpretativa da norma e da expressão nela contida há que aplicar as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (cfr. art. 11º da LGT) e, por isso, há que ter em conta o elemento sistemático previsto no art. 9º do Código Civil e que compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, «o “*lugar sistemático*” que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico. Baseia-se este subsídio interpretativo no postulado da coerência intrínseca do ordenamento, designadamente no facto de que as normas contidas numa codificação obedecem por princípio a um pensamento unitário» (2).

Razão por que se impõe atender às restantes normas deste regime contido no DL n.º 124/96, particularmente à norma que estabelece que o incumprimento do plano de pagamento em prestações autorizado não determina automaticamente a exclusão do regime - n.º 4 do art. 5º do DL n.º 124/96.

Com efeito, esta norma prevê a possibilidade de relevação do atraso, desde que por motivo não imputável ao devedor, pelo que a Administração Tributária não exclui (ou não deve excluir) automaticamente os contribuintes do regime, isto é, não os exclui logo que deixem de pagar pontualmente as prestações, pois que procura que eles mantenham a sua adesão, aceitando que eles adiram a planos de regularização autónomos das quantias em dívida ou que ofereçam bens em pagamento. Como se deixou explicado no acórdão do STA de 16/01/2008, no proc. n.º 0416/07, o Despacho 18/97-XIII do SEAF de 14/3/07, que aprovou as grandes orientações para o acompanhamento do plano de regularização de dívidas fiscais, «*ao determinar que os contribuintes serão objecto de tratamento diferenciado conforme se trate de aderentes com situação regularizada (os que estejam a cumprir integralmente os compromissos decorrentes da adesão), aderentes com incidentes (os que tenham mais de três meses de prestações em falta), aderentes em situação de incumprimento simples (com mais de três meses de prestações em falta e que após terem sido contactados não tenham requerido a sua regularização)*»

ou aderentes em situação de incumprimento prolongado (os contribuintes com mais de seis meses de atraso no cumprimento do plano prestacional). E só relativamente a estes últimos, de acordo com tal Despacho, e após a constituição de garantias, a AF preparará, então, o despacho de exclusão do regime prestacional com cessação ou caducidade de benefícios, conforme os casos.

(...)

Ou seja, só depois de notificados para regularizarem a sua situação faltosa e no caso de não o fazerem os contribuintes são então excluídos do regime de adesão e passam a ser tratados como não aderentes, com a conseqüente perda dos benefícios que até aí mantinham, o que significa que só pelo despacho de exclusão os contribuintes perdem efectivamente os benefícios de terem aderido ao plano de regularização das dívidas fiscais ao abrigo do DL 124/96, um dos quais é necessariamente a suspensão dos processos de execução, deixando de se justificar a partir daí, por isso, a suspensão do prazo de prescrição que até aí se impunha.»

O que significa que se deve interpretar a expressão *período de pagamento em prestações* como referindo-se ao período de pagamento em prestações fixado por acto administrativo da entidade competente para autorizar esse regime de pagamento, e não apenas ao período em que o contribuinte efectivamente pagou. Pelo que só a exclusão do plano autorizado de pagamento, por acto administrativo da mesma entidade, determina a exclusão do regime e, conseqüentemente, a cessação do efeito suspensivo do prazo de prescrição.

Termos em que se reitera a posição jurisprudencial já firmada no STA, no sentido de que apenas a exclusão do regime faz cessar a suspensão do prazo prescricional que a adesão ao regime determina, por se entender que «... é essa a interpretação do n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96 que melhor se adequa ao espírito do diploma (que, consagrando medidas excepcionais de recuperação de créditos das quais frequentemente são devedores empresas em situação económica difícil, dificilmente se compatibilizaria com o rigor da exclusão automática por incumprimento integral e pontual de uma única prestação, antes fazendo sentido distinguir as situações de incumprimento simples das de incumprimento prolongado, como se determina nos Despachos do SEAF n.ºs 17/97-XIII e 18/97-XIII) e a que representa o justo equilíbrio entre o interesse do devedor (que vê suspensa a execução) e o do credor (que vê suspenso o decurso do prazo de prescrição) – deve acrescentar-se que, ao contrário do que sustenta a recorrente, o facto de a dívida ser exigível logo que incumprido o dever de pagamento integral e pontual das prestações não significa que a suspensão da prescrição tenha imediatamente de cessar, pois que, nos termos da lei, não é a mera exigibilidade da dívida que por si só determina o início do prazo de prescrição, como não é a exigibilidade que determina igualmente a interrupção ou suspensão do referido prazo, antes, em obediência ao princípio da legalidade tributária consagrado nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da Constituição, tais efeitos decorrem dos factos ou causas como tais tipificados na lei (assim, no âmbito do CPT, o início dos prazos de prescrição contavam-se, salvo regime especial, a partir do ano seguinte ao da verificação do facto tributário – art. 34.º, n.º 2 do CPT – e o efeito interruptivo do prazo de prescrição decorria da instauração da execução, e não da exigibilidade da dívida, nos termos do art. 34.º, n.º 3 do CPT) – acórdão do STA de 3/06/2009, no processo n.º 0466/09.

Assim sendo, o acórdão recorrido não merece a censura que lhe é dirigido, pelo que não pode deixar de improceder o presente recurso por oposição de acórdãos.

5. 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, negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 7 de Maio de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

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

⁽²⁾ Baptista Machado, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, Coimbra, 20ª reimpressão, pág. 182.

Acórdão de 7 de Maio 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 1633/13-50.

Recorrente: A..., SA.

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 20 de Novembro de 2012 (a fls. 863 a 887 dos autos), complementado pelo Acórdão do mesmo Tribunal de 21 de Maio de 2013 (a fls. 923 a 924, verso, dos autos), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé de 18 de Fevereiro de 2011, que julgara procedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios relativas ao exercício de 2003, dele 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 oposição de julgados com o Acórdão deste STA de 1 de Junho de 2011, proferido no recurso n.º 211/11 (junto a fls. 931 a 943 dos autos), formulando as seguintes conclusões tendentes a demonstrar a alegada oposição de Acórdãos:

a) Para que se verifique a Oposição de Acórdãos invocada pela Recorrente como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perflharam, de forma expressa, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, e perante a identidade de situações de facto.

b) Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e acórdão fundamento está o recurso à avaliação por métodos indirectos, com fundamento na (alegada) existência de indícios de manifesta discrepância entre os valores declarados e os valores de mercado, nos termos do artigo 88.º, alínea d) da LGT.

c) Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, que sinteticamente se prende com as regras de distribuição do ónus da prova nos casos em que existem dúvidas quanto à determinação ou quantificação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, máxime a articulação do disposto no n.º 3 do artigo 74.º da LGT com o princípio plasmado no artigo 100.º, n.º 1 do CPPT, segundo o qual a dúvida sobre a quantificação do facto tributário reverte a favor do contribuinte (in dubio pro contribuinte).

d) Porém, perante esta mesma questão de direito foram proferidas decisões opostas pelos Acórdãos em confronto.

e) Com efeito, no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que o artigo 74.º, n.º 3 da LGT afasta a aplicação do princípio in dubio contra fisco plasmado no artigo 100.º n.º 1 do CPPT nos casos de fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, pelo que cabe ao Impugnante o ónus da prova do excesso na quantificação por recurso a métodos indirectos, mesmo nos casos do artigo 88.º, alínea d) da LGT.

f) Por seu turno, no Acórdão fundamento concluiu-se que a aplicação do artigo 100.º, n.º 1 do CPPT não é afastada pelo n.º 3 do artigo 74.º da LGT, por se situarem em âmbitos de julgamento diferentes, sendo suficiente para a anulação do acto tributário que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a quantificação da matéria tributável.

g) Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdão, exigida no artigo 284.º, n.º 3, do CPPT.

Nestes termos, requer-se que, em conformidade com o “supra” exposto, se julgue verificada a oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento e se determine o prosseguimento do presente recurso, só assim se fazendo a costumada Justiça.

Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo que:

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

2) Não se encontra preenchido o condicionalismo previsto no art. 284.º do CPPT e art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF.

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.

Por despacho de 3 de Setembro de 2013 (fls. 977 dos autos) o Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, parecendo-lhe *existir a apontada oposição quanto às soluções jurídicas encontradas em cada um deles, no âmbito da aplicação das normas dos arts. 74.º, n.º 3 da LGT e 100.º n.º 1 do CPPT*, 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:

i. A Recorrente interpôs o presente recurso, por Oposição de Acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão proferido no Processo n.º 04785/11, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2.ª Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul (“Acórdão recorrido”), e o proferido pela 2.ª Secção, do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0211/11, de 1 de Junho de 2011 (“Acórdão fundamento”).

ii. Subjacente a ambas as decisões estão a regras de distribuição do ónus da prova nos casos em que existem dúvidas quanto à determinação ou quantificação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, máxime a articulação do disposto no n.º 3 do artigo 74.º da LGT com o princípio plasmado no artigo 100.º n.º 1 do CPPT, segundo o qual a dúvida sobre a quantificação do facto tributário reverte, devendo ser valorada, a favor do contribuinte (in dubio pro contribuinte), pelo que se verifica que a factualidade subjacente aos Acórdãos recorrido e fundamento é análoga.

iii. Do mesmo modo, em ambos os acórdãos está em causa a questão do recurso à avaliação por métodos indirectos, com fundamento na (alegada) existência de indícios de manifesta discrepância entre os valores declarados e os valores de mercado, nos termos do artigo 88.º, alínea d) da LGT.

iv. Porém, perante esta mesma questão de direito foram proferidas decisões opostas pelos Acórdãos em confronto.

v. Com efeito, a contenda iniciou-se em 6 de Março de 2008, com a dedução, pela ora Recorrente, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de Impugnação Judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2007 8310017950 e, bem assim, contra o acto de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2007 00002007297, ambos referentes ao exercício de 2003, no montante global de € 252.215,52, com fundamento na ilegalidade do pedido de revisão da matéria tributável, por omissão de pronúncia e deficiente fundamentação e, bem assim, na ilegalidade da tributação por métodos indirectos de avaliação da matéria tributável, por não verificação dos pressupostos de direito e de facto e ainda na errónea quantificação da matéria tributável.

vi. Tendo entendido o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé julgando procedente a Impugnação Judicial apresentada pela ora Recorrente, com fundamento no facto de caber à Administração Tributária não só o ónus de provar a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) para recurso à determinação da matéria tributável por métodos indirectos (i.e. de demonstrar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método é o único para apurar/calcular o imposto), mas também o de comprovar que os critérios utilizados na quantificação da matéria colectável são os mais adequados a fim de apurar a matéria tributável o mais próxima da realidade possível.

vii. Diferentemente, o Tribunal Central Administrativo Sul veio julgar procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública, em Acórdão proferido em 20 de Dezembro de 2012, com fundamento na verificação dos pressupostos de que depende o recurso a métodos indirectos por via do artigo 87.º, alínea b), e 88.º, alínea d), ambos da LGT e, bem assim, na não aplicação do princípio plasmado no artigo 100.º n.º 1 do CPPT aos casos de dúvidas quanto aos critérios adoptados para determinação ou quantificação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, na medida em que entende caber ao contribuinte o ónus de apresentação de critérios alternativos mais consentâneos com o fim tido em vista.

viii. Em sentido oposto, está o Acórdão fundamento, onde se conclui que a aplicação do artigo 100.º n.º 1 do CPPT não é afastada pelo n.º 3 do artigo 74.º da LGT, por se situarem em âmbitos de julgamento diferentes, sendo suficiente para a anulação do acto tributário que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a quantificação da matéria tributável.

ix. 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, o Tribunal Central Administrativo Sul por despacho proferido a fls. Dos autos, reconheceu encontrarem-se verificados os pressupostos do recurso por Oposição de Acórdãos interposto, exigidos no artigo 284.º, n.º 3, do CPPT.

x. Nas presentes alegações, a Recorrente propôs-se evidenciar o erro de julgamento em que incorreram os Venerandos Desembargadores do Tribunal a quo, decorrente de uma desacertada subsunção dos factos ao direito, assim como a consequente necessidade de revogação da decisão judicial em questão.

xi. A Recorrente propõe-se, assim, evidenciar o erro de julgamento em que incorreram os Venerandos Desembargadores do Tribunal a quo, decorrente de uma desacertada subsunção dos factos ao direito, em desarmonia com o entendimento sufragado no Acórdão fundamento, assim como a conseqüente necessidade de revogação da decisão judicial em questão.

xii. Conforme referido, entendeu o Tribunal a quo, no Acórdão proferido em 20 de Dezembro de 2012, que se encontram reunidos in casu os pressupostos de que depende o recurso a métodos indirectos por via da aplicação do disposto nos artigos 87.º, alínea b), e 88.º, alínea d), ambos da LGT.

xiii. Porém, a devida interpretação das referidas normas dita que não é suficiente a discrepância objectiva entre os valores declarados e os valores de mercado para fundamentar o recurso a métodos indirectos; têm de existir indícios de que essa discrepância resulta da desconformidade com a realidade e o recurso à avaliação directa (por correcções técnicas) tem de estar totalmente inviabilizado.

xiv. Ora, tendo ficado provado nos autos o teor das escrituras públicas de venda, os contratos-promessa e os meios de pagamento da generalidade dos lotes vendidos pela recorrente durante o ano de 2003 (pontos D) a Y) da fundamentação da matéria de facto da Sentença e, bem assim, que os lotes inseridos na mesma urbanização tinham localizações diferentes susceptíveis de influenciar o seu preço de venda, impunha-se concluir, como fez o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé e o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão fundamento, não existirem indícios suficientes de que os preços de venda declarados pela Recorrente divergem dos efectivamente praticados.

xv. Nas palavras do Tribunal administrativo e Fiscal de Loulé: “os lotes de terreno comercializados pela impugnante embora situados na zona 10 do não têm todas a mesma localização, sendo de aceitar a posição da impugnante quando refere que lotes de terreno situados junto do campo de Golfe têm preços diferentes de lotes de terreno situados junto de uma zona arborizada não tratada, mais distante do campo de Golfe”.

xvi. Em face do referido, impunha-se que o Tribunal a quo reconhecesse a insuficiência da prova produzida pela Administração Tributária, no que tange à comprovação da existência de uma discrepância entre os valores declarados pelo contribuinte e os valores efectivamente praticados, em moldes tais que se afigurem como reveladores de uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada (cfr. artigo 88.º, alínea d) do CPPT).

xvii. Sendo a dúvida fundada daí decorrente, tal como preconizado no Acórdão fundamento, valorada a favor do contribuinte em cumprimento do disposto no artigo 100.º n.º 1 do CPPT que, em atenção à dificuldade de comprovação dos factos tributários negativos, obriga o julgador a anular o acto impugnado sempre que a prova produzida nos autos não seja inequívoca, como sucede, indubitavelmente, no caso em apreço.

xviii. Impõe-se, assim, e desde logo, concluir pela ilegalidade do acto de fixação da matéria tributária que originou as liquidações impugnadas, por falta da verificação dos respectivos pressupostos legais, tendo o Tribunal incorrido, pois, num erro de julgamento aquando da apreciação do caso sub iudice, em total desacordo com o Acórdão fundamento.

xix. Sem prejuízo do referido, atento o disposto no artigo 74.º n.º 3, da LGT, impõe ainda o dever de exaustão de patrocínio que se analise a bondade dos critérios utilizados para fixação dos preços de referência, subjacentes às correcções propostas, na hipótese, que apenas academicamente se cogita, sem conceder, de ser considerado aceitável o recurso aos métodos indirectos.

xx. A este respeito importará referir que, muito embora nos presentes autos tenha ficado demonstrado que a matéria colectável fixada é excessiva por desadequação dos critérios utilizados pela Administração Tributária, o Tribunal a quo defendeu que “a impugnante, apesar de contestar o critério que serviu à quantificação administrativa da matéria tributável, não disponibilizou outro ou outros que fossem mais credíveis, por coerentes e adequados à quantificação exacta e justa, propiciando uma certeza (exigível) como meio de prova, revelando-se por isso incapaz de, justificadamente, desonerar-se do ónus da prova que nesta matéria do excesso da quantificação sobre si impendia, em ordem à anulação das liquidações em causa, nos termos do artigo 74.º n.º 32 da LGT” (pág. 14 do Acórdão recorrido).

xxi. Ora, sem prejuízo da demonstrada falibilidade dos critérios adoptados pela Administração Tributária – que se julga assente nos autos -, sempre se dirá que ao imputar à ora Recorrente o ónus de apresentação de um critério alternativo para a quantificação exacta e justa da matéria colectável com recurso o tribunal está, essencialmente, a inverter para o contribuinte um ónus que é inteiramente da Administração Tributária.

xxii. Com efeito, uma vez que, no caso dos autos, o fundamento para o recurso a métodos indirectos foi o da alínea d) do artigo 88.º da LGT – existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços -, a dúvida quanto à fiabilidade (i.e. excesso) dos critérios adoptados pela Administração Tributária não pode deixar de ser valorada contra esta, por força do artigo 100.º n.º 1 do CPPT.

xxiii. A recorrente encontra apoio para a sua tese no Acórdão fundamento, onde venceu o entendimento segundo o qual a dúvida fundada sobre a quantificação do acto tributário é motivo suficiente

para a anulação do acto tributário, sem que se tenha de fazer prova directa e cabal quanto à inadmissibilidade do critério utilizado ou do exagero dessa mesma quantificação.

xxiv. Deste modo, tendo o Acórdão recorrido entendido existirem dúvidas sobre a quantificação do acto tributário, impunha-se a aplicação do disposto no n.º 1 do citado artigo 100.º do CPPT, em consonância com o entendimento sufragado no Acórdão fundamento, pelo que, também por esta razão, impõe-se declarar a ilegalidade do acto de fixação da matéria tributária que originou as liquidações impugnadas e, conseqüentemente, dar por verificado o erro de julgamento em que incorreu o Tribunal a quo na apreciação do caso sub iudice.

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, serem revogados os Acórdãos proferidos nos presentes autos pelo Tribunal a quo em 20 de Dezembro de 2012 e 21 de Maio de 2013, por se encontrarem em oposição com o Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário (2.ª secção) do Supremo Tribunal Administrativo, em 1 de Junho de 2011, no âmbito do Processo n.º 0211/11, com as legais conseqüências.

xxv.

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

1) Entre os douts Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, não existe oposição susceptível de determinar o prosseguimento do presente recurso, não se encontrando preenchido o condicionalismo previsto no artigo 284.º do CPPT.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

2) Deve ser fixada jurisprudência desse Venerando Tribunal o deliberado no Acórdão recorrido, de que cabe à AT o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indirectos, cabendo-lhe demonstrar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso a métodos indirectos se tornou a única forma de calcular o imposto, competindo-lhe, por isso, especificar os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e indicar os critérios utilizados na sua determinação, fazendo assentar o volume da matéria colectável presumida em dados objectivos, racionais e fundamentados, aptos a inferir os factos tributários, não em meras suspeitas ou suspeições. Caberá, então, àquele a quem o método é oposto o ónus probandi de que a realidade é completamente distinta do resultado a que conduziu a utilização do método, que o critério utilizado é ostensivamente desadequado e/ou inadmissível, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.

3) Tal jurisprudência corresponde a uma correcta aplicação das regras relativas à repartição do ónus da prova, em caso de utilização de métodos indirectos, bem como, a uma correcta interpretação e aplicação dos artigos 74.º n.º 3 da LGT e art. 100.º do CPPT, tendo em conta os factos que ficaram provados em 1.ª instância e cuja bondade de decisão o STA não pode mais conhecer.

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 conseqüência, 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 deliberação constante do Acórdão recorrido.

3 - O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

A nosso ver, em inteira concordância com a recorrida Fazenda Pública, não se verificam os requisitos de prosseguimento do recurso por oposição de acórdãos.

Na verdade, não há identidade de situações fácticas.

Com efeito embora em ambos os acórdãos esteja em causa a determinação da matéria tributável por métodos indirectos, por manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens, no acórdão recorrido o TCAS, apreciando a factualidade apurada, decidiu que se verificam os pressupostos para determinação da matéria tributável por métodos indirectos, que o critério utilizado na sua concretização está substancialmente fundamentado e que a recorrente não ousou provar o excesso de quantificação da matéria tributável. Assim, entendeu o Tribunal recorrido que a AT cumpriu o seu ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos para utilização do método de avaliação indirecta. Já no que concerne à recorrente entendeu o Tribunal recorrido que não logrou avançar e demonstrar elementos com base nos quais infirmasse a necessidade de recurso aos métodos indirectos e o excesso de quantificação da matéria tributável, pondo, assim, em dúvida a posição da AT devidamente ancorada na factualidade carreada para os autos.

Já no acórdão recorrido, tendo o Tribunal de 1.ª instância decidido pela existência de sérias dúvidas sobre a quantificação da obrigação tributária, a favor do contribuinte, a única questão a apreciar era a de saber se a sentença recorrida violou os normativos dos artigos 74.º/3 da LGT e 100.º/2 do CPPT.

Também, a nosso ver inexistem decisões expressas opostas. Pelo contrário existem decisões convergentes, em função da diferente factualidade apurada.

Com efeito, ambos os acórdãos, sustentam que, no âmbito do julgamento de facto, incumbe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos para a determinação da matéria tributável por métodos indirectos e ao contribuinte o ónus da prova sobre o excesso de quantificação da matéria tributável, nos termos do estatuído no artigo 74.º/3 da LGT.

Todavia, no âmbito do acórdão fundamento, em que ao contrário do acórdão recorrido, da prova produzida resultou a verificação de fundada dívida sobre a quantificação da matéria tributável (matéria de facto), no âmbito do julgamento de direito, nos termos do estatuído no artigo 100.º/2 do CPPT, confirmou-se a anulação do acto tributário, como havia decidido a 1.ª instância.

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

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 1047 a 1049 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

Importa averiguar previamente se, no caso dos autos e relativamente à questão fundamental de direito que a recorrente alega ter sido objecto de soluções opostas no acórdão recorrido e no acórdão-fundamento, 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 respectivo mérito.

5 – Matéria de facto

No Acórdão recorrido mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) Foi levada a efeito inspecção tributária à A....., SA (doravante apenas impugnante) em cumprimento das seguintes ordens de serviço (relatório de inspecção):

N.º da Ordem de serviço: 01200700864 (exercício económico de 2003)

N.º da Ordem de serviço: 01200700865 (exercício económico de 2004)

N.º da Ordem de serviço: 01200700866 (exercício económico de 2005)

N.º da Ordem de serviço: 01200700867 (exercício económico de 2006)

B) As acções inspectivas tiveram o seu início em 29/06/2007 e fim em 13/07/2007 (relatório de inspecção);

C) As Ordens de Serviço a que respeitam o presente relatório tiveram origem no Despacho proferido pelo Director de Finanças de Faro Adjunto em 18/04/2006 (DI 2006 00829), sendo todas elas de âmbito parcial IRC (relatório de inspecção).

D) Durante os anos de 2003 a 2006 a impugnante vendeu 16 lotes de terreno para construção de moradias na zona 10 do, inseridas no Resort Turístico de Luxo de B....., a saber (relatório de inspecção):

Lote	Data da promessa	Data da venda	Área	Preço venda	Preço/m2
Ano 2003					
1226	30-09-2002	09-01-2003	218	83.712,00	384,00
1240	19-09-2002	09-01-2003	225	99.675,00	443,00
1246	05-12-2002	28-01-2003	218	192.600,00	883,49
1232	20-12-2002	06-02-2003	410	177.061,00	431,86
1228	08-10-2002	17-02-2003	218	93.320,00	428,07
1245	29-04-2003	15-07-2003	188	160.000,00	851,06
1244	s/data	01-10-2003	143	128.700,00	900,00
1212	–	26-11-2003	92	97.989,00	1.065,10
1209	–	26-11-2003	86	5.518,00	1.110,67
Ano 2004					
1247	06-02-2004	25-03-2004	248	200.000,00	806,45
1243	13-08-2004	09-09-2004	120	120.000,00	1.000,00
1207	–	23-12-2004	125	131.690,00	1.053,52
1217	–	23-12-2004	112	116.917,00	1.043,90
Ano 2005					
1234	30-09-2005	04-11-2005	170	125.000,00	735,29
Ano 2006					
1216	–	21-12-2001	110	32.210,00	292,82
1254	–	30-12-2006	1125	509.228,50	452,65

E) O lote 1254 é uma moradia isolada e os demais lotes são moradias em banda (facto aceite e fls 271 e 272);

F) Dá-se por inteiramente reproduzida, para todos os efeitos legais, a escritura pública de fls 356 a 361, pela qual a impugnante vendeu a B..... Resort Turístico, SA, pelo preço de €95.500,00 o lote para construção urbana, designado por lote, situado no ou,, inscrito na matriz sob o artº 7459;

G) Dá-se por inteiramente reproduzida, para todos os efeitos legais, a escritura pública de fls 364 a 368, pela qual a impugnante vendeu à C....., Limitada, pelo preço de €97.989,00, o lote para construção urbana, designado por lote, situado no ou,, inscrito na matriz sob o artº 7462;

H) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 372 a 385, dos autos, onde consta designadamente; ...

I) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 395 a 412, dos autos, onde consta, designadamente: ...

J) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 423 a 441 dos autos, onde consta, designadamente: ...

K) Dão-se por integralmente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 445 a 471, dos autos onde consta: ...

L) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 476 a 488, dos autos, onde consta, designadamente: ...

M) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 491 a 505 dos autos, onde consta, designadamente: ...

N) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 508 a 521, dos autos, onde consta, designadamente: ...

O) Dá-se por inteiramente reproduzida, para todos os efeitos legais, a escritura pública de fls 550 a 551, pela qual a impugnante vendeu a D..... o lote para construção urbana, designado por lote, situado no ou,, inscrito na matriz sob o artº 7473;

P) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 552 a 556, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1224; ...

Q) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 557 a 560, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1224; ...

R) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 561 a 569, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 27;...-

S) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 570 a 575, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1229; ...

T) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 578 a 584, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1230; ...

U) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais, os documentos de fls 587 a 492, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1235; ...

V) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais os documentos de fls 595 a 600, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1236; ...

W) Dão-se por integralmente reproduzidos, para todos os efeitos legais os documentos de fls 603 a 608, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1237; ...

X) Dão-se por inteiramente reproduzidos, para todos os efeitos legais os documentos de fls 611 a 622, que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1238; ...

Y) Dão-se por integralmente reproduzidos, para todos os efeitos legais os documentos de fls 625 a 713 que constituem o contrato promessa e a escritura pública do lote 1239; ...

Z) Em nome de E....., promitente comprador do apartamento n.º, posteriormente trocou pelo lote (fls 641 a 643, dos autos);

AA) Os lotes n.ºs 1234, 1247, 1246, 1245, 1244, 1243, 1212, 1209, 1207 e 1217 situam-se mais próximos do campo de golfe (facto provado com a inquirição das testemunhas);

BB) Os lotes n.ºs 1226, 1228, 1232, 1240 e 1254 situam-se a uma distância maior do campo de golfe que os lotes referidos no ponto anterior (facto provado com a inquirição das testemunhas);

CC) Em 20 de Julho de 2007 a impugnante foi notificada do projecto de relatório de inspecção (facto aceite e anexo 9 do relatório de inspecção);

DD) Por ofício n.º 21588, datado de 14-08-2007 foi a impugnante notificada do relatório de inspecção acompanhado da fixação em €1.256.839,68 do lucro tributável em IRC de 2003 (fls 94 a 142, dos autos);

EE) Do relatório de inspecção elaborado em 10 de Agosto de 2007 consta (fls 100 a 126):

2)- *Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção*

2.1- *Regularizações voluntárias*

Tendo sido detectada a omissão de registo da venda do lote de terreno 1216, ocorrida em 21/22/2001, o sujeito passivo procedeu, no exercício de 2006, à sua contabilização. Deste facto

resultou um acréscimo ao lucro tributável de 2006 do montante de 27.272,01 € - ver ponto VI do relatório.

2.2- Correções com o recurso a métodos indirectos - ver ponto IV e V do relatório com base nos factos e fundamentos descritos no ponto IV e cálculos demonstrados no ponto V do presente relatório propõe-se a tributação em sede de IRC aos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, com o recurso a métodos indirectos, com base nos elementos previstos nas alíneas d), e) e h) do n.º 1 do artigo 90º da LGT e no disposto no artigo 54º do CIRC, dos lucros presumidos de 1.256.839,68€, 543.410,18€, 57.435,89€ e 976.111,25, respectivamente. Desta tributação resulta a liquidação adicional de IRC, nos termos do artigo 91º do CIRC, de 224,641,50€, de 32.303,25€, de 14.358,97€ e de 155.031,30€, para os respectivos exercícios económicos.

(...)

V - Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

Enquadramento

O sujeito passivo, A....., SA, é uma empresa inserida no Grupo B....., colectada pelo exercício de compra e venda de bens imobiliários, CAE 70120, consistindo a sua actividade na venda de lotes e moradias para construção.

No período a que se reportam as supra identificadas ordens de serviços, foram comercializados 15 lotes de terreno para construção de moradias da Zona 10, freguesia de, concelho de Loulé, inseridos no Resort Turístico de Luxo de B.....

B..... foi fundado em 1962 como primeiro empreendimento de luxo do Algarve. Ao longo dos anos os investimentos realizados permitiram que B..... mantivesse a sua posição como um dos mais importantes empreendimentos de luxo da Europa, ocupando o lugar de maior destaque em Portugal. A dados de 31/12/2005, o empreendimento era composto por mais de 1.300 proprietários, contando com 1.189 habitações (moradias/apartamentos), um hotel de 5 estrelas e dois campos de golfe de 18 buracos. Para além do golfe, o empreendimento conta ainda com um dos maiores centros de ténis em Portugal, com 14 campos e um ginásio.

A actual fase do empreendimento B..... tem cerca de 400 hectares de pinhal (com uma frente de praia de 2,5 Km), sendo que o complexo inclui, para além das infra-estruturas atrás referidas, um health centre, restaurantes, bares e discoteca, para além de todas as infra-estruturas inerentes a um empreendimento de luxo. - ver folheto publicitário reproduzido em anexo I.

O grupo do B..... opera em três grandes áreas de negócio que se interligam no Resort B....., designadamente:

Imobiliária

É o principal negócio do grupo e pretende disponibilizar uma grande diversidade de propriedades com construção de elevada qualidade, permitindo que o empreendimento continue a representar um investimento forte e competitivo no mercado nacional e internacional.

Golfe

O golfe é encarado como uma actividade virada para dentro do empreendimento

Turismo

Na área do turismo, o B..... oferece opções desportivas, de lazer e serviços de primeira classe, sem o utilizador necessitar de sair do empreendimento. O Resort está especialmente vocacionado para o mercado externo, em especial o britânico, e férias de golfe. Ao arrendar uma moradia ou apartamento o cliente não está apenas a arrendar o espaço, está também a adquirir uma panóplia de serviços disponíveis e inerentes ao complexo hoteleiro. A capacidade de oferta turística esta ligada ao serviço de rentabilização de imóveis prestado aos proprietários, através do Clube de Proprietários, pelo qual uma das empresas do grupo efectua contratos de prazos definidos ou anuais, para aluguer dos imóveis em qualquer altura do ano, revertendo parte da receita para a empresa e o restante para o proprietário.

Relativamente a este Clube de Proprietários, cabe também referir que são inúmeros os benefícios que os seus associados podem retirar, nomeadamente descontos em cartões para utilização de restaurante, lojas, piscina, clube, academia de ténis, centro de diversões, golfe, arrendamento de imóveis etc, conforme se pode constatar no folheto entregue pelo sujeito passivo e que se reproduz em anexo 2.

Assim, a oferta do Grupo B..... está essencialmente direccionada para estrangeiros de classe alta, sendo que nos últimos anos também se tem verificado a aquisição de propriedades por clientes portugueses (status social, imóveis para segunda habitação/arrendamento).

Factos

Os lotes de terreno comercializados pelo sujeito passivo, inseridos na zona 10, localizam-se junto ao campo de golfe, ao e ao novo complexo desportivo, e destinam-se à construção de moradias em banda, semi-independentes e independentes.

Todos os lotes vendidos nos anos de 2003 a 2006 foi a clientes estrangeiros (lotes 1226, 1228, 1232, 1234, 1240, 1243, 1244, 1245, 1246 e 1247) e a empresas do grupo (lotes 1207, 1212 e 1254, à

empresa C....., Lda, NIPC; lotes 1209, 1216 e 1217, à empresa B..... Resort Turístico de Luxo, SA – NIPC

Quanto à estrutura societária e relações entre as empresas do grupo acima indicadas e o sujeito passivo refere-se que:

- A B..... Resort Turístico de Luxo, SA, detém a totalidade das participações sociais das empresas F....., SGPS, SA (NIF) e G....., SGPS, SA (NIF), as quais são sócias, em partes iguais, da integralidade do capital social da C....., Lda.;

- A B..... Resort Turístico de Luxo SA detém a totalidade das participações sociais da empresa H....., SGPS, SA (NIF) a qual é beneficiária de 74% das participações sociais das sociedades I..... Ltd e J..... Ltd, ambas com sede em, as quais são, por sua vez, sócias em partes iguais da integralidade do capital social do sujeito passivo.

A dimensão dos 16 lotes vendidos varia entre:

- Inferior a 100 m² => 2 lotes
- entre 101 e 200 m² => 7 lotes
- entre 201 e 250 m² => 5 lotes
- de 410 m² => 1 lote
- de 1125m² => 1 lote

Todos os lotes vendidos destinam-se à construção de moradias, de acordo com os elevados padrões de qualidade que caracterizam o resort de luxo, sendo todas elas em banda (existindo uma semi-independente), à excepção da do lote 1254 que é para uma moradia independente. Para todas as vendas efectuadas aos clientes estrangeiros (62,5% do total) foram celebrados contratos promessa de compra e venda, dos quais constam a respectiva calendarização do pagamento. Destes documentos verifica-se que o início do pagamento ocorre, em regra, em data anterior à da sua respectiva celebração, variando o período de tempo decorrido entre o primeiro pagamento e a celebração da respectiva escritura de compra e venda, entre 1,2 e 8,7 meses, sendo a respectiva média de 4,9 meses. Daqui se conclui que, face ao curto espaço de tempo decorrido entre o 1º pagamento e a data da escritura, não haverá qualquer diferenciação do preço em qualquer dos dois momentos, ou seja, não é plausível aceitar-se o argumento de que quatro meses antes da venda, o preço contratado era substancialmente inferior ao do seu valor de mercado à data da venda. - ver quadro em anexo 3.

Variação injustificada do preço por m² (ver quadro em anexo 3)

1- Entre lotes vendidos a clientes estrangeiros

Analisando-se os lotes vendidos a clientes estrangeiros, concluímos que entre eles, se apura, sem qualquer motivo que o justifique, uma grande variação no preço por m², independentemente da data em que a venda se verificou. Para estas vendas o preço por m² variou entre os 384€ e os 1000€, sem que para tal exista qualquer motivo que possa justificar tal variação.

Comparem-se os lotes 1226 e 1246, iguais em dimensão (218 m²) e em tipologia, que foram ambos vendidos em Janeiro de 2003, mas que para o primeiro apura-se o valor, por m², de 384 €, e para o segundo o valor de 883 €, ou seja mais do dobro, tendo sido os seus preços de venda, respectivamente de 83.712,00 € e 192.600,00 €. Ou seja, vendeu-se um lote de terreno (1226), localizado no resort de luxo de B....., na zona mais nobre e cara da região algarvia, para construção de uma moradia com elevados padrões de qualidade, com a possibilidade de rentabilizar esse imóvel a valores significativos, pelo preço de 83.713€.

Veja-se que a tarifa de arrendamento para uma moradia geminada de luxo, que é o caso moradia a construir no lote 1226, código 122 (1 = moradia geminada; 2 = n.º de quartos; 2 = n.º de casas de banho - veja-se anexo 2), tem o preço na estação alta, por dia, de 488 €, o que corresponde a 14.640 € num mês, ou seja, o custo do aluguer da moradia numa estação alta corresponde a cerca de metade do preço de compra do seu terreno.

Outros exemplos existem para demonstrar esta injustificada e inaceitável variação do preço por m² (e do preço de venda), tais como os lotes 1240 e 1247. O primeiro, com 225 m² foi vendido por 99.675 € (443 €/m²) e segundo, com 248 m², foi vendido por 200.000 € (806/m²). Relativamente a estes lotes, ainda que possam existir factores que determinem uma diferenciação do seu preço, nunca os mesmos podem justificar uma diferença para metade do seu valor, pois o que releva de facto no seu preço é o facto de estarem inseridos no resort de luxo de B.....

Relativamente a estes clientes cabe também referir que os pagamentos foram feitos, na sua maioria, através dos seus representantes e ou advogados, o que impossibilita a comprovação do preço efectivamente por eles pago.

2- Entre lotes vendidos a empresas do grupo

Ao analisarmos os preços dos lotes 1207, 1209, 2212 e 1217, que foram todos vendidos em 2003 e 2004, verificamos que os mesmos são coerentes entre si, na medida em que para lotes de dimensões semelhantes (86, 92, 112 e 125 m²), os respectivos preços não apresentam grandes diferenças, situando-se o preço por m² na ordem dos 1.100€.

Mas então porque é que para o lote 1216, com 110 m², vendido em 21/12/2001 (quanto ao ano da venda ver capítulo VI - regularizações voluntárias), o preço por m² foi de 292€? Será que em três anos o preço quadruplicou? Esta constatação serve não só para concluir que os preços dos lotes 1207, 1209, 1212 e 1217 se aproximam de facto ao seu valor de mercado, como também para se retirar que esses mesmos preços não foram praticados quando o cliente era um estrangeiro.

3- Entre lotes vendidos a clientes estrangeiros e a empresas do grupo

O que se acabou de referir é evidente ao compararmos os preços por m² praticado para cada um dos tipos de cliente (estrangeiros/empresas do grupo). É que de entre 10 lotes vendidos a clientes estrangeiros, apenas num deles se apura um preço por m² de 1000 €, mesmo assim inferior ao valor atrás referido de 1.100 € para as empresas de grupo.

Mas se dúvidas ainda existissem de que o sujeito passivo manipulava os preços de venda dos vários lotes de terreno, sem que apresente qualquer justificação aceitável para tal então tais são dissipadas quando confrontamos esses preços com o valor de mercado desses bens.

Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado de venda dos lotes de terreno e o seu valor de mercado

1-Valor de mercado obtido no sector comercial do próprio sujeito passivo

Por informação do seu próprio departamento comercial, a solicitação de um potencial cliente, prestada pela Sr.a., AP. do Director de Vendas, foram-nos comunicados os seguintes preços de venda:

-lote 1216 > 139.000 € para o terreno e 210.000 para a moradia, num total de 349.000 €.

Recordando, este é o lote que foi vendido em 21/12/2001 a uma empresa do grupo, a qual o colocou à venda. Então verifica-se que o valor pelo qual o comprou (32.310 €) está agora valorizado em quatro vezes mais. E se verificarmos com mais atenção, o preço por m² corresponde a 1.200 €, valor este muito mais consentâneo e consistente, se comparado com o preço de 1.100€.

- lote 1264 > foi também informado pela citada funcionária que o preço de venda deste lote, de 575 m², é de 618.000€, ao qual corresponde o preço por m² de 1.074€.

- lote 1218 > também informado pela mesma pessoa, este lote de 199 m², está à venda por 232.000 €, mais 303.000 para a moradia, num total de 535.000 €. Fazendo as contas, obtemos o valor por m² do 1.165 € para o lote de terreno.

Assim, estes exemplos, obtidos directamente do sujeito passivo, servem para demonstrar, sem qualquer dúvida, que os preços de venda por si escriturados em nada se assemelham aos reais valores de mercado, pecando por defeito, pois, concluímos que, independentemente do tamanho do lote, da sua orientação geográfica, de nele se poder construir uma moradia em banda ou independente, o preço é sempre superior a 1.000€ por m².

2-Valor de mercado obtido junto de agentes imobiliários autorizados a comercializar os lotes de terreno do sujeito passivo

Uma das empresas do grupo B....., a B..... Resort Turístico de Luxo, SA, colectada pelo exercício da actividade de Compra e Venda de Bens Imobiliários, CAE 70120, presta ao sujeito passivo serviços de comercialização dos lotes de terreno do empreendimento, assim como contratou diversos agentes imobiliários para a angariação de clientes (pagando-lhes comissões de 5% ou 6% do valor das vendas). De entre um elevado número de agentes, não só no território português, como no estrangeiro, foram seleccionados dois deles, abaixo indicados, para efeitos de conhecimento do valor de mercado pelo qual esses lotes estavam a ser vendidos. Para documentar, junta-se em anexo 4 cópia dos referidos contratos, fornecidos pelo sujeito passivo, onde está patente a utilização dos serviços desses agentes imobiliários com o fim de, entre outros, promover a venda de lotes de terreno do sujeito passivo. Acresce referir que em qualquer destes agentes foi-nos formado que preços de venda não eram negociáveis.

2.1- K....., Lda (NIPC))

No decurso da acção inspectiva tentamos averiguar quais os preços de venda por que estavam a ser comercializados, por esta imobiliária, os lotes de terreno da Zona 10 - Para tal foi-nos entregue uma lista de preços dos lotes para venda, que se reproduz para todos os efeitos legais em anexo 5.

Deste documento comparamos o preço para o lote 1254, de 1.018.000€, a que corresponde o preço por m² de 905 €, com o preço pelo qual o mesmo foi vendido a 31/22/2006 a uma das empresa do Grupo B....., a C....., Lda, de 509.228,50€ (preço por m² de 452€).

Mais uma vez podemos confirmar que o valor de venda contabilizado corresponde a cerca de metade do valor de mercado do respectivo lote de terreno. E daqui podemos concluir pela fraca credibilidade que nos oferecem os elementos contabilísticos do sujeito passivo. Podemos ainda concluir pela não consistência desses registos, já que antes tínhamos verificado que o sujeito passivo, nas vendas a empresas do seu grupo, até praticava preços consentâneos com os de mercado. Assim, não se verifica qualquer coerência e rigor dos dados, contabilísticos, pelo que só podemos concluir pela

impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de IRC dos exercícios em análise.

Ainda da leitura desta lista de preços podemos verificar que para o lote 1264, de 575 m², o preço de venda é de 681.000 €, a que corresponde o preço por m² de 1.074 €. De referir a coincidência deste preço de venda com os obtidos para o mesmo lote, quer através da informação prestada pela funcionária da empresa, Sr.a, quer através de elementos recolhidos no outro agente imobiliário contactado (ver ponto 2.2).

Podemos ainda retirar desta lista de preços que, embora estes lotes tenham áreas bastante maiores do que aqueles que foram vendidos nos anos de 2003 a 2006 (o mais pequeno tem 575 m² e o maior 2.914 m²), os respectivos preços por m² rondam os 1.000€, à excepção dos dois maiores, o que é sintomático com a realidade verificada.

2.2- L....., Lda

Também este agente imobiliário disponibilizou-nos preços para vários imóveis de B....., nomeadamente dos lotes de terreno da zona 10 -, que se reproduzem para todos os efeitos legais em anexo 6. Aqui é possível confirmar com extremo rigor o preço de venda para o lote mais pequeno ainda por vender, o lote 1264, com 575 m² e pelo preço de 628.014€.

Ao analisarmos os preços por m² dos lotes de terreno de cada uma das zonas indicadas, verificamos que a localização influencia o referido preço, sendo que, para os lotes da Zona 10, é indicado como factor de relevância o facto de se encontrarem junto ao campo de golfe - veja-se no quadro seguinte as características que influenciam o preço nas restantes zonas do empreendimento B.....

Agente imobiliário L.....

Preço dos lotes de terreno para moradias independentes

Zona	Área	Preço	Preço/m ²	Características
Zona 9/9A-.....	1.480	1.653.645,00€	1.117	Vista mar (Parcial).
B..... II.....	651	1.316.006,00€	2.022	Vista mar (directa).
Zona 5A.....	2.240	1.406.045,00€	628	Pequena distancia (a pé) da Praça e da Praia.
Zona 10.....	575	618.014,00€	1.075	Junto campo golfe.

3 - Valor de mercado praticado na região algarvia por outros operadores, de lotes de terreno para construção de moradias

Para se demonstrar que os preços de venda praticados pelo sujeito passivo se afastam do valor de mercado praticado para estes bens, passam-se a referir os valores de venda praticados por diversos construtores/vendedores da região algarvia, os quais constam dos elementos arquivados nesta Direcção de Finanças e que foram obtidos de acções inspectivas entretanto realizadas.

3.1- Lotes de terreno para construção de moradias independentes localizadas em, concelho de Tavira.

Tratam-se de lotes de terreno para construção de moradias de tipologia T3/T4, em que um lote de 240 m², foi vendido em Outubro de 2005 pelo preço de 60.000 €, a que corresponde um preço por m² de 250€.

3.2- Lotes de terreno para construção de moradias em banda localizadas em, concelho de Vila Real de Santo António.

Nesta Urbanização,, foi vendido um lote de terreno para construção de uma moradia T2, em Dezembro de 2003, com 106 m², pelo preço de 50.000 €, a que corresponde o preço por m² de 472€. Em Maio de 2004 foi vendido um lote com 181 m², para construção de uma moradia T3, pelo preço de 65.000 €, a que corresponde o preço por m² de 359€

3.3- Lotes de terreno para construção de moradias dependentes localizadas no,, em, concelho de Loulé

Nesta urbanização foi vendido um lote de 730 m², no ano de 2004, pelo preço de 450.000 €, a que corresponde o preço por m² de 616 €. Podemos ainda referir um lote com 970 m², vendido em 2006 por 500.000€, a que corresponde um preço por m² de 515 €.

Como se conclui, o preço varia consoante a localização, sendo os lotes localizados em (Tavira) os mais baratos, seguindo-se as da (Vila Real St. António), sendo os mais caros os localizados no,

No entanto, nenhuma destas urbanizações é comparável com o empreendimento da Zona 10, que está inserida no complexo turístico de luxo de B....., em que os lotes estão integrados numa Zona de pinhal, junto a um campo de golfe, campos de ténis e lazer etc, para além beneficiarem de todas as infra-estruturas inerentes a um empreendimento de luxo.

Devido a esta realidade, os preços de venda de lotes de terreno deste empreendimento são, necessariamente, muito mais elevados do que em qualquer das urbanizações atrás referidas. Ora, não sendo essa a conclusão que se retira da comparação, e sabendo que os preços atrás indicados correspondem de facto ao valor por que esses activos foram vendidos, só podemos concluir que os preços de venda praticados pelo sujeito passivo estão abaixo do valor de mercado.

Nestes termos, demonstra-se de forma inequívoca que os valores de venda dos lotes de terreno estão subvalorizados face aos seus respectivos valores de mercado, e tal impossibilita a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável de IRC dos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, o que constitui fundamento para a determinação do lucro tributável desses exercícios com o recurso a métodos indirectos de harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 87º e alínea d) do artigo 88º, ambos da Lei Geral Tributária (LGT) e a que se refere o artigo 52º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

V - Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

Para a determinação da matéria tributável de IRC por métodos indirectos utilizaram-se os elementos previstos nas alíneas d), e) e h) do n.º 1 do artigo 90º da LGT e a que se refere o artigo 52º do CIRC.

Quantificação dos preços de venda corridos (acréscimo de proveitos) - quadro em anexo 7

Para efeitos de quantificação do preço de venda dos lotes de terreno a valores de mercado utilizamos como valores de referência os preços de venda e preços por m2 obtidos ou resultantes das informações do departamento de vendas do sujeito passivo, dos elementos divulgados pelos seus agentes imobiliários atrás identificados, assim como os preços por m2 apurados em algumas das vendas efectuadas pelo sujeito passivo a empresas do grupo.

Assim, para os lotes em que se conhece com exactidão o preço pelo qual estavam a ser vendidos (1216 e 1254), presumem-se os valores de venda de 139.000 € e 1.018.000 €, respectivamente. Para os lotes 1207, 1209, 1212, 1217 e 1243, que se assemelham em área (variam entre os 86 e os 125 m2) e tipologia ao lote 1216 (área de 110 m2), utilizámos o valor do preço por m2 deste como valor de referência, assumindo-se um valor de 1.260 €.

Para os lotes com áreas superiores a 125 e menores que 200 m2, assumimos um preço por m2 próximo daquele que foi informado, pelo departamento comercial do sujeito passivo, para o lote 1218 (1.165 €, com área de 199 m2). Assim, para os lotes 1234, 1244 e 1245, utilizamos o preço por m2 de 1.100€.

Para os lotes com mais de 200 m2 de área, ou seja, os lotes 1226, 1228, 1232, 1240, 1246 e 1247, consideramos como preço do m2 o valor de 1.000 €, sendo este o valor mínimo aceitável conforme nos referimos a folhas 11 do Projecto de Relatório (e do presente Relatório) e da análise aos pontos 61º a 120º efectuada no item IX - Direito de audição - fundamentação, do presente Relatório.

Apuramento do lucro tributável - quadro em anexo 8

Assim, relativamente aos valores contabilizados com a venda dos lotes de terreno, acresce-se o montante de 748.805,00 €, de 129.213,00 €, de 62.000,00 € e de 615.561,10 €, para 2003, 2004, 2005 e 2006, respectivamente, os quais consubstanciam o acréscimo operado nos respectivos lucros tributáveis do IRC.

Assim, propõe-se:

- Exercício de 2003

Em virtude do sujeito passivo ter apurado um lucro tributável de 508.034,68 €, por força do acréscimo supra citado, o lucro tributável corrigido é de 1.256.839,68 €, de onde resulta o IRC a liquidar adicionalmente no montante de 224.641,50 €, nos termos do disposto no artigo 91º do CIRC.

- Exercício de 2004

Em virtude do sujeito passivo ter apurado um lucro tributável de 414.197,18 €, por força do acréscimo supra citado, o lucro tributável corrigido é de 543.410,18 €, de onde resulta o IRC a liquidar adicionalmente no montante de 32.303,25 €, nos termos do disposto no artigo 91º do CIRC.

- Exercício de 2005

Em virtude do sujeito passivo ter apurado um prejuízo fiscal de 4.564,11 €, por força do acréscimo supra citado, o lucro tributável corrigido é de 57.435,89 €, de onde resulta o IRC a liquidar adicionalmente no montante de 14.358,97 €, nos termos do disposto no artigo 92º do CIRC.

- Exercício de 2006

Em virtude do sujeito passivo ter apurado um lucro tributável de 360.550,15 €, por força do acréscimo supra citado, o lucro tributável corrigido é de 976.121,25 € (sendo de igual montante a matéria colectável em virtude de não existirem prejuízos fiscais dedutíveis), de onde resulta o IRC a liquidar adicionalmente no montante de 155.031,30 €, nos termos do disposto no artigo 91º do CIRC.

VI - Regularizações efectuadas pelo s.p. no decurso da acção inspectiva

Do controlo efectuado ao registo das vendas dos lotes de terrenos da Zona 10 do Resort Turístico de Luxo B....., foi verificada a omissão relativamente ao lote n.º 1216, cuja escritura Pública de Compra e Venda, foi celebrada em 21/12/2001 pelo preço de 32310411€. Alertado o sujeito passivo para esta omissão, este procedeu à sua contabilização em 31/12/2006, na conta POC 797- correcções relativas a exercícios anteriores (doc CL09001).

Estando este lote de terreno valorizado no valor de 5.038,39 €, resultou desta regularização voluntária o acréscimo do montante de 27.272,01 € ao lucro tributável do exercício de 2006.

(...)

IX - Direito de audição – fundamentação

Em 18/07/2007, através do ofício n.º 8066 desta Direcção de Finanças, foi o sujeito passivo notificado nos termos previstos no artigo 60º da Lei Geral Tributária, para exercer, querendo, no prazo de 15 dias, o direito de audição sobre o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária.

No dia 06/08/2007, pelas 20:24 horas, foi recebido um fax num total de 28 páginas, no qual o sujeito passivo vem exercer o seu direito de audição sobre o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, o qual deu entrada nesta Direcção de Finanças em 07/08/2007. Em 08/08/2007, dá entrada nesta Direcção de Finanças o mesmo direito de audição, sendo este enviado por via postal. Este documento reproduz-se em anexo 9 ao relatório.

Apreciação

Faz o sujeito passivo referência a 16 documentos juntos à petição, os quais não foram remetidos juntamente com o direito de audição enviado por via fax, constando apenas em anexo ao exemplar do direito de audição enviado por via postal.

Constatamos que estes anexos consubstanciam documentos processados pela Inspeção Tributária no âmbito do presente procedimento de inspeção (anexos 1 a 15 - Projecto de Relatório, Despacho n.º D1200600829, Nota de Diligência do Despacho atrás referido, Ordens de Serviço n.º 501200700864, 01200700865, 01200700866 e 01200700867, Cartas Aviso das Ordens de Serviço atrás indicadas, Notificação para exibição de documentos, Certidão de diligência em cumprimento da notificação atrás indicada, E-mail do sujeito passivo a completar o envio dos elementos solicitados na notificação e Nota de Diligência da 01200700867), e também (anexo 16) um mapa do empreendimento B....., que era aliás, já conhecido pelos serviços.

Assim constatamos que os anexos agora apresentados juntamente com o direito de audição não constituem quaisquer elementos novos (para o anexo 16) ou necessários (anexos 1 a 15), pelo que se passa a apreciar o documento entregue.

Ponto 6º.

Cabe referir que aquando do início do procedimento inspectivo, que ocorreu em 29/06/2007 com a assinatura das respectivas Ordens de Serviço n.ºs 01200700864, 01200700865, 01200700866 e 01200700867, de harmonia com o disposto no artigo 51º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, foi também entregue ao sujeito passivo, na pessoa do seu TOC,, uma minuta para solicitar, querendo, a redução de coimas a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Contactado o sujeito passivo, este informou que não procedeu à entrega do pedido de redução de coimas, pelo que se levanta o competente auto de notícia nos termos do artigo 57º do RGIT.

Ponto 11º

Estranha-se que no anexo 15, apenas se faça referência à Nota de Diligência n.º ND0200711044, que corresponde à Ordem de Serviço n.º 01200700867, do exercício de 2006.

É que no mesmo momento, que corresponde à conclusão dos actos de inspeção tributária, conforme dispõe o artigo 61º do RCPIT, é entregue ao sujeito passivo a Nota de Diligência correspondente à Ordem de Serviço em curso. Ora, tendo sido emitidas, e assinadas pelo sujeito passivo, quatro Ordens de Serviço, foram naturalmente emitidas, e também assinadas pelo sujeito passivo, as quatro correspondentes Notas de Diligência.

Porque se assim não fosse, no estariam os actos inspectivos concluídos, nem seria por lei possível notificar-se o sujeito passivo dos respectivos Projectos de Conclusões do Relatório para efeitos de audição prévia a que se refere o artigo 60º do RCPIT.

Assim como foi entregue ao sujeito passivo um exemplar da Nota de Diligência da 01200700867, a qual foi por si assinada, através da pessoa do seu TOC, também lhe foram entregues, e por si assinadas, as notas de diligência n.ºs ND0200711041, ND0200711042, e ND0200711043, correspondentes às Ordens de Serviço n.ºs 01200700864 (exercício de 2003), 01200700865 (exercício de 2004) e 01200700866 (exercício de 2005), respectivamente.

Para efeitos de comprovação, junta-se em anexo 10, cópia destas três Notas de Diligência, devidamente assinadas em 13/07/2007 pela TOC

Ponto 12º

Não se entende o desconhecimento manifestado pelo sujeito passivo sobre o que se refere a Nota de Diligência n.º ND0200711044 e muito menos a conclusão a que erradamente chega, já que lendo este documento facilmente se verifica que no Quadro se indica a Ordem de Serviço n.º 0120700867 e no Quadro 4 está explícito que o âmbito desta é parcial IRC (logo não se trata de meros actos de recolha de elementos) e cuja extensão abrange o exercício de 2006.

Como resulta da lei, nos termos do artigo 46º do RCPIT, para a realização de actos de consulta, recolha e cruzamento de elementos não é emitida Ordem de Serviço mas sim um Despacho.

Pelo que, para que se possa proceder a inspecções a diferentes impostos e períodos, é necessária a emissão de uma Ordem de Serviço que contém, nomeadamente, esses elementos.

Ponto 25º a 27º

O recurso a valores de mercado praticados na região algarvia por outros operadores, os quais são fidedignos por corresponderem a valores reais de mercado, comprovados pelos serviços, serviram para demonstrar, inequivocamente, que por comparação com os preços de venda e com os preços por m2 praticados pelo sujeito passivo, estes nunca poderiam ser inferiores aos primeiros, o que se verifica em 6 dos 16 lotes vendidos, o que indicia a subvalorização praticada e de que esses valores serão inferiores aos reais.

E esta conclusão é facilmente retirada pelo facto dos empreendimentos onde se inserem os lotes de terreno que serviram de base de comparação em nada se assemelharem à localização, condições e características que caracterizam o Resort Turístico de Luxo de B....., onde se inserem os lotes de terreno do sujeito passivo, as quais produzem, naturalmente, uma clara valorização do seu preço. A este assunto, mais à frente, no 2º parágrafo e seguintes da apreciação aos pontos 61º a 120º, retomaremos com maior detalhe.

Ponto 31º a 34º

Se está o sujeito passivo a aludir à comparação feita pelos serviços entre os lotes 1240 e 1247, porque não refere também outra comparação feita entre os lotes 1226 e 1246, onde é demasiado evidente a discrepância praticada ao nível de preços? Será que não tem, como não teve, qualquer argumento válido e justificativo para essas diferenças?

Reconhece-se que seja difícil conseguir contrapor por uma realidade retirada dos seus próprios elementos contabilísticos. Parece ser de facto injustificável o facto de se venderem no mesmo mês de Janeiro de 2003, a clientes estrangeiros, 2 lotes de terreno iguais em dimensão e em tipologia, e em que um deles é escriturado por mais do dobro do preço do outro.

Será expectável, para referir a expressão utilizada pelo sujeito passivo ao longo do seu direito de audição, o preço de 83.713 € para um lote de terreno com 218 m2, localizado na zona de B....., onde se vai edificar uma moradia em banda com 2 quartos+estúdio? Não será concerteza. A ser realista, serão preços ofensivos, por serem tão baixos, para lotes de terreno localizados numa zona que é considerada, e reconhecida internacionalmente, como das mais luxuosas de Portugal e da Europa.

No entanto estamos na presença de verdadeiro paradoxo. É que se conseguem comprar lotes de terreno a preços de saldo, mas com a possibilidade de os rentabilizar de uma forma milionária (vejam-se as tarifas de alojamento constante do folheto do Clube dos Proprietários de B..... reproduzida a folhas 2 do anexo 2 ao Projecto de Relatório).

Retira-se também destes pontos do direito e audição que o sujeito passivo deve ser a única empresa do sector do imobiliário em que se verifica a inversão das regras comerciais. Na A..... SA, afinal são os clientes que determinam o preço a pagar.

Será então esta empresa comercial ou uma entidade de solidariedade social? Será que como qualquer sociedade comercial não visa o lucro?

Ponto 35º

O afirmado não corresponde de todo à verdade. Sugere-se ao sujeito passivo que faça a comparação entre os lotes 1216 e 1218, referidos a folhas 11 do Projecto de Relatório, que não são contíguos, que não têm uma localização idêntica, que não têm áreas iguais, mas cujo preço por m2, obtido a partir do preço de venda fornecido pela funcionária do seu departamento comercial, é essencialmente igual, de 1.200 € para o lote 1216 e de 1.165 € para o lote 1218.

Ponto 38º

Afirma o sujeito passivo que não são comparáveis os preços de venda de 2001 com os de 2004. Então como justifica que são os seus próprios elementos contabilísticos, que quando comparados com os valores de mercado obtidos em 2007 a partir do seu departamento comercial ou dos seus agentes imobiliários, que assim o confirmam?

Veja-se a título de exemplo, os seguintes casos:

Lote nº	Área	Data	Preço/m2	Origem dados
1209	86	11/2003	(venda) 1.110	Contabilidade
1212	92	11/2003	(venda) 1.065	Contabilidade
1217	112	12/2004	(venda) 1.043	Contabilidade
2216	110	03/2007	1.100	Dep. Comercial SP
1264	575	03/2007	1.074	a)
1218	199	03/2007	1.165	Dep. Comercial SP

a)- preço comunicado pelo Departamento Comercial do sujeito passivo (.....), pelo seu agente imobiliário K..... e também pelo seu agente imobiliário L.....

Não serão tão comparáveis os valores de venda de 2001 com os de 2004, como são os valores de venda de 2003/2004 com os de 2007?

Esta constatação vem demonstrar que para o sujeito passivo, e neste local especificamente (Resort Turístico de luxo de B.....), não se detecta grandes oscilações nos preços por m2 ao longo dos anos, dado tratar-se de um mercado de luxo.

Ponto 40°

Ter-se-á esquecido o sujeito passivo do lote 1254 e das conclusões retiradas a folhas 12 do Projecto de Relatório, que indiciam incoerências significativas também dentro dos preços de venda a empresa do grupo?

Ponto 44° e 45°

Remete-se o leitor para a explicação dada no ponto 38°.

Ponto 54° a 60°

Refêrem-se factos que nada influenciam a actividade do sujeito passivo e que são contraditados pelos seus próprios elementos contabilísticos:

- a conclusão da auto estrada que liga Lisboa ao Algarve é de facto importante e constitui uma infra-estrutura estratégica para o desenvolvimento da região, mas para o sujeito passivo em causa essa importância não será tão relevante assim na medida em que não tem um único cliente nacional (que poderia deslocar-se na referida via) no período de 2003 a 2006. É que nesse período, 62,5% das suas vendas são efectuadas a clientes estrangeiros e os restantes 37,5% a empresas do grupo que, por sua vez, irão vender muito provavelmente a clientes estrangeiros. E tanto é este (estrangeiro) o seu mercado, que na sua brochura publicitária apenas refere no acesso ao seu complexo turístico a cidade de Faro, onde se localiza o aeroporto, e as ligações deste com a Inglaterra, França, Holanda e Alemanha. Não será também por acaso que esta brochura publicitária seja toda escrita em língua inglesa.

- se é como afirma, que se verificou uma "... enorme evolução dos preços no sector imobiliário..." e que entre 2001 e 2007 "... o preço dos seus lotes de terreno aumentou", como é que justifica que na sua contabilidade os preços por m2 traduzam efectivamente o contrário?

É esta contabilidade que pretende que seja credível? Como?

Como é que em Novembro de 2005 este preço seja de 725€ e em Dezembro de 2006 seja 452€, quando chegou a ser de +-1.100€: nos de 2003 e 2004 (e apenas para alguns dos lotes)?

Então no fim do ano de 2006 (lote 1254) o preço por m2 é inferior ao praticado para um lote vendido em Janeiro de 2003, com um contrato promessa de compra e venda celebrado em Dezembro de 2002 e cujo primeiro pagamento ocorreu em Outubro de 2002 (lote 1246)? Também aqui decorreram mais de quatro anos e onde está a "enorme evolução dos preços que tanto apregoa o sujeito passivo? Ou também comparar a venda do ano de 2006 (lote 1254) com a venda dos lotes 1228 e 1232, ambas ocorridas em 2003, em que se verifica grande aproximação entre os respectivos preços por m2.

Ora, daqui só se pode concluir que, ao contrário do que, erradamente, faz supor, o sujeito passivo, não se verifica qualquer coerência e rigor nos dados contabilísticos relativamente aos preços pelos quais estão registadas as vendas dos lotes de terreno, cujos preços por m2 se afastam significativamente, para menos, e sem qualquer justificação, dos reais valores de mercado desses activos, o que impossibilita a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável de IRC, o que constitui fundamento para a determinação do lucro tributável dos exercícios de 2003 a 2006 com o recurso a métodos indirectos.

Ponto 61° a 120°

Da leitura resulta que o sujeito passivo não entendeu, ou tem dificuldades em entender, o critério utilizado para a quantificação dos preços de venda corrigidos. Conforme é referido a folhas 14 do Projecto de Relatório, este resulta da conjugação de diversos elementos a saber, os preços de venda e preços por m2 obtidos ou resultantes das informações do seu departamento de vendas, dos elementos divulgados pelos seus agentes imobiliários devidamente autorizados, dos preços por m2 apurados em algumas das vendas por si efectuadas a empresas do grupo, bem como da comparação entre todos estes e os valores de mercado praticados na região algarvia, por outros operadores, de lotes de terreno para construção de moradias.

Ora tomando-se como termo comparativo lotes de terreno localizados em várias zonas da região, e sabendo-se que os seus valores de venda foram os de facto praticados, logo valores de comparação fidedignos, era expectável que esses valores fossem significativamente mais baixos dos que os praticados pelo sujeito passivo. E explica-se porquê. Aliás fundamento que não é aflorado pelo sujeito passivo na sua resposta e é de fulcral relevância para a análise em causa. É que o sujeito passivo está inserido num complexo de luxo, com localização privilegiada (na zona mais nobre e cara do distrito de Faro), composto por mais de 1.300 proprietários, um hotel de 5 estrelas, dois campos de golfe de 18 buracos, com um centro de ténis com 14 campos, ginásio, áreas comerciais, áreas de lazer e serviços de 1ª classe, com a possibilidade de rentabilização dos imóveis (arrendamento) a valores que oscilam entre 488 € e 898 € por dia. Mas mais regalias poderão beneficiar os adquirentes de imóveis localizados

neste complexo de luxo, nomeadamente, health center, restaurantes, bares e discoteca, piscina, clube, academia de ténis, centro de diversões, etc.

Assim, ao compararmos estas duas realidades bastante distintas, é óbvio para todos, que os preços de venda e preços por m² sejam significativamente inferiores nos lotes de terreno comercializados pelos outros operadores.

E foi esta conclusão que não se retirou da comparação.

É que os preços por m² praticados pelos outros operadores, nos os de 2003, 2004 e 2005, variaram entre os 250 € e os 616 €, quando os do sujeito passivo oscilaram, nos anos de 2003 a 2006, entre os 384€ e os 1.110 € (sendo 6 dos 16 lotes, com preços inferiores a 616 € - ver quadro a folhas 31 do Projecto de Relatório). Assim esta comparação foi, ao contrário do afirmado pelo sujeito passivo, tida em conta para efeitos de aplicação de métodos indirectos, servindo como fundamento para demonstrar, de forma clara, que os valores de venda contabilizados pelo sujeito passivo teriam que ser significativamente superiores aos dos outros, o que não o são.

Claro que, para efeitos de quantificação não seriam estes os valores a utilizar, mas antes preferencialmente, os obtidos directamente dos seus elementos contabilísticos ou a partir de informações recolhidas directa e indirectamente do sujeito passivo. Houve também rigor na quantificação do valor utilizado por m², ao contrário do afirmado pelo sujeito passivo. Acontece é que, sendo o método indirecto de determinação do lucro tributável o utilizado, que não poderia ser outro, “aproveitaram-se” os elementos do próprio sujeito passivo, a saber:

- os valores por m² mais elevados que se obtêm da contabilidade são do ano de 2003 (1.065 € e 1.110€);

- os valores por m² informados por uma sua funcionária, no ano de 2007, são sempre, e independentemente da dimensão, localização geográfica e do tipo de construção que lá se possa efectuar (moradia em banda ou independente, superiores a 1.000 € (lote 1216 => 1.100 €; lote 1264=> 1.074€ e lote 1218=> 1.165€);

- o valor por m² do lote 1254, de 905 €, obtido a partir do seu agente K....., valor aliás que foi integralmente aceite dado a venda ter ocorrido em 31/12/2006 e a sua obtenção ter ocorrido poucos meses após essa data;

- a coincidência, incrível do preço obtido por três fontes diversas - funcionária da empresa, operador K..... e operador L..... - relativamente ao lote 1264, com um preço por m² de 1.074€;

- foi também relevado a característica apontada pelo operador L..... para diferenciar o preço dos diversos lotes do empreendimento B..... - o facto da zona 10 se localizar junto ao campo de golfe (1.074 m² para o lote 1264), quando para lotes com vista mar, total ou parcial, este valor sobe.

Como foi atrás demonstrado (nota ao ponto 38), os preços contabilizados pelo sujeito passivo em 2003 e 2004 não se afastam dos obtidos, pelas diferentes vias atrás referidas, no ano de 2007.

Por esse motivo, foram estes os utilizados como os de referência, daqui resultou uma pequena actualização do valor de venda contabilizado para os lotes 1207, 1212, 1209, 1217 e 1243, ou seja, para 32% do total dos lotes corrigidos.

Sabendo-se que a dimensão dos lotes vendidos oscilava entre os 86 e os 1.125 m², houve o cuidado de apegar os mesmos por grupos, por forma a melhor quantificarem-se por m² presumidos o mais próximo possível do real valor de mercado, conforme consta a folhas 15 do Projecto de Relatório. Um primeiro grupo de lotes com áreas aproximadas à do lote 1216, e com tipologia igual => preço por m² igual ao deste lote (1.260 €), o qual foi informado pelo seu departamento de vendas.

Um segundo grupo de lotes com áreas superiores a 125 e menores que 200 m², ou seja com áreas aproximadas à do lote 1218 => preço por m² igual ao deste lote (1.100 €), o qual foi informado pelo seu departamento de vendas.

E um terceiro grupo, para os lotes com mais de 200 m², exceptuando o lote 1254 em que se utilizou o valor detectado na lista de preços do operador K....., sendo o valor por m² de 1.000 €. A razão por se ter utilizado este valor prende-se com o facto de se pretender atribuir um valor ligeiramente menor que o atribuído aos do 2º grupo (visto que é normal o preço por m² variar inversamente em relação à área) sem que fosse inferior ao valor (sempre acima dos 1.000€) obtido com base nos agentes imobiliários e/ou funcionária, valor este que se encontrava referido a folhas 11 do Projecto de Relatório. Repare-se que estamos a referir-nos a seis lotes, cinco dos quais com áreas bastante semelhantes (218 m² x 3, 225 m² e 248 m²) e apenas um de 410 m².

Ponto 121º a 163º

Ao longo destes pontos do direito de audição vem o sujeito passivo concluir pelo recurso ilegal a métodos indirectos, referindo que o único critério utilizado foi o do valor expectável de comercialização em 2007 e que a AP só corrigiu os preços de venda dos lotes vendidos a empresas do grupo por existir uma discrepância entre os preços praticados em 2003, 2004, 2005 e 2006 e o preço de venda do lote 1216 em 2001.

Convém recordar o sujeito passivo que a impossibilidade de determinação directa e exacta do lucro colectável de IRC dos exercícios de 2003 a 2006 resultou da aplicação do normativo expresso na alínea d) do artigo 88º da Lei Geral Tributária que refere a “existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços...”

Como consta do Projecto de Relatório e foi mencionado ao longo da fundamentação do direito de audição, está perfeitamente demonstrada a existência de manifesta discrepância entre o valor declarado de venda dos lotes de terreno da zona 10 - e os respectivos valores de mercado. Tendo sido concedido o prazo máximo previsto na lei para o exercício do direito de audição, verificou-se que, ao longo de todo o direito de audição apresentado, que é constituído por vinte e oito páginas e 16 anexos, não veio o sujeito passivo apresentar qualquer elemento de prova que pudesse contradizer esta evidente discrepância nem sequer referir quaisquer elementos que pudessem por em causa os fundamentos que estiveram na origem do recurso a métodos indirectos de tributação.

Pelo contrário, está comprovado, por comparação com outros operadores, em transacções realizadas nos mesmos anos e para lotes de dimensão e tipologia comparáveis, que os lotes vendidos pelo sujeito passivo não poderiam ter sido realizados pelos valores contabilizados, na medida em que 38% do total das suas transmissões foi feita por preços por m2 inferiores aos praticados por esses operadores, logo inferiores aos valores de mercado, o que por si só já seria suficiente para a verificação do fundamento previsto na alínea d) do artigo 88º da LCT, nas mais reforçada se torna esta discrepância quando esses empreendimentos não se classificam como sendo de luxo como é o caso do resort turístico de luxo de B..... onde se inserem os lotes comercializados pelo sujeito passivo, o que potencia o preço dos respectivos activos. Comprovado está também, pelos elementos contabilísticos, nomeadamente pela contabilização dessas vendas, que foram escrituradas vendas a clientes estrangeiros de lotes iguais em dimensão e em tipologia, mas por preços inferiores a metade, sem que exista qualquer explicação para esse facto.

Em relação às vendas efectuadas a clientes estrangeiros, nomeadamente empresas off shore, que representam 62,5% do total das vendas, foi comprovado que os pagamentos foram feitos, na sua maioria, através dos seus representantes e ou advogados, facto este que impossibilita a comprovação do preço efectivamente por eles pago, logo o valor real de transmissão, conforme foi referido a folhas 9 do Projecto de Relatório.

Demonstrado está também a contabilização do lote 1254 vendido em 31/12/2006 a uma empresa do grupo, a B..... Resort Turístico de Luxo, SA, por cerca de metade do valor pelo qual o mesmo estava a ser comercializado no início do ano de 2007 por um dos seus agentes imobiliários, sem que o sujeito passivo tenha apresentado qualquer justificação para esse facto. Este preço de mercado consta da referida lista fornecida por esse agente e está reproduzida em anexo 5 ao Projecto de Relatório.

Como tal, não é verdade que o único critério utilizado foi o do valor expectável de comercialização de 2007, como pretende crer o sujeito passivo.

Quanto ao afirmado no ponto 148º que “a AF só corrige os preços de venda dos lotes vendidos a empresas do grupo por existir uma discrepância entre os preços praticados em 2003, 2004, 2005 e 2006 e o preço de venda do lote 1216 em 2001” mais uma vez o sujeito passivo demonstra não perceber, confundir e esquecer os motivos e factos amplamente referidos no item IV do Projecto de Relatório com os critérios de cálculo constantes do item V do mesmo documento.

É que, como consta a folhas 10 do Projecto de Relatório, o preço por m2 do lote 1216 praticado em 21/12/2001 - de 292 €, foi comparado com o dos lotes 1207, 1209, 1212 e 1217 (que se situavam na ordem dos 1.100€), todos eles vendidos a empresas do grupo nos anos de 2003 e 2004, no sentido de demonstrar que os preços destes 4 lotes até se aproximavam do seu valor de mercado. O que ficou aliás reflectido através do pequeno acréscimo operado aquando da quantificação por aplicação de métodos indirectos.

Alerta-se o sujeito passivo para o facto de neste raciocínio no se ter incluído o lote 1254, também ele vendido a uma empresa do grupo mas no ano de 2006. É que, conforme já foi atrás referido, e consta a folhas 12 do Projecto de Relatório, para este caso concreto, verifica-se uma situação inversa, relativamente ao preço por m2, na venda de lotes a empresas do grupo. Trata-se aqui de uma venda abaixo (em cerca de metade) do correspondente valor de mercado. O que reflecte a incoerência e falta de rigor nos dados contabilísticos, e que conduz, juntamente com os restantes factos elencados no Projecto de Relatório, à impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável de IRC.

Recordando, o lote foi vendido em 31/12/2006 por 509.228,50 € (a que corresponde o preço por m2 de 452€, e na lista de preços do seu agente imobiliário K....., datada de Março de 2007, estava à venda pelo valor de 1.018.00€. E que ao preço de 1.018.000 corresponde o preço por m2 de 905 €. Repare-se que este valor é consentâneo com o preço de mercado que foi utilizado para efeitos de correcção (variou entre 1.260 € e 1.000€), na medida em que tratando-se do maior lote vendido no período de tempo inspeccionado, com 1.125 m2, será naturalmente ligeiramente inferior a qualquer um deles. E não convém também esquecer que os preços de mercado utilizados na quantificação

indirecta resultam de preços, consentâneos e coerentes entre si, obtidos a partir dos próprios preços praticados pelo sujeito passivo nos anos de 2003 e 2004, dos preços publicitados pelos seus agentes imobiliários, e da comparação efectuada com os preços de mercado, fidedignos, de outros operadores no mercado algarvio.

Mas, recuando, a comparação atrás mencionada, serviu também para por em claro a grande diferença de preços de venda (e por n.º 2) praticados nos mesmos anos mas a clientes estrangeiros, ou se quisermos, a clientes que não empresas do grupo. Sobre este assunto remete-se o leitor para os n.ºs 2 e 3 da página 10 do Projecto de Relatório.

Conclusão

Da análise do direito de audição conclui-se que não foram apresentados elementos que pudessem refutar os fundamentos e os critérios de cálculo constantes do Projecto de Relatório, pelo que, com base na fundamentação atrás exposta, se mantêm as correcções propostas.

FF) A impugnante deduziu pedido de revisão da matéria tributável, onde foi impossível a obtenção do acordo o que determinou que, os peritos das partes apresentassem os respectivos laudos, que no essencial e ao que aqui importa do seguinte teor (fls 266 a 269):

a) Laudo do Perito da Administração Tributária

(...)

No relatório de inspecção procedeu-se ao apuramento dos lucros tributáveis de I.R.C. dos exercícios de 2003; 2004; 2005 e 2006 com recurso a métodos indirectos, de acordo com o estabelecido nos artºs 87º; 88º e 90º da L.G.T. e artºs 52º e 54º do C.I.R.C. A fundamentação para aplicação de métodos indirectos baseia-se na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, conforme consta do ponto IV do relatório de inspecção, páginas 7 a 14 do referido relatório. O critério utilizado para a determinação da matéria tributável tem por base as alíneas d); e) e h) do n.º 1 do artº 90º da LGT e encontra-se descrito no ponto V do relatório de inspecção.

O sujeito passivo tinha sido notificado do projecto de relatório nos termos dos artºs 60º da L.G.T. e R.C.P.I.T. e exerceu o direito de audição por escrito, conforme se encontra comentado no ponto IX do relatório de inspecção, contudo, mantiveram-se as correcções propostas.

Em pedido de revisão apresentado nos termos do artº 91º da LGT, vem o sujeito passivo reclamar da matéria tributável de I.R.C. que lhe foi fixada por métodos indirectos dos exercícios de 2003; 2004; 2005 e 2006.

Apreciada a reclamação, e uma vez que nela se admite a aplicação dos métodos indirectos, considerando, no entanto, o critério utilizado incorrecto, conforme consta do ponto 184º da referida reclamação” e ainda que fosse admissível o recurso a métodos indirectos, sempre deveria considerar-se inadequado e ilegal o critério adoptado para proceder às correcções em causa” e, ainda, no ponto 190º “os critérios que a AF. utilizou para a determinação da matéria tributável são ilegais, pelo que sempre existiria uma fundada dúvida sobre os mesmos.

Face a estes argumentos, logo na primeira reunião efectuada entre os peritos foi por mim apresentada uma proposta com vista ao estabelecimento do acordo previsto no artº 92º da L.G.T. que consistia em agrupar os lotes de terreno por três grupos de áreas: menores que 100 m2; compreendidos entre 100 e 200 m2 e maiores que 200 m2 e se nivelavam os preços pelo preço mais elevado praticado pelo sujeito passivo dentro de cada grupo, o que reduziria o total das correcções de € 1.555.579,00 para € 1.246.086,24. Esta proposta não foi aceite pelo perito do sujeito passivo e foi marcada uma segunda reunião.

Na segunda reunião apresentei outro critério para o cálculo das correcções a efectuar e que constava do seguinte: partindo dos preços por m2 declarados pelo sujeito passivo, retirando o maior e o menor, ou seja, os declarados para os lotes 1209 e 1216, somam-se todos os outros e divide-se o resultado por 14 obtendo-se o preço médio por m2 praticado de € 749,64 seguidamente ir-se-ia corrigir apenas os lotes cujo preço fica abaixo desta média, com esta proposta o total das correcções passava para € 735901,74, contudo, também esta proposta não foi aceite pelo sujeito passivo.

(...).”

b) Laudo do Perito do Sujeito passivo

“....., perito nomeado pela A....., S.A. para o presente processo de revisão da matéria colectável fixada com base em métodos indirectos, declara, nos termos e para os efeitos dos arts. 91º e seguintes da Lei Geral Tributária, que entende que não se encontram reunidos os pressupostos para a determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, nos termos e com os fundamentos expostos no requerimento para pedido de revisão da matéria tributável, uma vez que, como melhor se pode observar no referido requerimento, que aqui dá por reproduzido:

- Não se encontram reunidos os pressupostos de direito que permitem determinar a matéria tributável por métodos indirectos, na medida em que não se encontram reunidas, em abstracto, as condições de aplicação da alínea d) do art. 88º da Lei Geral Tributária, sendo, por outro lado, o Relatório completamente omissivo no que respeita à fundamentação para a aplicação do referido preceito;

- Não se encontram reunidos os pressupostos de facto que permitem determinar a matéria colectável por métodos indirectos, uma vez não se verifica qualquer inexistência, no caso concreto, de manifesta discrepância entre os valores declarados e os valores de mercado de bens ou serviços;

Assim, entende que não é possível fixar a matéria colectável por métodos indirectos. Não obstante, e mesmo que assim não se entendesse, a verdade é que, nos termos expostos no pedido de revisão da matéria tributável, os valores das correcções propostas foram ilegalmente fixados, e, por outro lado, os valores de mercado subjacentes às correcções propostas foram erradamente quantificados, pelo que, em qualquer caso, nunca poderiam as correcções propostas ser levadas a cabo.

Por fim, faz notar que foi proposto pela Perita da Administração Fiscal um acordo, nos termos do qual seria apurado o valor médio por m², mediante a média simples dos preços de venda de todos os lotes (expurgados do preço mais alto e do preço mais baixo), valor médio esse que seria aplicado a todos os lotes que tivessem sido vendidos por um valor inferior a essa média (mas mantendo o preço dos lotes que tivessem sido vendidos por um preço superior). Tal resultaria numa redução das correcções em €821.817 (de € 1.555.579 para € 733.762) e do IRC a pagar em € 225.439 (de €426.333 para € 200.894). Por muito significativa que seja a redução, e bem demonstre o sincero esforço da Perita em alcançar um acordo, esta proposta é inaceitável para o signatário, nos termos já expostos, e revela claramente que a Administração Fiscal reconhece as fragilidades de que padece todo o processo de determinação da matéria colectável por recurso à aplicação de métodos indirectos.”

GG) Por despacho de 7 de Novembro de 2007 o Director de Finanças de Faro veio fixar a matéria tributável à impugnante, nos seguintes termos (fls 260/261, dos autos):

“O contribuinte supra identificado vem, ao abrigo do art.º 91.º da Lei Geral Tributária, reclamar do rendimento de IRC, dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, nos valores de: € 1.256.839,68, € 543.410,18, € 57.435,89 e € 976.111,25 respectivamente, fixados por métodos indirectos.

Iniciado o procedimento da revisão com a reunião do perito indicado pelo sujeito passivo e do perito da Administração Tributária, não foi possível obter acordo previsto no n.º 1 do art.º 92.º da LGT, pelo que cumpre decidir nos termos do n.º 6 da mesma disposição legal, o que se faz com os seguintes fundamentos:

Dão-se aqui por integralmente reproduzidos e como fazendo parte integrante da presente decisão todos os documentos que constituem o processo base, designadamente o relatório do exame à escrita e seus anexos, a petição apresentada pelo reclamante, o direito de audição prévia facultado e previsto no art.º 60.º da LGT e RCPIT e os laudos elaborados pelos peritos das partes, derivados do debate contraditório já aludido.

O perito indicado pelo contribuinte, discorda dos valores propostos pelo perito da Administração Fiscal entendendo que não se encontram reunidos os pressupostos, padecendo todo o processo de fragilidades na determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos. Considera não se encontrarem reunidas, em abstracto, as condições de aplicação da alínea d) do artº 88º da LGT, não se verificando qualquer inexistência de manifesta discrepância entre os valores declarados e os valores de mercado de bens ou serviços, considerando os valores das correcções propostas, ilegalmente fixados e os valores de mercado subjacentes às correcções propostas erradamente quantificados. Refere que o acordo que diz que foi proposto pela perita da administração fiscal, em que seria apurado o valor médio por m², mediante a média simples dos preços de venda de todos os lotes, valor médio esse que seria aplicado a todos os lotes que tivessem sido vendidos por um valor inferior a essa média, que resultaria numa redução das correcções, foi considerado inaceitável, nos termos já expostos.

O perito da administração tributária, mantém o apoio das conclusões retiradas do relatório do exame à escrita, visto que, os argumentos invocados no laudo do perito indicado pela sociedade, não permitiu estabelecer qualquer acordo, não tendo sido apresentados factos susceptíveis de produzir alterações. A fundamentação para a aplicação de métodos indirectos baseia-se na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável. Na primeira reunião efectuada, foi apresentada proposta com vista ao estabelecimento do acordo previsto no artº 92º da LGT, em virtude do critério utilizado pela administração fiscal para a determinação da matéria colectável ser considerado pelo s.p. inadequado e ilegal, que consistia em agrupar os lotes de terreno por três grupos áreas, em que se nivelavam os preços pelo preço mais elevado praticado pelo s.p. dentro de cada grupo, o que reduziria o valor total das correcções de € 1.555.579,00 para € 1.246.086,24. O critério apresentado não foi aceite. Foi efectuada segunda reunião, em que foi apresentado outro critério para o cálculo das correcções a efectuar, em que partindo dos preços por m² declarados pelo s.p., retirando o maior e o menor, somando todos os outros e dividindo o resultado por 14 obtendo-se o preço médio por m² praticado de € 749,64, seguidamente ir-se-ia corrigir apenas os lotes cujo preço fica abaixo desta média, com a proposta do total das correcções passar para € 735.901,74, que de igual modo não foi aceite pelo que não foi possível estabelecer acordo, mantendo o perito da administração tributária os valores inicialmente fixados.

Ponderados todos os fundamentos invocados e tendo em conta as posições assumidas por ambos os peritos, concordo com a posição assumida pelo Perito e Administração Tributária, e mantenho a fixação do rendimento de RC para os anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, nos valores de: € 1.256.839,68, € 543.410,18, € 57.435,89 e € 976.11,25 respectivamente fixados por métodos indirectos.”

HH) Dão-se por inteiramente reproduzidos os anexos juntos ao relatório de inspecção tributária que fazem parte integrante daquele e da decisão do Director de Finanças de Faro;

II) Foi realizada liquidação adicional de IRC do exercício de 2003, no valor de €116.822,52 e juros compensatórios (fls 91 e 92, dos autos);

JJ) Em 27 de fevereiro a impugnante apresentou pedido de suspensão da execução (fls 121 a 130, do processo apenso);

KK) Em 19 de Março de 2008 foi fixada a garantia a prestar, no valor de €371.853,83 (fls 132 e 133, do processo apenso);

LL) Por ofício n.º 1265, datado de 19 de Março de 2008 foi a impugnante notificada para prestar garantia (fls 134 a 138, dos autos);

MM) Em 6 de Março de 2008 deu entrada a impugnação (carimbo apostado no rosto de fls 3, dos autos);

NN) Até 4 de Abril de 2008 não foi prestada garantia (informação a fls 139, do processo apenso).

A convicção do tribunal formou-se no relatório de inspecção, documentos juntos e no depoimento das testemunhas reproduzido em audiência. Não se valorizou a lista de preços entregues em 2 de Fevereiro de 2010, que a impugnante diz que era a que estava em vigor em 2 de Setembro de 2002 por se desconhecer por quem terão sido elaboradas. De facto a lista encontra-se no verso de um mail, datado de 12 de Novembro de 2002, mas não é suficiente para prova de que a mesma foi elaborada naquela data, pelos órgãos directivos como decorreu da prova testemunhal reproduzida em julgamento. E, tal como consta do relatório de Inspeção Tributária diligenciou directamente junto do sujeito passivo, por forma, a obter os preços de venda dos lotes, tendo a K..... entregue durante a inspecção tributária uma lista de preços dos lotes para venda junta como anexo 5, não tendo sido facultada qualquer outra. Também não se valoriza os Relatórios de Avaliação entregues no decurso da audiência de inquirição das testemunhas, por se desconhecer se os mesmos foram elaborados na data que neles consta.

Da inquirição das testemunhas salienta-se o seguinte:

....., inspector tributário.

..... era Director de vendas de B..... em 2003, embora tenha trabalhado antes deste período retirou-se em fins de 2008.

..... era Director financeiro da B....., SA.

....., trabalhou na empresa B.....

..... - era empregado de B....., desde 1998 a 2005.

....., trabalhou para a empresa B..... em 97/98 a 2008.

..... é TOC.

Factos não provados

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

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

A)- A impugnante encontra-se colectada pelo exercício da actividade de “Construção Edifícios” CAE “045211” desde 1986.01.01, estando enquadrada do regime de isenção de IVA conforme art.º 9 CIVA e os rendimentos da actividade exercida estão sujeitos, em sede de IRC, a tributação nos termos dos artigos 1º e 3º do CIRC., cfr. fls. 38 do processo administrativo apenso.

B)- A coberto da Ordem de serviço n.º 01200501842/01200501843, com início em 2006.06.20, e o fim em 2006.10.02, a Administração Fiscal procedeu a inspecção à actividade da Impugnante, cfr. fls. 35 do processo administrativo apenso.

C)- O motivo da inspecção foi o PNAIT 222.22 - Empresa do sector da construção civil — Despacho do Sr. Director de Finanças de 2005.09.26, cfr. fls. 38 do apenso.

D)- A inspecção abrangeu os exercícios de 2002 e 2003 e foi de âmbito geral, cfr. fls. 38 do apenso.

E)- Em 25/10/2006, os serviços de inspecção elaboraram o relatório de fls. 35 e segs., do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

I. CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

Face aos motivos descritos no presente relatório estamos perante a impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável, indo-se assim proceder para os exercícios de 2002 e 2003, à realização da avaliação indirecta nos termos da alínea b) art.º 87º e alínea d) art.º 88 e de acordo com o art.º 90, todos da Lei Geral Tributária (LGT). São desta forma fixados os lucros tributáveis presumidos nos montantes de € 930.700,87 e € 4.451,00 para 2002 e 2003 respectivamente, tendo implícitas correcções com recurso a avaliação indirecta nos montantes de € 545.753,64 e de € 23.896,74 respectivamente.

II OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA.

II. 3 - CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS

O sujeito passivo tem a sede na Av. ... FARO, e vem exercendo a actividade na área deste concelho.

Pelo sistema de consultas de IRC e de IVA bem como da Declaração Anual verifica-se que não existem faltas declarativas.

(...)

IV. MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

1. Na acção preparatória da acção de inspecção e através do “Sistema informático do Património” foi possível identificar as fracções transaccionadas pelo s.p. nos exercícios em questão:

2002

Localidade	Artigo	Fracção	Data	Cartório	Livro/Fis.	Valor Escritura	Tipologia
Faro-S.Pedro	10043	A	05-08-2002	2.º CN FARO	183-C/88	29.927,87	Garagem
Faro-S.Pedro	10043	B	27-08-2002	2.º CN FARO	185-C/69	87.289,63	T2 Rc Esq.
Faro-S.Pedro	10043	C	25-07-2002	2.º CN FARO	182-C/148	84.795,64	T2 1.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	D	26-08-2002	2.º CN FARO	185-C/47	69.831,71	T1 1.º Fte.
Faro-S.Pedro	10043	E	17-07-2002	2.º CN FARO	182-C/17	74.819,68	T2 1.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	F	14-08-2002	2.º CN FARO	184-C/64	119.715,00	T3 2.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	G	05-08-2002	2.º CN FARO	183-C/88	99.759,58	T3 2.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	I	23-08-2002	2.º CN FARO	185-C/32	62.349,74	T1 3.º Fte.
Faro-S.Pedro	10043	J	05-08-2002	2.º CN FARO	183-C/90	79.807,66	T2 3.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	L	23-07-2002	2.º CN LOULE	327-C/117	68.584,71	T2 4.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	M	22-07-2002	1.º CN FARO	277-A/48	59.860,00	T1 4.º Fte.
Faro-S.Pedro	10043	N	27-08-2002	2.º CN LOULE	331-C/122	89.783,62	T2 4.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	O	04-09-2002	CPP, SA		95.000,00	T2 5.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	P	26-07-2002	1.º CN FARO	278-a/67	64.843,73	T1 5.º Fte.
Faro-S.Pedro	10043	Q	29-07-2002	2.º CN FARO	183-C/39	89.783,62	T2 5.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	R	18-09-2002	1.º CN FARO	284-A/136	139.663,41	T3 6.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	S	05-08-2002	1.º CN FARO	279-A/71	124.699,47	T3 6.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	T	26-08-2002	1.º CN FARO	281-A/35	99.759,58	T2 7.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	U	16-07-2002	1.º CN FARO	276-A/76	129.687,45	T4 7.º Dto.
Faro-S.Pedro	10043	V	09-08-2002	1.º CN FARO	280-A/26	144.651,39	T3 8.º Esq.
Faro-S.Pedro	10043	X	23-07-2002	2CNLOULE	327-C/120	112.229,53	T3 8.º Dto.

2003

Localidade	Artigo	Fracção	Data	Cartório	Livro/Fis.	Valor Escritura	Tipologia
Faro - Sé	4144	P (*)	01-04-2003	1.º C N FARO	309a/26	60.000,00	T4 6.º Esq
Faro-S.Pedro	10043	H	16-04-2003	1CNFARO	311-A/47	84.795,64	T3 3.º Esq

(*) Venda efectuada ao sócio gerente

2. Em 2005-11-02, foram remetidas notificações para os adquirentes das diversas fracções alienadas pela empresa no ano de 2002 e 2003, nas quais foram solicitados:

- Fotocópia do contrato promessa de compra e venda, respeitante à aquisição da fracção ao sujeito passivo A..., Lda.

- Fotocópia dos comprovativos das importâncias pagas, com identificação das datas de pagamento, n.º dos cheques emitidos e respectivos bancos, referente à referida aquisição;

- Comprovativo do pagamento da SISA adicional, se for caso disso.

Analisadas as respostas, verificamos:

A correspondência entre os valores dos Contratos Promessa de Compra e Venda (C. P. C. V.) com as respectivas Escrituras de Compra e Venda (E. C. V).

Que os pagamentos coincidem grosso modo com as datas estipuladas no C.P.C.V e que existem elevados pagamentos em numerário (Anexo 1)

Verificou-se que em referência à fracção H foram efectuadas 2 escrituras. A primeira no dia 31/01/2003 registada no livro 301-A fls. 83 em que foi registada a venda por € 69.831,71 que foi rectificada pela escritura do dia 16-04-2003 registada no livro 311-A fls. 47 onde foi corrigido a valor da venda para € 84.795,64.

3. Em conformidade com o disposto n.º art.º 9 do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributário (RCPIIT) e art.º 49 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), foi solicitada à Conservatória do Registo Predial de Faro, em 2005-11-14, o envio das certidões de teor de matrícula e seus averbamentos de todas as fracções descritas naquela conservatória sob o n.º 615/19851007 da freguesia de S. Pedro.

Foi possível, verificar que alguns compradores contraíram, no mesmo momento, empréstimos bancários de montante superior ao da escritura, através da contratualização de vários mútuos com hipoteca sobre as mesmas fracções, por períodos e taxas idênticas (Anexo 2).

4. Em 2006-06-19, foram remetidas notificações para que os adquirentes justificassem a existência dos segundos contratos de mútuo com hipoteca das fracções em causa.

Nas respostas recebidas, poucos foram as que conseguiram justificar cabalmente os montantes dos empréstimos, quer por ausência de documentação quer por justificarem empréstimos obtidos para obras de beneficiação com outro tipo de despesa (ex. mobiliário, electrodomésticos, tapetes etc.).

5. Analisada a contabilidade do SP, verificou-se:

- A existência de um saldo de caixa credor em 31-08-2002.

- Verificou-se no exercício de 2002 que o saldo inicial na conta de cliente n.º 211024 referente à aquisição da fracção "B", era de € 109.735,52 quando a valor da E. C. V. foi de 87.289,63 (o cliente teria já pago mais que o valor da escritura). Verificou-se no entanto o estorno parcial (débito da conta 211024 — Cliente e crédito da conta 255121- Suprimento de sócio), no montante de € 24.939,89, do lançamento 822 do ano 2000; analisado o lançamento original verifica-se que é uma entrada em numerário de montante global de € 27.433,88 (2 depósitos bancários em 28/12/2000 valor de € 22.445,91 e 1 depósito em 05/12/2000 de € 4.987,98), totalizando o valor que a cliente estaria obrigada a pagar ao SP de acordo com o C.P.C.V.

6. Foi criada uma base de dados de valores de venda de fracções em Faro, através da recolha de todas as fracções vendidas no exercício de 2002, e cujo valor real foi declarado e corrigido pelos s.p. compradores e/ou vendedores em processos de inspecção a Empresas dos sector da construção civil no âmbito da acção especial a este sector.

Para elaboração da base de dados foram recolhidos dados de 118 fracções, 11 T1, 33 T2, 59 T3 e 15 T4 (Anexo 3).

Da análise efectuada e comparando os dados com o s.p., o foi possível concluir quais os valores de venda por m² praticados em Faro:

Tipologia	Valor Escriturado/m2	Valor Real/m2	Valor Escriturado SP /m2 (*)	Desvio
T1	€808,46	€1.183,99	€894,37	24,46%
T2	€660,06	€955,26	€735,89	22,96%
T3	€596,75	€918,01	€747,61	18,56%
T4	€613,22	€929,40	€692,40	25,50%

* Conforme Anexo 4

Verifica-se assim a existência de manifesta discrepância entre o valor declarado pelo SP e o valor de mercado, o que de acordo com a alínea d) do art.º 88 da Lei Geral Tributária (LGT) consubstancia um dos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, assim de acordo com o n.º 1 artº 52 do CIRC, iremos nos termos da alínea b) artº 87, proceder à avaliação indirecta da mesma por aplicação do critério previsto na alínea h) do art.º 90 da LGT.

V. CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

Iremos aplicar às fracções vendidas em 2002 e 2003 os preços médios de venda praticados em Faro para 2002 (excluem-se a fracção A art.º 1043 pela tipologia e a fracção P artº 4144 adquirida pela sociedade em 2001 e vendida ao sócio gerente em 2003)

2002

Artigo	Fracção	Tipologia	Área	V. Escritura	Métodos Indirectos	Acréscimo	Obs.
10043 A		Garagem		29.927,87	29.927,87	-	
10043 B		T2 Rc Esq	90,10	87.289,63	86.068,93		(*)
10043 C		T2 1.º Esq	118,10	84.785,64	112.816,21	28.030,57	
10043 D		T1 1.º Fte	70,45	89.831,71	83.412,10	13.580,39	
10043 E		T2 1.º Dto	120,30	74.818,68	114.947,79	40.089,10	
10043 F		T3 2.º Esq	140,20	119.715,00	126.705,00	6.990,00	
10043 G		T3 2.º Dto	166,00	89.759,58	152.389,68	62.630,08	
10043 H		T1 3.º Fte	71,50	62.348,74	84.855,29	22.305,55	
10043 I		T2 3.º Dto	121,00	79.807,68	116.586,46	35.778,80	
10043 L		T2 4.º Esq	122,90	68.664,71	117.401,46	48.836,74	
10043 M		T1 4.º Fte	75,10	59.860,00	68.917,69	29.057,85	
10043 N		T2 4.º Dto	121,00	89.783,62	115.586,46	25.802,84	
10043 O		T2 5.º Esq	115,50	85.000,00	113.196,31	18.196,31	
10043 P		T1 5.º Fte	70,70	64.843,73	63.708,09	18.864,38	
10043 Q		T2 5.º Dto	123,25	89.783,62	117.735,80	27.952,18	
10043 R		T3 6.º Esq	167,60	136.663,41	144.586,69	4.923,17	
10043 S		T3 6.º Dto	190,40	124.686,47	174.788,10	50.099,63	
10043 T		T2 7.º Esq	121,00	89.756,58	115.586,46	15.626,88	
10043 U		T4 7.º Dto	167,30	129.687,46	174.078,62	44.390,17	
10043 V		T3 8.º Esq	170,55	144.651,39	155.568,61	11.915,22	
10043 X		T3 8.º Dto	175,10	112.229,63	160.743,66	48.514,03	
			TOTAL	1.928.643,02	2.471.378,96	545.753,64	

(*) da aplicação do critério resulta um valor €1.220,70 inferior ao valor declarado pelo que este se mantém.

2003

Artigo	Fracção	Tipologia	Area	V. Escritura	Método Indirecto	Acréscimo
10043	H	T3 3.º Esq	119,40	84.795,64	100.692,38	23.896,74
4144	P	T4 6.º Esq		60.000,00	60000	-
TOTAL				144.795,64	168.692,38	23.896,74

Obtendo-se desta forma correcções à matéria tributável de €576.722,59 e €4.451,00 para 2002 e 2003 respectivamente.

Exercício de 2002

Rubrica	Declaração SP	Correcções	Final
Resultado liquido	265.707,87		265.707,87
Var. Q.07	119.239,36		119.239,36
Lucro Tributável	384.947,23	545.753,64	930.700,87
Dedução de Prejuizos	(30.968,95)	-	
Matéria Colectável	353.978,28		930.700,87
IRC	106.193,48		279.210,26
PEC	1.526,33		1.526,33
Ret. Fonte	3.715,67		3.715,67
IRC a Pagar	100.951,48		273.968,26
Derrama	10.619,35		27.921,03
Trib. Autónoma	1.405,28		1.405,28
Total a Pagar	112.976,11		303.294,57

Exercício de 2003

Rubrica	Declaração SP	Correcções	Inspecção
Resultado liquido	(32.969,64)		(32.969,64)
Var. Q.07	13.523,90		13.523,90
Lucro Tributável	(19.445,74)	23.896,74	4.451,00
Dedução de Prejuizos		-	
Matéria Colectável	-		4.451,00
IRC	-		1.335,30
PEC	4.910,00		4.910,00
Ret. Fonte	4.131,85		4.131,85
PPC	29.036,00		29.036,00
IRC a Pagar/Recuperar	(33.167,85)		(33.167,85) (*)
Derrama			133,53
Trib. Autónoma	1.158,52		1.158,52
Total a Pagar	(32.009,33)		(31.875,80) (*)

(...)

IX DIREITO DE AUDIÇÃO

O s.p. exerceu, no dia 2006-10-23, por escrito o direito de audição, que de seguida se analisa.

Ponto 16º

Afirma o s.p. "Estas situações eram normais até ao fim do ano de 2003..."

Referindo-se ao facto de os contribuintes deliberadamente no indicarem quais os verdadeiros fins dos seus empréstimos.

Considerando que normal significa "conforme norma ou regra; que serve de modelo; exemplar"

Não poderemos considerar que a falsidade intelectual seja normal, quando muito poderá considerar o s.p. que será muito frequente.

É de salientar a coincidência de datas entre o fim dessas situações ditas normais, de acordo com o s.p. e o início da acção especial âmbito da acção especial a este sector referida no ponto 6 do capítulo IV.

Ponto 26º

Afirma o s.p. "Não se diz quais são esses valores de mercado e como é que estes foram obtidos ou onde é que os mesmos existem ou estão publicados. "Ignorando em absoluto o ponto 6 do capítulo IV.

Acrescente-se ainda que considerando que em Faro foram construídos 710 fogos (fonte INE - Estatísticas da Construção e da Habitação 2002) a amostra recolhida representa 16,62% do mercado.

De referir que o conceito de preço de mercado não se aplica a um preço único de plena concorrência, inexistente, mas sim a um intervalo de preços com uma comparabilidade razoável.

No que respeita à publicação de valores são apresentados pelo INE (Estatísticas da Construção e da Habitação 2002 — Inquérito à Avaliação Bancária na Habitação) os seguintes:

Apartamento Euros/m²

Zona	Apartamentos	Apart. T1 e inferior	Apart.T2	Apart.T 3	Apart.T4 e superior
Algarve	1252	1.432	1.264	1.117	1.134

Apartamentos Euros/m²

Cidade	Média Global
Faro	1.230

Assim face aos valores publicados por entidade de referência (INE) e os valores aplicados no relatório, poderá alegar o s.p. que foram consideravelmente inferiores.

Ponto 27º

Afirma o sp. “Será que esta empresa ou outra qualquer terá de solicitar à Administração Fiscal os preços de mercado a praticar nas vendas antes de iniciar estas, a fim de serem aceites para efeitos tributários?”

Informa-se o s.p. da alteração efectuada pelo legislador ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), pelo DL 287/2003 de 11 de Novembro, ao introduzir o art.º 58-A.

De acordo com o Despacho do Director-Geral dos Impostos de 3 de Junho de 2005

• tem a natureza de uma cláusula especial anti-abuso, que se destina a dar resposta a situações de flagrante e manifesta sub-declaração dos valores das transacções que envolvem direitos reais sobre bens imóveis, o seu objectivo último é o de induzir os contribuintes a adaptar sua conduta em ordem a que os valores constantes dos contratos de compra e venda de direitos reais sobre bens imóveis reflectam os valores de mercado efectivamente praticados pelas partes.”

Ponto 29º

O s.p. afirma ter a “contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal”

Não comenta o s.p. as situações verificadas no capítulo IV ponto 5, nomeadamente a existência do saldo credor da conta caixa mencionado no relatório.

Num fundo de caixa no se podem verificar descobertos, considerando que todos os movimentos são reflectidos na contabilidade, não se pode gastar o que não se tem. “o saldo de caixa é sempre devedor ou nulo, nunca credor.” (Elementos de Contabilidade Geral — 13.º Edição Rei dos Livros pág. 140.

Ponto 39º

O s.p. afirma “De facto, a adopção do Método Comparável do Preço de Mercado requer o grau mais elevado de compatibilidade com incidência tanto no objecto como nos demais termos e condições e condições das operações...”

Aqui o s.p. faz a transcrição do n.º 1 art.º 6 da Portaria 1446/2001 de 21 de Dezembro que regida os preços de transferência previstos no art.º 58 do CIRC. Em parte alguma no presente relatório foi levantada a questão dos preços de transferência, apesar de afirma manter relações comerciais com o seu sócio gerente (ver capítulo V).

Repare-se que as expressões “valor de mercado” e “Método Comparável do Preço de Mercado” não são inequivocamente sinónimas, pois cada uma delas corresponde realidades distintas.

Relembre-se ao s.p. que os preços de transferência como descreve sucintamente Eduardo Goldszal (in “As Novas Regras dos Preços de Transferência Em análise”) “de um modo geral, por preços de transferência, entende-se os preços pagos por bens e serviços e direitos transferidos entre empresas associadas e pertencentes ao mesmo grupo” ou outras entidades que as dominem. Que claramente não é o caso.

Esclarecido o facto de não se tratar de preços de transferência, e apenas num exercício argumentativo vejamos o art.º 5 da mesma portaria onde se indicam alguns dos factores de comparabilidade.

1-As características específicas dos bens, a qualidade e fiabilidade

2- Os termos contratuais que definem o modo como se repartem as responsabilidades.

3- As circunstâncias económicas prevaletentes no mercado, incluindo a sua localização geográfica e os custos do mercado.

Quanto ao 3º ponto o mercado geográfico é restrito à cidade de Faro onde os custos dos factores produtivos são em principio comuns.

Quanto ao 2º ponto a garantia prestada pelas entidades construtoras é regulada e portanto comum a todos os operadores, não mencionando o s.p. nos contratos efectuados qualquer extensão as garantias legalmente exigíveis.

Quanto ao ponto 1º as características específicas dos bens, são na sua generalidade idênticos, apartamentos de habitação não incluídos em urbanizações de luxo ou condomínios fechados.

No critério utilizado foi efectuado uma selecção de variados construtores de Faro para se determinar a valorização do m².

Afirmará o s.p. que a qualidade da sua construção é inferior à média? E que no caso contrário o valor peca por escasso.

Face ao exposto não são apresentados motivos no direito de audição para uma alteração ao relatório efectuado, pelo que se propõem a sua manutenção.

Deixa-se no entanto à consideração superior que melhor decidirá

Faro 25 de Outubro de 2006»

F) — Sobre o relatório a que se refere a alínea anterior recaiu, em 31/10/2006, o seguinte parecer (fls. 35 do apenso):

«Os factos expostos no ponto IV do relatório determinaram a aplicação de métodos indirectos no apuramento da matéria tributável dos anos de 2002 e 2003, cujos cálculos e critérios descritos no ponto V conduziram a que nos termos ao art.º 54.º do CIRC o lucro tributável seja fixado em € 930.700 e € 4451,00, respectivamente.

O S.P. exerceu o direito de audição cuja análise não originou qualquer alteração dos valores propostos no projecto de relatório.

Foi elaborado relatório de faltas nos termos do n.º 3, do artº 29º do R.G.I. T.»

G) — Sobre o relatório parecer a que se refere as alíneas anteriores recaiu o seguinte despacho (fls. 35 do apenso):

«Concordo.

Proceda como se propõe.

2006.11.03»

H) — Em 12/12/2006, a Impugnante requereu a revisão da matéria tributável, cfr. fls. 72 e segs.

I) — Os peritos reuniram, mas não chegaram a acordo, cfr. fls. 85.

J) — O perito da Impugnante apresentou o laudo de fls. 87 e segs.

K) — O perito da Administração Fiscal apresentou o laudo de fls. 92 e 93.

L) — O Director de Finanças de Faro proferiu a decisão de fixação da matéria tributável em 23/01/2007, donde resulta:

«(...)

O perito indicado pelo contribuinte, discorda dos valores propostos pelo perito da Administração Fiscal, sustentando a não verificação dos pressupostos para determinação da matéria colectável por aplicação dos métodos indirectos. Para tal, invoca não haver diferenças entre os valores constantes dos contratos promessa e os das escrituras de compra e venda celebradas. Alega ainda este perito, que a existência de segundos contratos de mútuos com hipotecas foram devidamente justificados pelos adquirentes, relativamente ao destino dado ao excedente dos seus empréstimos relativamente aos valores constantes daquelas escrituras de compra e venda. Por último, invoca a falta de fundamentação dos ditos “valores de mercado”.

O perito da administração tributária, mantém o apoio das conclusões retiradas do relatório do exame à escrita, visto que, os argumentos invocados pelo perito indicado pela sociedade, não permitiu estabelecer qualquer acordo. Os fundamentos da aplicação por métodos indirectos para a tributação em IRC dos exercícios acima referidos, baseiam-se essencialmente na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, nos termos da alínea b) do artº 87º e alínea d) do artº 88º, ambos da LGT, por terem sido detectadas diferenças entre os valores das escrituras e os montantes efectivamente recebidos dos adquirentes. Alega ainda este perito, que o critério utilizado pela inspecção é o correcto, conforme estipulado na alínea h) do n.º 1 do artº 90 da LGT. Relativamente aos “preços de mercado”, sustenta que os mesmos foram evidenciados numa compilação feita e publicada pelo Instituto Nacional de Estatística (I/3/E), tendo por base dados declarados por compradores e/ou empresas construtoras em processos de inspecção a empresas do sector da construção civil, no ano de 2002 em Faro. Por tudo isto, o perito da administração tributária é de parecer que os valores da matéria tributável objecto da reclamação, deverão ser mantidos.

Ponderados todos os fundamentos invocados e tendo em conta as posições assumidas por ambos os peritos, concordo com a posição assumida pelo Perito e Administração Tributária, e **mantenho a fixação do rendimento de IRC, para os anos 2002 e 2003**, nos valores de € 930.700,87 e € 4.451,00 respectivamente, fixados por métodos indirectos»

M) — Em 02/12/2007, a Administração Fiscal emitiu as liquidações adicionais de IRC, cfr. fls. 99 e 101.

N) — O prazo para pagamento voluntário da liquidação referente ao ano de 2002, terminou em 26/03/2007 e relativamente ao ano de 2003 em 28/03/2007, cfr. fls. 97 e 100.

O) — A petição inicial foi apresentada em 19/03/2007, cfr. carimbo apostado a fls. 3.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Vem a recorrente interpor o presente recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé de 18 de Fevereiro de 2011, que julgara procedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios relativas ao exercício de 2003, anulando-as -, alegando estar o Acórdão recorrido em oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Junho de 2011, proferido no recurso n.º 211/11, quanto às *regras de distribuição do ónus da prova nos casos em que existem dúvidas quanto à determinação ou quantificação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos*.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho no qual consignou parecer-lhe existir a apontada oposição quanto às soluções jurídicas encontradas em cada um deles, no âmbito da aplicação das normas dos arts. 74.º, n.º 3 da LGT e 100.º n.º 1 do CPPT, importa verificar se assim é efectivamente, porquanto 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 em 6 de Março de 2008, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 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.

Como acima se consignou, para que possa haver oposição de julgados juridicamente relevante para efeitos de admissão do recurso por oposição de julgados, necessário é que os julgados em confronto tenham decidido de forma oposta a mesma questão fundamental de direito, no quadro de uma situação de facto substancialmente idêntica, no sentido de subsumível às mesmas normas legais.

Ora, no caso dos autos, existe uma radical diversidade de factos subjacentes às decisões, que impede o prosseguimento do presente recurso, porquanto a questão que a recorrente aponta como objecto de solução oposta no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento – a das *regras de distribuição do ónus da prova nos casos em que existem dúvidas quanto à determinação ou quantificação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, máxime a articulação do disposto no n.º 3 do artigo 74.º da LGT com o princípio plasmado no artigo 100.º, n.º 1 do CPPT, segundo o qual a dúvida sobre a quantificação do facto tributário reverte a favor do contribuinte* – pressupõe que previamente se tenha decidido verificar-se uma situação de “fundada dúvida” sendo que, como se consignou desde logo no

n.º I do sumário do Acórdão deste STA apontado como fundamento, *não cabe na competência deste Supremo Tribunal apreciar a bondade dessa decisão, visto que isso significaria imiscuir-se no conhecimento da matéria de facto.*

O Acórdão recorrido, com base nos factos fixados em 1.ª instância e ao contrário do aí decidido, julgou ser justificado o recurso a métodos indirectos por verificação dos respectivos pressupostos legais e, conhecendo em substituição, julgou que a quantificação operada pela Administração tributária não era manifestamente excessiva, antes fundada em *dados certos e objectivos, que conduzem com um elevado grau de probabilidade, segundo juízos de causalidade usuais e normais no comércio, que no exercício em causa obteve aqueles proveitos, extraídos da extrapolação dos montantes de tais vendas e outros elementos contabilizados pela impugnante, critério que, à partida se não vislumbra que esteja errado, afigurando-se-nos antes como razoável e como sendo um dos adequados para o fim em vista* (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 886, verso, dos autos).

Por sua vez, no Acórdão fundamento, consignou-se não ser sindicável pelo STA a decisão de 1.ª instância que, julgando verificados os pressupostos para o recurso a métodos indirectos, veio a concluir, quanto à *apreciação da prova produzida, pela verificação da mais séria, profunda e fundada dúvida sobre a quantificação do acto tributário*, determinante da respectiva anulação, limitando-se o Supremo Tribunal Administrativo no recurso, dando como assente a existência de “fundada dúvida” sobre a quantificação operada, a apreciar *se foi ou não correcta a decisão de fazer reverter a dívida a favor da contribuinte, com a consequente anulação das liquidações impugnadas*, concluindo em sentido afirmativo.

A apontada divergência de situações de facto, ou de juízos sobre os factos fixados (que não cabe a este STA, cuja competência é limitada à matéria de Direito, questionar), impede que se tenha como relevante o diverso entendimento constante dos Acórdãos em confronto sobre a articulação das regras de repartição do ónus da prova constantes dos artigos 74.º da LGT e 100.º do CPPT nos casos de determinação e quantificação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos, razão pela qual não pode o presente recurso prosseguir, havendo que o julgar findo.

- 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 pela recorrente.

Lisboa, 7 de Maio de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Maio de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais.

Sumário:

- I — *O recurso por oposição de acórdãos interposto de recurso jurisdicional em processo de oposição à execução fiscal 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 — *Dos acórdãos em confronto resulta não ocorrer oposição quanto à questão fundamental de direito relativa à interpretação das normas contidas no artigo 63.º n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e no artigo 49.º n.º 2, da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro.*

Processo n.º 1715/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: 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 FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 21 de Fevereiro de 2012 (processo n.º 05113/11), invocando oposição entre ele e o acórdão que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 8 de Setembro de 2010 (processo n.º 0438/10).

1.1. Por despacho de fls. 178 segs., o Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator admitiu poder ocorrer a invocada oposição de julgados.

1.2. Nessa sequência, a Recorrente apresentou alegações sobre o mérito do recurso, que rematou com as seguintes conclusões:

A. No presente recurso verificamos que nos dois Acórdãos, tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito, foram tomadas decisões opostas.

B. Pelo que, vem a FP pugnar pela aplicação na presente situação da solução jurídica adoptada pelo Acórdão Fundamento.

C. No que se refere à identidade de situações de facto, estão em causa processos de execução fiscal instaurados por existência de dívidas relativas a quotizações e contribuições à segurança social em que foram dadas como provadas diligências administrativas conducentes à cobrança das dívidas exequendas.

D. E, quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento, esteve em causa em causa a apreciação da relevância dos factos que interrompem o decurso do prazo de prescrição das dívidas.

E. Também se verifica a identidade da questão de direito, uma vez que, em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, está em causa a interpretação dada ao artigo 63º n.º 3 da Lei n.º 17/2000 de 8/08 e n.º 2 do artigo 49º da Lei n.º 32/2002, de 20/12, ou seja, se as diligências administrativas realizadas com conhecimento do responsável do pagamento, com o objectivo da liquidação ou de cobrança da dívida, interrompem ou não a prescrição.

F. Tendo ambos os acórdãos decidido diferentemente tal questão de direito.

G. No Acórdão recorrido, entende-se que as diligências administrativas não têm virtualidade interruptiva, e considera que os factos provados em f) e g) (notificação para audiência prévia em 2003) que ocorreram, antes das datas em que considera que as dívidas de 1993 e 1994 prescreveram (em 01/01/2004 e 01/01/2005, respectivamente), não interrompem ao prescrição.

H. A FP pugna pela solução dada à questão de direito pelo Acórdão fundamento, por considerar que é a mais consentânea com as disposições legais aplicáveis, dado que considera que a prescrição nestes casos se interrompe, por qualquer diligência administrativa, realizada com o conhecimento do responsável pelo pagamento, que conduza à liquidação ou cobrança da dívida.

I. 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.

1.3. A Recorrida A..... não apresentou contra-alegações.

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

«(...)

O acórdão recorrido pronunciou-se explicitamente apenas no sentido de que os officios dirigidos à oponente de 27.04.1994 a 16.05.1996, na qualidade de gerente da Escola B....., propriedade da executada originária sociedade C....., Lda., interpelando-a para o pagamento das dívidas exequendas, não assumiam virtualidade interruptiva do prazo de prescrição das obrigações tributárias provenientes de contribuições para a Caixa Geral de Aposentações, na medida em que configuram diligências administrativas que não se encontravam previstas como causas de interrupção no regime constante do DL n.º 103/80, 9 de maio e da Lei n.º 28/84, 14 de agosto (cf. acórdão probatório alínea K) e fls. 117/118); não houve pronúncia explícita sobre o significado jurídico da notificação para o exercício do direito de audiência em 2003 (probatório als. f) e g), contrariamente à alegação da recorrente (texto das alegações de 1º grau, IX fls. 164).

Diferentemente o acórdão fundamento pronunciou-se explicitamente no sentido de que a notificação do gerente da sociedade executada originária em 31. 08.2004, para exercício do direito de audição, precedendo o proferimento do despacho de reversão, constitui diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à cobrança da dívida exequenda, nesta medida assumindo eficácia interruptiva dos prazos de prescrição em curso (acórdãos fls. 158vº/159º; art. 63º n.º 3 Lei n.º 17/2000, 8 agosto, art. 49º n.º 2 Lei n.º 32/2002, de 20 dezembro).

Neste contexto não se verifica identidade dos factos subjacentes (por ausência de identidade substancial quanto ao seu significado jurídico) nem ausência de alteração substancial de regulamentação (considerando os diferentes regimes legais de prescrição aplicáveis nas datas de realização das diligências administrativas em cada um dos processos).

3. *A decisão do relator que reconheceu a oposição de acórdãos (o qual se limita à transcrição das alegações de 1º grau da recorrente e ao enquadramento normativo associado a citação jurisprudencial, cf. fls. 178/180) não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.482)».*

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

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

a) O Serviço de Finanças de Oeiras 1 instaurou, em 07.04.01 o processo de execução fiscal contra a sociedade “C....., Lda.”, com o n.º 1554200101003330, que corre termos no Serviço de Finanças de Oeiras 1., por dívidas de Contribuições e Quotizações à Caixa Geral de Aposentações, de Junho de 1993 a Maio de 1997, para cobrança coerciva das quantias em dívida, acrescido de juros de mora, no montante total de Esc. 28.497.448\$00 - (cfr rosto do Proc. de execução a fls; certidão de dívida de fls. 7 do proc. de execução apenso aos autos).

b) Em 09.05.01, foi efectuado o mandato de citação e emitida certidão de diligências para citação do executado para a execução, em 24.05.01 - cfr documento de fls. 20 e certidão de fls. 21 do proc. de exe. apenso.

c) Em 28.10.03 foram efectuadas as diligências para verificação de existência de bens pela firma referida em 1, e foi determinado, por despacho da mesma data, a preparação do processo com vista a reversão da dívida contra os responsáveis subsidiários — cfr. Informação e despacho de fls. 41 do proc. exe. apenso.

d) Notificados os responsáveis societários para o exercício do direito de audição, a qual veio devolvida por não ter sido reclamada, foi proferido em 23.03.04 o despacho de reversão da dívida exequenda contra a ora oponente - cfr doc. de fls. 42 a 46 e Despacho de fls. 47 do proc. exe. apenso.

e) Na mesma data referida em 4 foi expedido carta precatória n.º 74/04 para citação da revertida, tendo-se efectuado a citação da mesma em 10.05.06 - cfr “autos de carta precatória” de fls. 48 e segs; Ofício de citação de fls. 68 e correspondência postal de fls. 69, do proc. exe. apenso.

f) Em 30.10.2003, foi expedida 1ª Notificação da oponente - audição prévia - do despacho de reversão, com AR - fls. 42/43, do apenso.

g) Em 14.11.2003, foi expedida 2ª Notificação da oponente - audição prévia - do despacho de reversão, com AR - fls. 44/46, do apenso.

h) Em 04.04.2001, a CGA emitiu certidão de dívida no montante de vinte e oito milhões quatrocentos e noventa e sete mil quatrocentos e quarenta e oito escudos [28.497.448\$00], sendo credora a CGA e devedora a Escola B....., propriedade da sociedade “C....., Lda.” - fls. 7 do apenso.

i) Rectifica-se a alínea a) do probatório, o PEF tem o número seguinte: «1554011003330».

j) Rectifica-se a alínea a) do probatório, dado que o PEF foi instaurado em 17.04.2001 - fls. 23 do apenso.

k) De 27.04.94 a 16.05.96, a CGA endereçou ofícios à oponente, na qualidade de gerente da Escola B.....,,, 2780 Oeiras, interpelando-a para o pagamento das dívidas em causa - doc. de fls. 50/58.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 21 de Fevereiro de 2012, no processo n.º 05113/11 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que o STA proferiu em 8 de Setembro de 2010, no processo n.º 0438/10 (**acórdão fundamento**).

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

Está em causa um recurso jurisdicional interposto em processo de oposição a execução fiscal instaurado após 1 de Janeiro de 2004, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (¹), pelo que o conhecimento do recurso por oposição de acórdãos 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 arestos em confronto, 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.

Este recurso tem por base a oposição entre dois acórdãos proferidos em recursos de sentenças que, no âmbito de oposições a execuções fiscais revertidas contra responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda, haviam julgado que se verificava a prescrição das dívidas provenientes de contribuições à Segurança Social referentes aos anos de 1993, 1994 e 1995.

O **acórdão recorrido** decidiu a questão, suscitada pela Fazenda Pública, de saber se os ofícios lavrados em 1994 e 1996, dirigidos à gerente da entidade devedora originária para pagamento das dívidas, constituíam causa interruptiva da prescrição nos termos dos arts. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e 49º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, de 20 Dezembro.

Neste acórdão, o TCAS confirmou a decisão preferida em 1ª instância com a seguinte argumentação:

«Insurge-se a recorrente contra a solução propugnada, porquanto, alega, realizou diligências administrativas junto da executada e da revertida tendo em vista a cobrança das dívidas exequendas.

Do probatório resulta a expedição de ofícios dirigidos à oponente, na qualidade de gerente da Escola B.....,, 2780 Oeiras, interpelando-a para o pagamento das dívidas em causa; no entanto, tais factos não assumem virtualidade interruptiva do prazo de prescrição, porquanto ocorreram antes do início de vigência da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, a qual, no seu artigo 63º, n.º 3, instituiu as diligências administrativas como causa interruptiva das referidas dívidas. Regime retomado no preceito do artigo 49º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, mas que não se encontrava previsto, quer no artigo 14º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, quer no artigo 53º da Lei 28/84, de 14 de Agosto, preceitos que estabeleciam à data da concretização das referidas diligências o regime de prescrição das dívidas em causa.

Motivo porque se julga improcedente a presente questão.»

Por seu turno, no **acórdão fundamento** a questão colocada pela Fazenda Pública era a de saber se, à luz do que dispunham os artigos 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, e 49º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, a notificação do revertido para exercer o direito de audiência prévia sobre o projecto de reversão, levada a efeito em 31/08/2004, interrompera a prescrição.

Apreciando a questão, o Supremo Tribunal Administrativo julgou inverificada a prescrição com a seguinte argumentação:

«A propósito dos factos com eficácia interruptiva dispõe o n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de igual modo que os seguintes n.ºs 2 do artigo 49 da Lei 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei 32/2002, o seguinte: “A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida”.

Neste regime especial de prescrição consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular- vide Jorge Lopes de Sousa, in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas práticas”, a fls. 119.

No caso “sub judice”, de acordo com a factualidade estabelecida no probatório, no probatório foram praticados actos pela administração tributária de que foi dado conhecimento ao ora recorrido, nomeadamente foi notificado para exercer o seu direito de audiência no seguimento da reversão que havia sido ordenada, o que ocorreu a 31/08/04 (H. do probatório), ou seja, antes de completado o prazo de prescrição (...). A verificação desse facto reveste eficácia interruptiva por forma a eliminar para efeito de prescrição todo o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo prescricional até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do mesmo por mais de um ano ocorrida até a 1/0/1/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91º e 92º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49º da LGT), o que no caso não acontece em face da dedução da presente oposição a 25/11/2004. Conclui-se, deste modo, que as contribuições acima referidas não se encontram prescritas. (...)

Impõe-se, pois, concluir que a sentença não se pode manter ao julgar prescritas as dívidas exequendas».

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

- no acórdão recorrido estava em causa saber se os ofícios dirigidos em 1994 e 1996 à representante legal da sociedade devedora, para pagar contribuições em dívida à Segurança Social, constituíam causa interruptiva da prescrição da dívida; e nele conclui-se que tais ofícios não tinham essa virtualidade, por terem sido expedidos antes da entrada em vigor do regime previsto no art. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000,

que instituiu, ex novo, as diligências administrativas como causa interruptiva das referidas dívidas, mostrando-se, por isso, prescritas as dívidas.

• Já no acórdão fundamento importava saber se a diligência administrativa consubstanciada na notificação do revertido para exercer o direito de audiência sobre o projecto de reversão, levada a cabo em 31/08/2004, interrompera a prescrição; e nele conclui-se que, à luz da disciplina contida nos arts. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, e 49º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, esse acto interrompera o decurso do prazo prescricional até ao termo do processo da execução, julgando-se, por consequência, inverificada a prescrição.

Foi esta divergência de situações fácticas que, contendendo com a contagem dos prazos em causa, implicou, como não podia deixar de ser, uma dissemelhança nas soluções jurídicas encontradas.

Deste modo, e ao contrário do que vem afirmado pela Recorrente, não se detecta qualquer oposição entre os acórdãos em confronto quanto à interpretação do art. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, e do art. 49º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, de 20/12, mormente no que respeita ao efeito interruptivo da prescrição que resulta da realização de diligências administrativas dirigidas à cobrança e realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento. De resto, o acórdão recorrido nem se pronunciou sobre qualquer notificação para audiência prévia, a que a Recorrente alude na alínea G) das suas conclusões.

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

4. 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, 7 de Maio de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

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

Acórdão de 7 de Maio 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 1717/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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 12 de Março de 2013 (a fls. 255 a 267 dos autos), que concedeu provimento ao recurso interposto por A....., com os sinais dos autos, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja de 12 de Abril de 2012, que julgara improcedente a oposição por este deduzida à execução

n.º 094920061000217 e apenso, dele 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 oposição de julgados com o acórdão também do mesmo Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de Outubro de 2011, proferido no recurso n.º 4870/11 (junto a fls. 280 a 292 dos autos), já transitado em julgado (cfr. a respectiva cópia certificada, a fls. 361 a 376 dos autos).

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

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

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 10 de Julho de 2013 (fls. 326 dos autos) o Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, considerou, *em sede de exame da questão preliminar de oposição de julgados*, verificada a alegada oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido e ordenou a notificação das partes para as alegações de 2.º grau, nos termos dos arts. 284.º n.º 4 e 282.º n.º 3 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 TCA Sul, em 25/10/2011 no Proc. n.º 04870/11) 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 e 6 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 que foi concretamente apreciada foi a de saber se a presunção do n.º 5 e 6 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), 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 e 6 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 e 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 ter sido deixado aviso apesar de devolvido com a informação “mudou-se” e “desconhecido”.

I. Contudo a ora Recorrente defende que a presunção do artigo 39.º n.º 5 e 6 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.

J. 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.

K. 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.

L. 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 douto suprimento de V. Exas., deve dar se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão fundamento.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

1. Questão prévia: falta de pressuposto processual identidade de situações de facto

A existência de oposição de acórdãos depende ainda de contradição quanto a idêntica questão fundamental de direito, no quadro de idêntica regulamentação jurídica aplicável e de idênticas situações de facto, e da decisão proferida não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada – arts. 284.º do CPPT, 27.º, n.º 1, alínea b) do ETAF vigente, e art. 152.º, n.ºs 1, alínea a) e 3 do CPTA – assim, entre outros, acórdãos de 26-9-07 e de 2-5-2012, proferidos pelo Pleno nos processos 0452/07, 0307/11 e 0895/11 estes dois últimos a 2-5-2012.

Ora, da análise dos factos constantes dos acórdãos proferidos há elementos que resulta não ser de reconhecer a oposição para efeitos de notificação da liquidação de tributos, conforme previsto nos artigos 38.º e 39.º do CPPT, por ser idêntica a regulamentação jurídica aplicável e idênticas as situações de facto.

Com efeito, enquanto no acórdão proferido nos autos consta terem sido remetidas uma carta registada e, após, outra carta registada com aviso de recepção, para efeitos de notificação liquidação adicional de IVA, no acórdão fundamento consta terem sido remetidas sucessivamente duas cartas registadas com aviso de recepção para efeitos de notificação de liquidação de IRC.

Apenas através da emissão de nova carta registada com aviso de recepção é possível considerar perfeita a notificação, no caso previsto no n.º 5 e 6 do CPPT, disposição que a recorrente põe em causa ser de aplicar com outro entendimento face ao entendimento tipo no dito acórdão fundamento.

A questão da falta de identidade quanto às situações de facto configura-se como questão prévia de falta dos necessários pressupostos processuais de que depende a admissibilidade do recurso interposto por oposição de acórdãos, o qual é de julgar findo.

É ao Pleno da SCT do STA que compete sobre tal proferir decisão, nos termos previstos no art. 17.º n.º 2 do ETAF de 2002, e cumpridas que sejam as formalidades previstas nos artigos 289.º n.º 2 e segs. do CPPT.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 380 a 382 dos autos), nada vieram dizer. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

Importa averiguar previamente se, no caso dos autos e relativamente à questão fundamental de direito que a recorrente alega ter sido objecto de soluções opostas no acórdão recorrido e no acórdão-fundamento, 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 respectivo mérito.

5 – Matéria de facto

No Acórdão recorrido mostra-se assente a seguinte factualidade:

A – Em 2005/11/08, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 05294504, do período de 0203T, no montante de €6.188,84, enviada por carta registada para A....., Herdade,, 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 85 dos presentes autos);

B – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 85-v dos presentes autos);

C – E, novamente reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/02, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 86 a 88 dos autos);

D – Em 2005/11/08, foi emitida a liquidação adicional de IVA – juros compensatórios n.º 05294505, do período de 0203T, no montante de € 869,83, enviada por carta registada para A....., Herdade,, 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 90 dos presentes autos);

E – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 90-v dos presentes autos);

F – E, em 2003/12/30, novamente reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/02, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 91 a 93 dos autos);

G – Em 2005/11/08, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 05294506, do período de 0209T, no montante de € 986,44, enviada por carta registada para A....., Herdade,, 7240-... (cfr. documento junto a fls. 95 dos presentes autos);

H – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 95-v dos presentes autos);

I – E, em 2005/12/30, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 96 a 98 dos autos);

J – Em 2005/11/08, foi emitida a liquidação adicional de IVA – juros compensatórios n.º 05294507, do período de 0209T, no montante de € 103,83, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 100 dos presentes autos);

K – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 100-v dos presentes autos);

L – E, em 2005/12/30, novamente reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 101 a 103 dos autos);

M – Em 2005/11/08, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 05294508, do período de 0212T, no montante de €2.718,98, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 105 dos presentes autos);

N – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 105-v dos presentes autos);

O – E, em 2005/12/30, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 106 a 108 dos autos);

P – Em 2005/11/08, foi emitida a liquidação adicional de IVA – juros compensatórios n.º 05294509, do período de 0212T, no montante de € 237,18, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 110 dos presentes autos);

Q – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 110-v dos presentes autos);

R – E, em 2005/12/30, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 111 a 113 dos autos);

S – Em 2005/12/10, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 05331815, do período de 0303T, no montante de € 2.499,62, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 115 dos presentes autos);

T – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção mudou-se (cfr. documento junto a fls. 115-v dos presentes autos);

U – Em 2005/12/10, foi emitida a liquidação adicional de IVA – juros compensatórios n.º 05331816, do período de 0303T, no montante de € 189,01, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 120 dos presentes autos);

V – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 120-v dos presentes autos);

W – E, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 121 a 123 dos autos);

X – Em 2005/12/10, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 05331817, do período de 0306T, no montante de €5.664,87, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 125 dos autos);

Y – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 125-v dos presentes autos);

Z – E, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 126 a 128 dos autos);

Aa – Em 2005/12/10, foi emitida a liquidação adicional de IVA – juros compensatórios n.º 05331818, do período de 0306T, no montante de € 369,38, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 130 dos autos);

Ab – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 130-v dos presentes autos);

Ac – E, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 131 a 133 dos autos);

Ad – Em 2005/12/10, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 05331819, do período de 0309T, no montante de € 5.664,88, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 135 dos autos);

Ae – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 135-v dos autos);

Af – E, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 136 a 138 dos autos);

Ag – Em 2005/12/10, foi emitida a liquidação adicional de IVA – juros compensatórios n.º 053311820, do período de 0309T, no montante de € 312,89, enviada por carta registada para A....., Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 140 dos autos);

Ah – Esta carta foi devolvida ao Serviço de Finanças de Mourão, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 140-v dos autos);

Ai – E, reenviada para a mesma morada por carta registada com aviso de recepção, devolvida ao remetente em 2006/01/03, com a menção desconhecido (cfr. documento junto a fls. 141 a 143 dos autos);

AJ – Em 2006/03/08, no Serviço de Finanças de Mourão, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 0949 – 2006/1000021.7, instaurado contra A..... (cfr. capa do processo executivo fiscal apenso);

Ak – Tem por base:

a. Certidão de dívida n.º 2006/41274, emitida em 2006/03/07, que atesta que o executado é devedor de €6.188,84, relativo a IVA, do período de 2002-01 a 2002 – 03, com prazo de pagamento voluntário até 2006.02.03; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 2006.02.04 (cfr. documento de fls. 2 do processo de execução fiscal apenso);

b. Certidão de dívida n.º 2006/41275, emitida em 2006/03/07, que atesta que o executado é devedor de €869,83, relativo a IVA – juros compensatórios, do período de 2002-01 a 2002 – 03, com prazo de pagamento voluntário até 2006.02.03; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 2006.02.04 (cfr. documento de fls. 3 do processo de execução fiscal apenso);

c. Certidão de dívida n.º 2006/41276, emitida em 2006/03/07, que atesta que o executado é devedor de €986,44, relativo a IVA, do período de 2002-07 a 2002 – 09, com prazo de pagamento voluntário até 2006.02.03; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 2006.02.04 (cfr. documento de fls. 4 do processo de execução fiscal apenso);

d. Certidão de dívida n.º 2006/41277, emitida em 2006/03/07, que atesta que o executado é devedor de €103,83, relativo a IVA – juros compensatórios, do período de 2002-07 a 2002 – 09, com prazo de pagamento voluntário até 2006.02.03; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 2006.02.04 (cfr. documento de fls. 5 do processo de execução fiscal apenso);

e. Certidão de dívida n.º 2006/41278, emitida em 2006/03/07, que atesta que o executado é devedor de €2.718,98, relativo a IVA, do período de 2002-10 a 2002-12, com prazo de pagamento voluntário até 2006.02.03; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 2006.02.04 (cfr. documento de fls. 6 do processo de execução fiscal apenso);

f. Certidão de dívida n.º 2006/41279, emitida em 2006/03/07, que atesta que o executado é devedor de €237,18, relativo a IVA – juros compensatórios, do período de 2002-10 a 2002-12, com prazo de pagamento voluntário até 2006.02.03; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 2006.02.04 (cfr. documento de fls. 7 do processo de execução fiscal apenso);

Al – A estes autos, em 2006/08/25, foi apensado o processo de execução fiscal n.º 0949-2006/100033.0, instaurado por dívidas de IVA do ano de 2003, ficando a dívida a valer por €25.805,75 (cfr. documento de fls. 9 do processo de execução fiscal apenso);

Am – Por ofício datado de 2006/08/28, a Chefe de Finanças submeteu à Comissão Interministerial para assistência Mútua em Matéria de Cobrança pedido de assistência para cobrança de créditos relativa ao oponente (cfr. documento junto a fls. 144 dos presentes autos);

An – O Presidente da Comissão Interministerial informou que as autoridades espanholas em 2006/12/05, confirmaram a efectivação da notificação para citação em 2006/11/02, na pessoa do seu filho B..... (cfr. documentos juntos a fls. 145 a 148 dos presentes autos).

Ao – Em 2006/11/29, no Serviço de Finanças de Mourão, deu entrada a presente oposição (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 7 dos presentes autos).

Ap – O oponente, tem o domicílio fiscal sito em Herdade 7240-..... (cfr. documento junto a fls. 154 a 155 dos presentes autos; informação exarada a fls. 4 e 5 dos presentes autos);

As – O oponente/recorrente nunca procedeu à indicação junto da A. Fiscal portuguesa de um seu representante com residência em Portugal (cfr. informação exarada a fls. 4 e 5 dos presentes autos). Por sua vez, é o seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

1-Em 22/07/2005, foi emitida em nome da oponente a liquidação de I.R.C. n.º....., respeitante a rendimentos do ano de 2003, de fls.19 a 20 dos presentes autos, que se dá por integralmente reproduzida;

2-Para notificação daquela liquidação, foi remetida à oponente a carta registada cuja cópia se encontra a fls.108 do processo, que foi devolvida à A. Fiscal em 4/8/2005, com a indicação “desconhecido” (cfr. documento junto a fls. 109 dos presentes autos);

3-Para notificação da liquidação supra identificada, foi remetida nova carta registada que foi devolvida à A. Fiscal em 23/8/2005, com a indicação “desconhecido” (cfr. documentos juntos a fls. 111 a 114 dos presentes autos);

4-A oponente abandonou as suas instalações em 1998, alterou o seu domicílio fiscal e não deu conhecimento desse facto à Fazenda Pública (cfr. factualidade admitida pela oponente na p.i.).

5-As cartas identificadas nos n.ºs.2 e 3 supra foram registadas com aviso de recepção, tendo o registo da referida no n.º.2 sido efectuado em 25/7/2005, e o registo da referida no n.º.3 em 22/8/2005 (cfr. documentos juntos a fls. 110 e 112 dos presentes autos);

6-As cartas identificadas nos n.ºs.2 e 3 acima foram enviadas para a morada da sociedade oponente que consistia no seu domicílio fiscal conhecido da Fazenda Pública, sito na Urbanização, Lote H, n.º.2 D/E, R/ch., (cfr. documentos juntos a fls.108 a 114 dos presentes autos; factualidade admitida pela oponente na p.i.).

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Vem a recorrente interpor o presente recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - que concedeu provimento ao recurso interposto pelo ora recorrido da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, que julgara improcedente a oposição à execução fiscal por si deduzida -, alegando estar o Acórdão recorrido em oposição com o Acórdão do mesmo TCA-Sul de 25 de Outubro de 2011, proferido no recurso n.º 4870/11, quanto à interpretação (...) que (...) deram ao artigo 39.º n.º 5 e 6 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.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho no qual consignou que *em sede de exame da questão preliminar de oposição de julgados*, considerava verificada a alegada oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido, importa verificar se assim é efectivamente, porquanto 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 em 29 de Novembro de 2006, 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.

Como acima se consignou, para que possa haver oposição de julgados juridicamente relevante para efeitos de admissão do recurso por oposição, necessário é que os julgados em confronto tenham

decidido de forma oposta a mesma questão fundamental de direito, no quadro de uma situação de facto substancialmente idêntica, no sentido de subsumível às mesmas normas legais.

Ora, confrontando os probatórios fixados nos Acórdãos em confronto – em particular as alíneas A a Ai do acórdão recorrido, com os números 2, 3 e 5 do Acórdão fundamento – resulta claro que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, não há identidade de situações de facto subjacentes a tais arestos, porquanto no Acórdão recorrido, e relativamente a cada uma das liquidações, apenas a segunda carta foi (re)enviada com aviso de recepção (sendo que a primeira foi uma mera carta registada), enquanto no Acórdão recorrido quer a primeira, quer a segunda carta enviadas para o domicílio do sujeito passivo conhecido da Administração Fiscal foram cartas registadas com aviso de recepção.

E esta diversidade de situações de facto é de todo o relevo para apreciação da questão decidenda da possibilidade de funcionamento da presunção de notificação prevista no artigo 39.º n.º 5 e 6 do CPPT, pois, como no próprio Acórdão fundamento se deixou consignado, *a presunção de notificação sob exame fundamenta-se no envio de segunda carta registada com a.r. para o domicílio fiscal do sujeito passivo nos quinze dias posteriores à devolução, tudo pressupondo a devolução do a.r. da primeira carta remetida* (cfr. cópia do Acórdão fundamento, a fls. 318 dos autos), o que, obviamente, só pode suceder se tiver sido enviada uma primeira carta registada com aviso de recepção, como, aliás, parece decorrer expressa e explicitamente do n.º 5 do artigo 39.º do CPPT.

É certo que ao Acórdão recorrido (e ao voto de vencido nele apostado) poderá ter passado despercebido o facto de a primeira notificação de cada uma das liquidações ter sido efectuada por mera carta registada, o que desde logo obstará ao funcionamento da presunção de notificação por falta de verificação dos seus “requisitos formais”, pois que a razão aí determinante da procedência do recurso foi, não esta, mas o facto de não se ter tido como preenchido o requisito substancial de funcionamento da presunção “recusa de recebimento ou não levantamento da carta”.

Tal facto, da maior relevância, não passou, porém, despercebido a este STA e obsta a que se possa passar ao conhecimento do mérito do recurso, pois que nenhum sentido faz ajuizar da bondade da interpretação acolhida no acórdão recorrido quanto ao n.º 6 do artigo 39.º do CPPT em face da inverificação dos requisitos estabelecidos no seu n.º 5, que são seus pressuposto necessário.

Pelo exposto se conclui que o recurso não pode prosseguir para conhecimento do respectivo mérito, havendo que o julgar findo.

- 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, 7 de Maio de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Maio de 2014.

Assunto:

Reclamação para a conferência. Despacho de não admissão do recurso. Recurso de decisão arbitral.

Sumário:

I — *O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável «ex vi» do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT).*

II — *Não havendo entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão deste STA eleito como fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito — por-*

quanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa — não deve o recurso ser admitido.

Processo n.º 1802/13-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

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, notificada do Despacho da Relatora de 15 de Janeiro (de fls. 117 a 125 dos autos), que não lhe admitiu o recurso para uniformização de jurisprudência que interpusera para este STA da decisão arbitral de 23 de Outubro de 2013, proferida no processo n.º 79/2013-T vem, nos termos do disposto no artigo 27.º, n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), dele reclamar para a Conferência, nos termos de fls. 130 a 141 dos autos, requerendo a *submissão à Conferência do despacho de não admissão do recurso proferido pela Exma. Senhora Doutora Juíza Conselheira Relatora solicitando-se aos Venerandos Conselheiros a admissão do recurso para uniformização de jurisprudência neste Alto Tribunal*, para tanto alegando que, contrariamente ao aí decidido, existe *contradição, relativamente à questão sobre que versava o recurso de uniformização – Aplicação do princípio da impugnação unitária ao abrigo do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) -, entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão do STA eleito como acórdão fundamentado.*

2 – É do seguinte teor o Despacho reclamado:

1. A....., S.A., com os sinais dos autos, notificada da decisão arbitral de 23 de Outubro de 2013, proferida no processo n.º 79/2013-T, que julgou improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRC de 2010 n.º 2012 2310006160 e respectivas liquidações de juros compensatórios e de mora bem como o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios, dela veio interpor recurso para uniformização de jurisprudência este Supremo Tribunal, alegando *contradição do aí decidido com o Acórdão deste STA de 23 de Junho de 2010, proferido no recurso n.º 1032/09, no que respeita à questão jurídica fundamental – aplicação/interpretação do artigo 54.º do CPPT relativo ao princípio da impugnação unitária, porquanto entende que o acórdão recorrido vem interpretar o artigo 54.º do CPPT não no sentido de considerar a impugnação autónoma como uma forma de tutela dos interesses dos contribuintes, no sentido de poderem impugnar alguns atos interlocutórios, mas sim como um ónus para o contribuinte (como uma obrigação) cuja não observação leva à preclusão de um direito (efeito negativo do art. 54.º) enquanto o acórdão fundamento interpreta o artigo 54.º do CPPT como uma forma de tutela judicial do contribuinte, adicional e facultativa, possibilitando-lhe um meio adicional de tutela, mas que não preclude o posterior direito de contestação unitária (efeito positivo do art. 54º).*

2. A recorrente apresentou alegação tendente a demonstrar a verificação dos pressupostos de admissibilidade do recurso, bem como do mérito do recurso, concluindo nos seguintes termos:

A) O presente recurso é interposto do douto acórdão do Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (CAAD) de 25 de outubro de 2013, que decidiu negar provimento ao pedido de pronúncia apresentado pela ora Recorrente;

B) O presente recurso tem como fundamento a uniformização de jurisprudência relativamente à seguinte questão: **Aplicação do princípio da impugnação unitária ao abrigo do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)**, com o decidido no douto acórdão do STA de 23 de junho de 2010, processo n.º 11032/09, publicado em www.dgsi.pt;

C) A procedência do presente recurso afigura-se inquestionável, porquanto o aresto fundamento julgou a mesma questão fundamental de direito de forma oposta ao decidido no acórdão recorrido, na ausência de modificação substancial da regulamentação jurídica, pelo que estão preenchidos os requisitos estabelecidos nos artigos 25.º do RJAT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPPTA) e 27.º, n.º 1 b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF);

D) O acórdão recorrido e o acórdão fundamento apreciaram e decidiram relativamente à mesma questão fundamental de direito: - *Aplicação do princípio da impugnação unitária ao abrigo do artigo 54.º do CPPT;*

E) Os acórdãos recorrido e fundamento consagraram soluções postas para a mesma questão jurídica fundamental – aplicação/interpretação do artigo 54.º do CPPT relativo ao princípio da impugnação unitária uma vez que: (i) o acórdão recorrido vem interpretar o artigo 54.º do CPPT não no sentido de considerar a impugnação autónoma como uma forma de tutela dos interesses dos contribuintes, no sentido de poderem impugnar alguns atos interlocutórios, mas sim como um ónus para

o contribuinte e; o acórdão fundamenta interpreta o artigo 54.º do CPPT como uma forma de tutela judicial do contribuinte;

F) O acórdão recorrido faz uma interpretação indevida do artigo 54.º do CPPT, considerando que a não impugnação autónoma quer de atos considerados (pela AT) como imediatamente lesivos, quer de atos cuja obrigatoriedade de impugnação autónoma se encontra expressa na lei tem como consequência a preclusão do direito do contribuinte sindicarem os respetivos atos em sede de impugnação do ato de liquidação;

G) Por contraposição o acórdão fundamenta embora reconheça a possibilidade de em caso de lesividade imediata ou em caso de norma expressa em sentido contrário o contribuinte poder impugnar autonomamente um ato interlocutório, faz uma clara distinção entre: (i) atos imediatamente lesivos e (ii) atos relativamente aos quais existe uma norma expressa que obrigue a essa impugnação autónoma;

H) O acórdão fundamenta restringe o ónus sobre o contribuinte aos casos em que não impugnou autonomamente aos atos relativamente aos quais existe uma norma expressa que obrigue a essa impugnação autónoma, excluindo dessa cominação os atos que sejam de considerar como imediatamente lesivos;

I) A liquidação de IRC de 2010, cuja legalidade se contestou em sede de pedido de pronúncia, está relacionada com a cessação ilegal, por parte da AT de um benefício fiscal que havia sido atribuído à Recorrente, o que por sua vez decorreu do levantamento, também ele ilegal, da suspensão do processo de execução fiscal referente à liquidação de IRC de 2002;

J) Ilegalidades que foram expressamente reconhecidas no Acórdão recorrido;

K) Os atos interlocutórios do procedimento apenas poderão ser autonomamente impugnáveis quando verificada uma das seguintes condições: (i) sejam imediatamente lesivos: ou (ii) exista norma expressa que obrigue o contribuinte a impugná-los sob pena de consolidação na ordem jurídica;

L) A lei, como forma de tutela dos interesses dos contribuintes, criou a possibilidade (mas não o ónus) de o contribuinte impugnar alguns atos interlocutórios, poupando o contribuinte às Recorrentes delongas dos processos administrativos até à emissão da respetiva liquidação de imposto;

M) É esta interpretação que, seguramente, está em consonância com o princípio constitucional da tutela efetiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP), que não se compagina com a preclusão de direitos de impugnação contenciosa sem uma previsão legislativa inequívoca;

N) A obrigatoriedade de impugnação autónoma, é como tal restringida às situações em que haja norma expressa nesse sentido;

O) Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamente (via ação administrativa especial) a cessação do benefício e que estabeleça a cominação de, não o fazendo, ver o seu direito de impugnação precludido;

P) O artigo 276.º do CPPT faculta ao contribuinte a possibilidade de reagir de um ato interlocutório. Em momento algum do texto do artigo se refere a obrigatoriedade, sob pena de consolidação do ato na esfera jurídica, de reclamar das decisões interlocutórias emitidas pelo órgão de execução fiscal ao longo do processo de execução;

Q) Foi este o entendimento prosseguido pela sentença recorrida, tendo considerado que o levantamento da suspensão do processo de execução fiscal, não consubstancia, por si só, nem um ato imediatamente lesivo, nem um ato destacável;

R) Pelo que, não era suscetível de impugnação autónoma. Assim sendo, podia a ora Recorrente contestar a cessação ilegal da suspensão do processo de execução fiscal em sede de pedido de pronúncia relativo à liquidação de 2010;

S) Assim, sendo possível a sua contestação em sede de pedido de pronúncia, por não consubstanciar ato destacável ou caso julgado no processo, deveria o tribunal recorrido ter anulado o ato de levantamento da suspensão da execução fiscal;

T) A procedência do entendimento preconizado pela sentença recorrida consubstanciaria um meio de violação do princípio da tutela judicial efetiva, insito na Constituição da República Portuguesa que permitiria que a AT, através de um comportamento errático consolidasse no ordenamento jurídico uma série de condutas ilegais que se tornariam insindicáveis;

U) Relativamente à legalidade da liquidação de IRC de 2010 em momento algum houve por parte da Recorrente qualquer imposto em falta ou qualquer dívida não reclamada ou garantida;

V) A própria AT veio (bem) alterar a sua posição veiculando novo entendimento pelo Ofício-Circulado n.º 60.094, de 12 de março de 2013;

W) Tendo a AT reconhecido a caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e tendo, a ora Recorrente, proposto tempestivamente impugnação judicial na sequência de indeferimento da reclamação, deveria, o processo de execução fiscal ficar suspenso até à decisão final do pleito, como refere no art. 169.º, n.º 1 do CPPT;

X) Por “decisão final do pleito” tem sido entendimento unânime da doutrina e da jurisprudência dos tribunais superiores que ela ocorre apenas quando se considera findo o pleito, quando o ato de

liquidação se torne definitivo, ou seja, quando a controvérsia entre a AT e a Recorrente gerada pelo ato de liquidação estiver definitivamente decidida;

Y) A AT não podia, assim, aquando da apresentação da impugnação judicial relativa ao exercício de 2000 por parte da Recorrente, ter levantado a suspensão do processo de execução fiscal considerando em dívida o montante de 1.342.991,33€ referente a IRC de 2000, com base na ausência de prestação de garantia, uma vez que o designado “pleito” não havia chegado ao seu termo, como ainda não chegou;

Z) A AT, como ficou demonstrado, violou a lei em vigor à data, que estipulava expressamente que a suspensão do processo de execução fiscal se mantinha até decisão do pleito;

AA) O procedimento da AT carecia de fundamento legal, pelo que o ato de liquidação deveria ter sido anulado por violação de lei e errónea fundamentação, com vista a repor a legalidade tributária;

BB) Pelo que a sentença recorrida, não esteve bem quando ao considerar a cessação do benefício fiscal como ato destacável de impugnação autónoma obrigatória permitiu, em clara violação com o princípio constitucional da tutela efetiva, previsto nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP), que a conduta ilegal da AT se mantivesse insindicável, provocando um claro prejuízo na esfera jurídica da Recorrente.

CC) Deverá, assim, conceder-se provimento ao presente recurso por verificação da existência da contradição alegada, uniformizando jurisprudência no sentido do que foi decidido no acórdão fundamento e, em consequência, anular-se o acórdão recorrido, com todas as demais consequências legais, o que se fará a habitual JUSTIÇA!!!

3. Dão-se por reproduzidos os probatórios fixados na decisão arbitral recorrida (a fls. 83 a 92 dos autos) e no acórdão fundamento (a fls. 62/63 dos autos).

4. Importa decidir na admissibilidade do recurso, parecendo que caberá ao Relator no Tribunal de Recurso proferir Despacho admitindo ou rejeitando o recurso interposto (cfr. o artigo 27.º alínea j) e 152.º n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA –, aplicável ex vi do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), após apreciação da verificação ou não dos respectivos pressupostos legais.

No que respeita aos **pressupostos gerais** de admissibilidade do recurso – legitimidade da recorrente, tempestividade do recurso, valor da causa e requisitos formais da alegação – nada obsta à admissibilidade do recurso, porquanto a recorrente tem legitimidade, está em tempo e o requerimento de interposição e respectivas alegações obedecem aos requisitos legais.

Importa averiguar, porém, se há entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão deste STA invocado como fundamento **oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT)**, não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, **a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “ex vi” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT)**

Como é pacificamente aceite pela jurisprudência e a pela melhor doutrina - cfr., entre outros, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08 e o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo de 22 de Outubro de 2009, rec. n.º 557/08 e MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/ CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 883/884 -, **para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito (ou de oposição de acórdãos) entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA)**, sendo, pois, exigível para a verificação de contradição relevante que se trate do **mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos, o que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas.** Cfr. Mário Aroso e Carlos Cadilha, Comentário ao CPTA, 2.ª edição, pp. 765/6. (cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08).

Haverá entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, como alegado pela recorrente?

Estamos convictos de que não, não obstante o esforço argumentativo da recorrente tendente a demonstrar a existência de tal oposição.

É que enquanto no acórdão fundamento estava em causa a sindicabilidade autónoma de um acto praticado pela Direcção Geral de Impostos que determina a correcção da declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C, acto este que se configura em sentido próprio como um acto interlocutório do procedimento de liquidação de IRS e que se julgou ser autonomamente impugnável porque imediatamente lesivo, na decisão arbitral recorrida os actos de cuja ilegalidade não se conheceu na impugnação da liquidação de IRC sindicada nos autos são os de “levantamento

da suspensão da execução fiscal com base na ausência de prestação de garantia” e de “cessação de benefícios fiscais por aquela não ser prestada”, actos estes que não são actos interlocutórios do procedimento de liquidação do IRC, antes, o primeiro, um acto praticado pelo órgão de execução no respectivo processo executivo - sindicável directa e necessariamente por via de “reclamação judicial” a deduzir nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT -, e o segundo um acto necessariamente objecto de impugnação autónoma, daí que autonomamente notificado para o efeito.

Acresce que, enquanto na decisão arbitral recorrida estava em causa a legalidade do acto de liquidação do IRC alegadamente inquinado em virtude de ilegalidades pretéritas, no Acórdão recorrido estava em causa a legalidade de um acto interlocutório do procedimento de liquidação, sindicado autonomamente.

Não há, pois, entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão deste STA eleito como fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, porquanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa, razão pela qual o recurso não será admitido.

Notifique.

Lisboa, 15 de Janeiro de 2014

A Relatora

3 – Cumprido o estipulado no n.º 2 do artigo 92.º do CPTA, cumpre decidir.

Alega a reclamante na sua reclamação para a conferência que a Relatora *reconduz a sua análise à comparação das situações de facto que originaram os acórdãos em contradição, abstendo-se, salvo o devido respeito, de olhar para a questão fundamental de direito sobre a qual se solicita a uniformização de jurisprudência, sendo que a questão fundamental de direito analisada nos dois acórdãos, acórdão recorrido e acórdão fundamento, é exatamente a mesma, sendo a solução encontrada por ambas contraditória.*

Não põe em causa a reclamante serem efectivamente diversas, e no sentido de não subsumíveis à mesma hipótese normativa, as situações de facto subjacentes à decisão arbitral recorrida e ao acórdão fundamento, porquanto, como se consignou no Despacho reclamado, *no acórdão fundamento estava em causa a sindicabilidade autónoma de um acto praticado pela Direcção Geral de Impostos que determina a correcção da declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C, acto este que se configura em sentido próprio como um acto interlocutório do procedimento de liquidação de IRS e que se julgou ser autonomamente impugnável porque imediatamente lesivo, enquanto na decisão arbitral recorrida os actos de cuja ilegalidade não se conheceu na impugnação da liquidação de IRC sindicada nos autos são os de “levantamento da suspensão da execução fiscal com base na ausência de prestação de garantia” e de “cessação de benefícios fiscais por aquela não ser prestada”, actos estes que não são actos interlocutórios do procedimento de liquidação do IRC, antes, o primeiro, um acto praticado pelo órgão de execução no respectivo processo executivo - sindicável directa e necessariamente por via de “reclamação judicial” a deduzir nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT -, e o segundo um acto necessariamente objecto de impugnação autónoma, daí que autonomamente notificado para o efeito, acrescentando que enquanto na decisão arbitral recorrida estava em causa a legalidade do acto de liquidação do IRC alegadamente inquinado em virtude de ilegalidades pretéritas, no Acórdão recorrido estava em causa a legalidade de um acto interlocutório do procedimento de liquidação, sindicado autonomamente.*

Ora, se a diversidade de situações de facto subjacentes aos arestos era, só por si, determinante da rejeição do recurso por ausência dos respectivos pressupostos legais – porquanto sem tal identidade, no sentido de subsunção às mesmas normas legais, não há soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito-, resulta do teor dos arestos em confronto que, não obstante o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT ter sido invocado em ambos os arestos, o foi não apenas em circunstâncias, mas também a propósito de questões diversas.

A decisão arbitral impugnada refere-se ao *princípio da impugnação unitária*, enunciado no artigo 54.º do CPPT, a propósito da não impugnação pela recorrente do acto que declarou a cessação do benefício fiscal (cfr. decisão arbitral, a fls. 98 a 102 dos autos), consignando a tal propósito que “o princípio da impugnação unitária não afasta a impugnabilidade autónoma e imediata de actos deste tipo” (...), porquanto “(...) o acto que determinou a cessação dos benefícios fiscais enquadra-se duplamente na ressalva inicial que se faz no artigo 54.º do CPPT à aplicação do princípio da impugnação unitária, pelo que se impõe concluir que era imediata e autonomamente impugnável, estando a sua impugnabilidade expressamente indicada na alínea h) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT, o que, aliás, foi expressamente comunicado à Requerente na respectiva notificação” (cfr. decisão arbitral, a fls. 99 e 100 dos autos).

Já no Acórdão deste STA indicado como fundamento – Acórdão de 23 de Junho de 2010, proferido no rec. n.º 01032/09 (junto a fls. 57 a 71 dos autos) – o princípio da impugnação unitária foi chamado à colação a propósito da questão prévia suscitada pelo Ministério Público da inimpugnabilidade - por falta de lesividade – do acto sindicado na impugnação, tendo o STA julgado improcedente a excepção

suscitada pelo Ministério Público porquanto o acto em causa, embora interlocutório do procedimento de liquidação, “(...) constitui uma determinação actualmente lesiva, na medida em que afecta, de forma actual ou imediata, os direitos ou interesses legalmente protegidos da Impugnante, e que, por isso, reclama a possibilidade de impugnação autónoma e imediata, subtraída ao regime regra de impugnação unitária”.

Verifica-se, pois, como bem decidido, não haver entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento *contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, porquanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa*, não merecendo censura, antes devendo ser confirmado, o Despacho reclamado de não admissão do recurso.

- Decisão -

4 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação, confirmando o Despacho de não admissão o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Maio de 2014. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Ana Paula Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 4 de Junho de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.

Sumário:

Não prevendo o ETAF de 2002 a prolação de decisões uniformizadoras relativamente a divergências jurisprudenciais ocorridas em áreas diferentes do contencioso da jurisdição administrativa e fiscal, não é de admitir, por não se enquadrar no recurso previsto no artigo 284.º do CPPT, uma invocada oposição entre decisões de tribunais tributários e de tribunais administrativos ou de tribunais judiciais.

Processo n.º 142/14-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: B..., S. A.

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, nos termos dos arts. 282º e 284º do CPPT, do aresto proferido, em 28/11/2013, pela Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, na qual se julgou improcedente a reclamação para a conferência do despacho que indeferiu liminarmente a alegação de justo impedimento e não admitiu, por interposto manifestamente fora de prazo, o recurso de revista dirigido ao STA.

A recorrente invoca oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e os acórdãos proferidos pelo STA em 2/10/2008, no processo n.º 037656B, e pelo STJ em 9/5/2007.

1.2. Por despacho do Exmo. Relator do TCA Sul (fls. 233) foi admitido o recurso como recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA.

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

A - O que determina a verificação do justo impedimento, para além da demonstração da ocorrência de um evento totalmente imprevisível e absolutamente impeditivo da prática atempada do acto, é a inexistência de culpa da parte, seu representante ou mandatário na ultrapassagem do prazo peremptório, a qual deve ser valorada de acordo com o art. 487.º do CCivil.

B - Tal verificação não constitui um acto arbitrário do julgador, que ao invés deve determinar a sua conduta pela Lei aplicável e por critérios de bom senso, exigidos ao declaratório de normal diligência.

C - À luz do actual conceito de justa causa bastará que o facto obstaculizador da prática do acto não seja imputável à parte ou ao seu mandatário para que se verifique uma situação de justo impedimento, no entanto, no caso dos autos encontra-se ainda demonstrado por documentação clínica idónea que a situação de justo impedimento para além de não culposa, foi real e grave impossibilitando-o de praticar qualquer acto no exercício da profissão (incluindo substabelecer como é pretendido pelo Tribunal recorrido).

D - Porque o absurdo sem sentido é no presente caso violador dos critérios legais definidores do Justo Impedimento, é tal Violação o objecto do Recurso.

Termina pedindo a procedência do recurso e a consequente revogação do acórdão recorrido.

1.4. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5. Subidos os autos ao STA foram distribuídos como recurso de revista excepcional.

Porém, acolhendo parecer do MP, a Exma. Relatora determinou (fls. 242) a redistribuição como recurso por oposição de acórdãos.

O que se efectivou (cfr. fls. 243).

1.6. Colhida a Vista do MP, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto, emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A sociedade “A....., S.A.” veio interpor recurso por oposição de acórdãos, ao abrigo do disposto nos artigos 282º e 284º do CPPT, do acórdão proferido pelo TCA Sul de fls. 210 e seguintes, indicando como acórdão fundamento o acórdão do STA de 02/10/2008, proferido no processo n.º 037656B.

Para o efeito alega a Recorrente que “à luz do actual conceito de justa causa bastará que o facto obstaculizador da prática do acto não seja imputável à parte ou ao seu mandatário para que se verifique uma situação de justo impedimento, no entanto, no caso dos autos encontra-se ainda demonstrado por documentação clínica idónea que a situação de justo impedimento para além de não culposa, foi real e grave impossibilitando-o de praticar qualquer acto no exercício da profissão (incluindo substabelecer como é pretendido pelo tribunal recorrido)”.

E conclui peticionando a revogação do acórdão recorrido.

2. Questão prévia – Requisitos de admissibilidade do recurso:

No requerimento de fls. 226 a Recorrente alega que “a questão em apreço é exclusivamente de direito e o mesmo é manifestamente contrário ao acórdão proferido sobre a mesma matéria no proc. n.º 037656B do Supremo Tribunal Administrativo, 2 de Outubro de 2008”. E de seguida transcreve o sumário de um acórdão do STJ, alegadamente datado de 09/05/1997.

Em face de tal requerimento e das alegações juntas, assim como das normas invocadas – 282º e 284º – consideramos no nosso parecer de fls. 240 que estávamos perante um recurso de oposição de acórdãos, sugerindo desse modo a redistribuição do recurso, que foi acolhida no douto despacho de fls. 242. Afigura-se-nos, contudo, que não se mostram reunidos os requisitos para a sua admissibilidade, como de seguida vamos demonstrar.

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

Todavia, no actual ETAF (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro), ao contrário do previsto no ETAF de 1984, não vem prevista a atribuição a qualquer das formações do STA (Pleno ou Plenário) o conhecimento do recurso para uniformização de jurisprudência entre acórdãos de diferentes secções (administrativa e tributária). Com efeito, enquanto no ETAF de 1984, aprovado pelo Dec.-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, o artigo 22º, alínea a), atribuía a competência ao Plenário para conhecer “dos recursos de acórdãos das secções que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão de diferente secção ou do plenário” [(1) Compete ao plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: a) De recursos de acórdãos das secções que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta de acórdão de diferente secção ou do plenário], o artigo 29º do actual ETAF apenas atribui competência ao Plenário para conhecer dos conflitos de jurisdição [(2) artigo 29º Competência: Compete ao plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos conflitos de jurisdição entre tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários ou entre as Secções de Contencioso Administrativo e de Contencioso Tributário.]

No comentário do conselheiro Jorge Lopes de Sousa ao artigo 284º, este autor assinala a este propósito que tal facto deve ser interpretado «*como expressão de uma intenção legislativa de não admitir recursos para uniformização com fundamento em decisões proferidas por formação especializadas em áreas diferentes*». E logo de seguida conclui que «*no âmbito do ETAF de 2002, não se previu a emissão de decisões uniformizadoras relativamente a divergências jurisprudenciais ocorridas em áreas diferentes da jurisdição administrativa e fiscal*» (in “CPPT Anotado e Comentado”, IV vol., pág. 462).

Tal entendimento foi sufragado nos acórdãos do Pleno do STA de 14/07/2008 e de 07/07/2011, proferidos nos processos n.º 764/07 e 310/09, relatados pelo citado conselheiro, assim como nos acórdãos do Pleno de 10/09/2008, recurso n.º 0768/07) e de 25/03/2009 (proc. 0595/08).

Ora, no caso concreto dos autos a Recorrente indicou como acórdão fundamento que alegadamente perfilhou solução oposta à do acórdão do TCA o acórdão da secção de contencioso administrativo do STA de 02/10/2008 (proc. n.º 037658B) e um acórdão do STJ.

Aderindo (ainda que com algumas dúvidas) a tal doutrina e jurisprudência, afigura-se-nos que não se mostram reunidos os requisitos de admissão do recurso por oposição de acórdãos, motivo pelo qual o recurso deve ser dado como findo, nos termos do nº5 do artigo 284º do CPPT.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O acórdão recorrido é, no que ora relava, do teor seguinte:

«“A..... S.A.”, com os demais sinais dos autos, notificada do despacho, exarado a fls. 191 e 192 dos autos, que não admitiu recurso de revista dirigido ao S.T.A., dado que manifestamente fora de prazo, mais tendo indeferido liminarmente a alegação de justo impedimento no caso concreto, veio deduzir a presente reclamação para a conferência, ao abrigo do artº.652, nº.3, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, “ex vi” do artº.2, al.e), do C.P.P.Tributário (cfr. fls. 198 e seg. dos autos), alegando, em síntese:

(...)

O instituto da reclamação para a conferência, actualmente previsto no artº.652, nº.3, do C.P.Civil (aplicável ao processo judicial tributário “ex vi” do artº.2, al.e), do C.P.P.T.), fundamenta a sua existência no carácter de Tribunal colectivo que revestem os Tribunais Superiores, nos quais a regra é a decisão judicial demandar a intervenção de três juizes, os quais constituem a conferência, e o mínimo de dois votos conformes (cfr.artºs.17 e 35, ambos do E.T.A.F.).

Sempre que a parte se sinta prejudicada por um despacho do relator, pode dele reclamar para a conferência. Os direitos da parte – reforçados pela decisão colegial em conferência – são assegurados pela possibilidade de reclamação para a conferência de quaisquer decisões do relator, excepcionadas as de mero expediente (cfr.artºs.630, nº.1, do C.P.Civil).

A reclamação é, pois, também admissível de despacho proferido no exercício de poder discricionário, o qual tem a ver com matérias confiadas ao prudente arbítrio do julgador (cfr.artº.152, nº.4, do C.P.Civil).

A deliberação em conferência pode assumir uma de duas modalidades. Em primeiro lugar pode ser inserida no acórdão que virá a incidir sobre o recurso, seguindo, neste caso, a tramitação que for ajustada ao seu julgamento. Em segundo lugar, pode a mesma deliberação ser autonomizada num acórdão próprio, no caso de se impor uma decisão imediata devido à natureza da reclamação em causa ou se o acórdão sobre o recurso já tiver sido proferido. Em qualquer dos casos, é sobre o projecto elaborado pelo relator que o colectivo irá incidir a sua deliberação, com a consequente manutenção, revogação ou alteração do despacho reclamado (cfr. ac. T.C.A. Sul-2ª.Secção, 31/10/2013, proc. 6739/13; José Lebre de Freitas e Armindo Ribeiro Mendes, C.P.Civil anotado, Volume 3º, Tomo I, 2ª. Edição, Coimbra Editora, 2008, pág.106 e seg.; Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, 9ª. edição, Almedina, 2009, pág. 106 e seg.; António Santos Abrantes Geraldês, Recursos em Processo Civil, Novo Regime, 2ª. Edição Revista e Actualizada, 2008, Almedina, pág. 244 e seg.; Prof. Alberto dos Reis, C.P.Civil Anotado, V, Coimbra Editora, 1984, pág.421).

X

“In casu”, o despacho reclamado, o qual não admitiu recurso de revista dirigido ao S.T.A., dado que manifestamente fora de prazo, mais tendo indeferido liminarmente a alegação de justo impedimento no caso concreto, encontra-se exarado a fls.191 e 192 dos presentes autos e tem o seguinte conteúdo que integralmente se reproduz:

“...Requerimento de interposição de recurso de revista junto a fls.178 e seg. dos presentes autos: não se admite o recurso dado que está, manifestamente, fora de prazo.

Encontramo-nos perante processo de natureza urgente.

Nos processos urgentes os recursos que seguem o regime do C.P.T.A. são interpostos no prazo de quinze dias (cfr. artº.147, nº.1, do C.P.T.A.).

O douto mandatário da recorrente “A....., S.A.” considera-se notificado do acórdão exarado a fls.139 e seg. no pretérito dia 11/6/2013, uma terça-feira (cfr. notificação constante de fls.148 dos autos; artº.254, nº.3, do C.P.Civil).

O citado prazo de quinze dias para interposição do recurso teve o seu termo final em 26/6/2013, uma quarta-feira.

O recurso somente foi enviado para este Tribunal, através de fax, em 27/8/2013 (cfr. fls.159 e 160 dos autos).

Apesar disso, o douto mandatário da recorrente, no requerimento junto a fls.168 e 169 alega a existência de uma situação de justo impedimento, para tanto juntando cópias de declarações emitidas

pelo “SAMS-Serviços de Assistência Médico-Social” e por médico, visando comprovar o internamento hospitalar e posterior recuperação, estado que se manteve, alegadamente, até ao pretérito dia 27/7/2013 (cfr. documentos juntos a fls. 170 a 175 dos autos).

As alegações em causa não configuram, manifestamente, uma situação de justo impedimento prevista no artº. 146, do C.P.Civil (cfr. actual artº. 140, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6).

Assim é, porquanto, a figura do justo impedimento está reservada para as situações em que um evento não imputável à parte, ou ao seu mandatário, tenha obstado à prática atempada de um acto.

Face à redacção do artº. 146, nº. 1, do C. P. Civil, anterior à reforma de 1995, o actual conceito de justo impedimento foi alargado quanto aos parâmetros do seu funcionamento, visto que da actual redacção do preceito se pode concluir que a figura jurídica em causa passou a abranger não só os eventos normalmente imprevisíveis, estranhos à vontade da parte, mas antes todo o acontecimento obstaculizante da prática atempada do acto em causa, desde que não imputável à parte, nem aos seus representantes ou mandatários, assim se apelando para uma ideia de culpa (cfr. artº. 487, nº. 2, do C.Civil). Por outras palavras, só se verifica uma situação de justo impedimento, nos termos do artº. 146, nº. 1, do C.P.Civil, quando a pessoa que devia praticar o acto foi colocada na impossibilidade absoluta de o fazer, por si ou por mandatário, em virtude da ocorrência de um facto independente da sua vontade e que um cuidado e diligências normais não fariam prever (cfr. ac.S.T.A.-1ª. Secção, 15/5/2003, rec.354/03; ac.S.T.A.-1ª Secção, 26/9/2006, rec.119/06; ac.S.T.A.-1ª. Secção, 11/9/2008, rec.347/06; ac.T.C.A.Sul-2ª Secção, 2/10/2012, proc.3287/09; Abílio Neto, C.P.Civil anotado, 17ª. edição, 2003, pág.236; Carlos Lopes do Rego, Comentários ao C.P.Civil, I, Almedina, 2004, pág.154 e seg.).

Concluindo, indefere-se liminarmente a alegação de justo impedimento no caso concreto e através do requerimento junto a fls.168 e seg. dos autos...”.

X

Não existem razões para alterar o despacho objecto da presente reclamação, o qual supra se expõe.

O instituto do justo impedimento que, como transparece da sua própria designação, é reclamado por exigências evidentes de justiça, deve ser considerado de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no artº. 2, da C.R.P., mas também do próprio princípio do acesso aos Tribunais e à Justiça (cfr. artºs. 20, nº. 1, e 268, nº. 4, da C.R.P.) que não pode deixar de exigir para sua concretização a concessão de uma possibilidade efectiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos. Aliás, deve entender-se que vigora no nosso direito uma regra básica de que não deve perder direitos pelo decurso do tempo quem esteve impossibilitado de exercê-los, regra essa que tem vários afloramentos, um dos quais é o instituto do justo impedimento. O C.P.T.A. veio confirmar a aplicabilidade generalizada deste instituto do justo impedimento, ao admitir expressamente, no artº. 58, nº. 4, al.c), a sua invocação para impugnação de actos anuláveis para além do prazo legal. Por isso, a figura do justo impedimento deverá ser aplicada generalizadamente, tanto relativamente a processos que correm pelos Tribunais como aos processos administrativos (cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª. edição, I Volume, 2011, pág.275 e seg.).

Para o Cons. Rodrigues Bastos (cfr. Notas ao CPC, Vol. I, 3ª. Ed., pág.216), o que será necessário para enquadrar uma situação de justo impedimento é que o juiz, em cada caso concreto, averigue se o motivo invocado reúne os requisitos legais previstos no artº. 146, nº. 1, do C.P.Civil: se é imprevisível, se não é imputável à parte ou aos seus representantes, e, finalmente, se obsta, de modo absoluto, à prática, em tempo, do acto judicial de que se trata.

No sentido da não inconstitucionalidade do regime do justo impedimento, mesmo na redacção anterior à reforma de 1995, podem citar-se os acórdãos do T. Constitucional nºs. 380/96, de 6/3/1996, e 1169/96, de 20/11/1996, nos quais se examina, nomeadamente, a alegada violação do direito de acesso aos Tribunais ou do princípio do Estado de direito democrático, consagrados, respectivamente, no artº. 20, nº. 1, e no artº. 2, da C.R.P. (cfr. ac.T.C.A.Sul-2ª. Secção, 2/10/2012, proc.3287/09).

Voltando ao caso concreto, conforme se decide no despacho reclamado, só existe situação de justo impedimento quando ocorre um facto imprevisível, o qual não é imputável à parte ou aos seus representantes e que obsta, de modo absoluto, à prática, em tempo, do acto judicial de que se trata. Ora, tal não é o caso nos presentes autos. Incumbia, necessariamente, tanto ao mandatário, não impossibilitado sobre o ponto de vista volitivo, como à parte/recorrente o poder de providenciar pela substituição do mandatário, o que não se verificou.

Atento o acabado de relatar é o despacho reclamado confirmado pela Conferência, ao que se procederá na parte dispositiva do presente acórdão.

DISPOSITIVO

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste Tribunal Central Administrativo Sul em JULGAR IMPROCEDENTE A PRESENTE RECLAMAÇÃO PARA A CONFERÊNCIA, mais confirmando o despacho reclamado exarado a fls.191 e 192 dos autos.»

3.1. Como se referiu, o presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, em 28/11/2013, acórdão em que se julgou improcedente a reclamação para a conferência do despacho que indeferiu liminarmente a alegação de justo impedimento e não admitiu, por interposto manifestamente fora de prazo, recurso de revista dirigido ao STA.

E como igualmente se mencionou, apesar de por despacho do Exmo. Relator do TCA Sul (fls. 233) o recurso ter sido admitido como revista excepcional (nos termos do art. 150º do CPTA), veio a ser determinada (despacho de fls. 242) a redistribuição como recurso por oposição de acórdãos.

Sendo que a recorrente invoca que o acórdão recorrido está em oposição com os acórdãos proferidos pelo STA em 2/10/2008, no processo n.º 037656B, e pelo STJ em 9/5/2007.

3.2. Ora, não obstante ter sido considerada verificada a oposição de acórdãos, porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar - cfr. art. 641º, n.º 5, do actual CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, (1) importa, então, averiguar se tal oposição de acórdãos se verifica.

3.3.1. 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 perflhado, nos dois arestos, solução oposta;*

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

– *de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;*

– *de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;*

– *de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;*

– *de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.*

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

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

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, considerando, desde logo e em primeiro lugar apreciar a questão prévia suscitada pelo MP e que tem que ver com o facto de a recorrente alegar que “a questão em apreço é exclusivamente de direito e o mesmo é manifestamente contrário ao acórdão proferido sobre a mesma matéria no proc. n.º 037656B do Supremo Tribunal Administrativo, 2 de Outubro de 2008”, transcrevendo, em seguida, o sumário de um acórdão do STJ, alegadamente datado de 09/05/1997.

Vejamos.

3.3.2. A recorrente sustenta a oposição de acórdãos, quer na invocação do julgado no acórdão proferido em 2/10/2008, no processo n.º 037656B do STA (que é um acórdão proferido na 1ª Subsecção do Contencioso Administrativo deste Tribunal), quer no julgado num alegado acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, datado de 9/5/1997, cujo sumário transcreve.

Ora, sendo certo que a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos arts. 27º, alínea b) do ETAF, 284º do CPPT e 152º do CPTA, depende de existir *contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, há que atentar, igualmente, em que no regime do actual ETAF (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19/2), ao contrário*

do previsto no ETAF de 1984, não vem prevista a atribuição a qualquer das formações do STA (Pleno ou Plenário) o conhecimento do recurso para uniformização de jurisprudência entre acórdãos de diferentes secções (administrativa e tributária).

Com efeito, enquanto na alínea a) do art. 22º do ETAF de 1984 (aprovado pelo DL n.º 129/84, de 27/4) se atribuía a competência ao Plenário para conhecer «*dos recursos de acórdãos das secções que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão de diferente secção ou do plenário*», ⁽²⁾ o art. 29º do actual ETAF apenas atribui competência ao Plenário para conhecer dos conflitos de jurisdição. ⁽³⁾

Daí que, conforme se escreve no acórdão desta Secção do STA, de 4/7/2008, proc. n.º 0764/07, «... o facto de no ETAF de 2002 não se ter incluído na competência do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo a apreciação de recursos para uniformização de jurisprudência deve ser interpretado como expressão de uma intenção legislativa de não admitir recursos para uniformização com fundamento em decisões proferidas por formações do Supremo Tribunal Administrativo especializadas em áreas diferentes.

Aliás, o ETAF de 2002, em outras disposições confirma esse desígnio legislativo ao prever apenas situações de uniformização de jurisprudência no âmbito de cada uma das áreas da jurisdição administrativa e fiscal, como pode ver-se pelos seus arts. 23º, n.º 1, alínea f), 36º, n.º 1, alínea g), 43º, n.º 3, alínea d).

Assim, é de concluir que, no âmbito do ETAF de 2002, não se previu a prolação de decisões uniformizadoras relativamente a divergências jurisprudenciais ocorridas em áreas diferentes da jurisdição administrativa e fiscal.

Consequentemente, devem interpretar-se restritivamente as referências que no n.º 1 do art. 152º do CPTA se fazem a acórdãos em contradição com o recorrido como reportando-se apenas a decisões proferidas pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo e ou por uma das secções do contencioso administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos.

E, obviamente, na aplicação subsidiária deste regime ao contencioso tributário, com as necessárias adaptações, devem restringir-se os acórdãos invocáveis como fundamento do recurso a acórdãos proferidos pelas secções do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo ou de um dos tribunais centrais administrativos.»

Este entendimento foi igualmente sufragado no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, de 7/7/2011, recurso para uniformização de jurisprudência n.º 310/09, bem como no acórdão desta Secção do Contencioso Tributário, de 10/9/2008, proc. n.º 0768/07 e nos acórdãos do Pleno desta mesma Secção do Contencioso Tributário, de 25/3/2009, proc. n.º 0595/08 e de 5/6/2013, proc. n.º 01184/11 (com interesse para a matéria cfr. ainda, os acórdãos do Tribunal Constitucional, n.º 36/2009, de 20/1/2009, proc. n.º 869/08 e n.º 69/2009, de 11/2/2009, proc. n.º 754/08).

E no mesmo sentido se pronuncia o Cons. Jorge Lopes de Sousa, no comentários ao art. 284º do CPPT ⁽⁴⁾.

Perante o exposto e dado que, por um lado, não vislumbramos razões jurídicas (nem a recorrente as invoca) para alterarmos tal entendimento e, por outro lado, no caso, se indicam como acórdãos fundamento (que alegadamente perfilharam solução oposta à do recorrido acórdão da Secção do Contencioso Tributário do TCA Sul), os supra mencionados acórdãos (do STJ, datado de 9/5/1997 e do STA - Secção do Contencioso Administrativo - de 02/10/2008 - proc. n.º 037658B), concluímos, então, que não estão reunidos os requisitos de admissão do recurso por oposição de acórdãos.

E não estando reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo recorrente, 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, 4 de Junho 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* — *Ana Paula Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

⁽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, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação 15 ao art. 284, pp. 479/480.

(²) Compete ao plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: a) De recursos de acórdãos das secções que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta de acórdão de diferente secção ou do plenário.

(³) artigo 29º - Competência: Compete ao plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos conflitos de jurisdição entre tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários ou entre as Secções de Contencioso Administrativo e de Contencioso Tributário.

(⁴) ob. cit. anotação 2b) ao art. 284º, pp. 461/462.

Acórdão de 4 de Junho de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos. Decisões expressas. Dispensa de prestação de garantia. Renovação do pedido.

Sumário:

- I — São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002, a identidade da(s) questão(ões) de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, supondo-se estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica e ainda que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, contactando-se que se perfilharam, nos dois arestos, solução oposta através de decisões expressas e não apenas implícitas.*
- II — Não se verifica o 1.º requisito se os acórdãos em confronto na solução diversa que adoptaram para a 2.ª questão suscitada (consistente em saber se a Administração Fiscal devia ter convidado a requerente da isenção de prestação de garantia a suprir as incorrecções de requerimento deficientemente instruído no que respeita à prova dos pressupostos alegados do seu direito à isenção de prestação de garantia previstos no n.º 4 do artigo 52.º da LGT) não resultou de entendimentos divergentes expressos quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes da consideração de que se estava perante uma questão nova que não podia ser conhecida (o acórdão fundamento considerou que era uma questão nova e dela não conheceu embora tenha abordado o potencial, no caso concreto, de um putativo convite da Administração Fiscal ao executado/requerente da dispensa de garantia para prova dos pressupostos do direito requerido).*
- III — Caducando ope legis a isenção de prestação de garantia ao fim de um ano por força do disposto no artigo 52.º, n.º 5 da LGT (na sua actual versão) a renovação do pedido de isenção de prestação da garantia no seu tratamento procedimental nenhuma diferença apresenta relativamente ao primeiro pedido apresentado de dispensa dessa prestação. Consequentemente, também ao pedido de renovação de isenção da prestação da garantia não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT.*

Processo n.º 519/13-50.

Recorrente Fazenda Pública.

Recorrido: A..., L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A **Fazenda Pública**, veio recorrer do Acórdão proferido por este Supremo Tribunal (Secção de Contencioso Tributário) em 15 de Maio de 2013, (cfr. fls. 448-466), por **oposição** com o Acórdão deste STA Secção de Contencioso Tributário proferido em 23 de Abril de 2013 no processo n.º 507/13, relativamente a uma primeira questão, e com o Acórdão também deste STA e da mesma Secção, proferido em 26 de Setembro de 2012 no processo n.º 708/12, relativamente a outra questão.

Admitido o recurso por despacho de fls. 484 foram apresentadas alegações tendentes a demonstrar a **oposição** entre os citados acórdãos (cfr. fls.501-509).

Por despacho de fls.510 foi determinado o prosseguimento do recurso, tendo posteriormente sido proferidas alegações sobre o mérito, nas quais a recorrente **Fazenda Pública conclui da seguinte forma:**

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 duto Acórdão fundamento, **de que quando estejam em causa prazos muito curtos em que dificilmente seja possível conceder ao requerente de pedido de renovação da isenção de prestação de garantia bancária, o direito de audição prévia antes do terminus do prazo de caducidade da garantia, o mesmo deve ser dispensado, não havendo lugar à notificação do requerente para o exercício de tal direito antes da decisão de indeferimento, bem como, que é sobre o requerente do pedido de renovação de dispensa de garantia bancária que impende o ónus de provar os requisitos de que depende a dispensa de prestação de tal garantia, pelo que, nunca se justificaria um convite da AT para o requerente completar a prova dos factos alegados.**

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que, o prazo de 30 dias a que se refere o nº4 do art. 52º da LGT, não é só o prazo de que a AT dispõe para notificar o executado, mas sim e, sobretudo, o prazo findo o qual a garantia caduca, uma vez que a isenção de prestação da garantia só é válida por um ano.

4) Ora, como bem se salienta no acórdão fundamento, sabendo-se que o prazo que o executado tem para o exercício do direito de audiência não pode ser inferior a 8 dias, será muitas vezes difícil, dentro do prazo limite para a caducidade da garantia, assegurar ao requerente do pedido de renovação de isenção de prestação de garantia o direito de audição prévia.

5) Pelo que, caducando a garantia, por força da lei, em 31/12/12, razões de urgência, justificavam que, no caso, não houvesse lugar à notificação do requerente para o exercício do direito de audiência previamente à decisão a emitir sobre o pedido de renovação de prestação de garantia.

6) Por outro lado, **quanto à segunda questão jurídica** em oposição, se a AT devia, ou não, proceder à notificação do requerente para suprir deficiências do pedido e juntar os documentos necessários, também nos parece mais adequado concluir que é sobre o requerente que impende o ónus de provar os requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia, pelo que, nunca se justificaria um convite da AT para aquele completar a prova dos factos alegados.

7) Na verdade, tendo em conta a regra geral sobre o ónus da prova, artigos 342º do CC e art. 74º da LGT, é sobre o requerente que impende o ónus de provar os pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia.

8) Pelo que, ao entender que o princípio do dispositivo e da cooperação obrigava a que a AT convidasse o requerente a juntar os documentos necessários à prova dos requisitos de que depende a atribuição da isenção, o Ac. recorrido subverte as regras do ónus da prova e viola o art. 170º do CPPT.

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 dos Acórdãos fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 532, do qual se infere que ocorre oposição entre os arestos, mas pronuncia-se de seguida por dever ser julgado findo o recurso quanto à primeira questão (a de saber se deve haver lugar a audiência prévia antes da decisão do pedido de dispensa de garantia quanto a “novo período de isenção” na medida em que existe jurisprudência recentemente consolidada em sentido oposto à tese da recorrente.

Pronunciou-se quanto à segunda questão (a de saber se a Administração Fiscal deve efectuar convite para junção de elementos de prova sustentadores do pedido de dispensa de garantia quanto a “novo período de isenção”) no sentido expresso de que resulta manifesta a falta de oposição.

Foram colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juizes Conselheiros Adjuntos, cumprindo apreciar em conferência do pleno da secção.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Na decisão recorrida:

“1. Em 23/6/10, a reclamante “A....., Lda.”, foi citada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1279201001006452, para cobrança coerciva de uma dívida de IVA no valor de € 50.111, 21, referente aos exercícios de 2007 e 2008 - cfr. fls. 27 a 75 da p.i. processo no SITAF;

2. Em 25/6/2010, a executada deduz impugnação judicial neste TAF de Castelo Branco invocando a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA - cfr. fls. 80 e 82 contestação, processo no SITAF;

3. Em 07/07/2010, o Chefe do Serviço de Finanças de Seia emite mandado de penhora no âmbito do qual ordena a penhora de bens pertencentes ao executado suficientes para pagamento da dívida exequenda, juros de mora e custas processuais - cfr. fls. 83 da contestação, processo no SITAF

4. Em 15/07/2010, a executada/reclamante oferece à penhora o seu estabelecimento comercial instalado no prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Comba, concelho de Seia, artigo 882 e, bem assim todos os bens que integram o seu imobilizado com excepção dos veículos automóveis - cfr. fls. 89 a 96 da contestação, processo no SITAF;

5. Em 15/7/2010, o Serviço de Finanças de Seia, através do Ofício n.º 03467, procede à notificação da reclamante para a mesma vir reforçar a garantia, uma vez que a prestada se revelava insuficiente face ao valor dos bens dados como garantia - cfr. fls. 98 da contestação, processo no SITAF;

6. Em 31/8/2010, o Serviço de Finanças de Seia procede à penhora da universalidade do estabelecimento comercial identificado em 3 supra - cfr. fls. 13 a 21 da contestação, processo no SITAF;

7. Na mesma data é emitida informação referindo que o valor dos bens penhorados é insuficiente para garantir as dívidas constantes de outros processos executivos:

Em conformidade com o solicitado pelo mandatário da executada supra referenciada (fls. 23 a 24) e 34 a 37), foi efectuada a penhora da universalidade do estabelecimento comercial, pertencente à mesma e localizado na morada acima indicada, a fim de garantir nos termos do art.º 169º e 199º do CPPT, as dívidas constantes nos presentes processos executivos e no processo de execução fiscal n.º 1279201001005885. Ora, importa referir, que a totalidade dos bens penhorados no valor de € 173.039,00 (cento e setenta e três mil e trinta e nove euros), é insuficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido, situação essa, prevista pelo mandatário da executada, referindo no próprio requerimento que a mesma não dispõe de mais bens ou meios económicos que lhe permitam apresentar outro tipo de garantias, requerendo por esse motivo, a isenção parcial da prestação da garantia, nos termos do art.º 170º do CPPT. Assim, em conformidade com o Ofício Circulado n.º 60077 de 2010/07/29 da DSGCT e o n.º 3 do art.º 199º do CPPT, julgo estarem reunidos os pressupostos para a dispensa da prestação parcial da garantia, devidamente invocados e provados no respectivo requerimento (fls. 35 a 37), no entanto V. Exa., através do seu duto entendimento melhor decidirá.

À apreciação, consideração e decisão superior.

Na mesma data faço estes autos conclusos.

Serviço de Finanças de Seia, 31 de Agosto de 2010.

8. Em 31/8/2010, o Chefe do Serviço de Finanças e Seia, profere despacho no âmbito do qual concede à executada a dispensa parcial de garantia:- cfr. fls. 23 da contestação, processo no SITAF;

DESPACHO

A fls. 80 a 83 vem a firma executada A....., Lda, com sede em lote..... - Seia, requerer a isenção da garantia, nos termos do N.º 4 do art.º 52.º da Lei Geral Tributária e ainda com os fundamentos a que se refere o art.º 170.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a fim do incluso processo de execução fiscal ficar suspenso nos termos do art. 169.º do CPPT.

O estabelecimento industrial que a executada oferece como garantia, que já foi objecto da penhora, conforme documento de fls. 92 a 100.

Tendo em consideração que a executada impugnou a dívida constante deste processo e invoca prejuízo irreparável para a sua actividade, já que no sector bancário não consegue adequada garantia bancária, para o valor que falta para cumprir o disposto no N.º 5 do art. 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, requerendo por isso a isenção da garantia, para ser possível a suspensão da execução até à decisão da impugnação.

Assim, usando a faculdade que me é conferida pela alínea f) do art.º 10.º do CPPT, e porque considero reunidas as condições que se refere o N.º 4 do art.º 52.º da LGT e encontrando-se reunidos os pressupostos do art.º 170.º do CPPT, para a dispensa parcial da garantia, isento-então da diferença da garantia a prestar e o valor do estabelecimento,

Contudo, por uma medida cautelar e para evitar que ocorra o procelhado no N.º 3 do art. 48.º da LGT, proceda-se à preparação do processo para a reversão.

9. Em 28/09/2010, o Chefe do Serviço de Finanças de Seia, profere despacho no âmbito do qual suspende o processo de execução fiscal.

DESPACHO

Pela informação que antecede verifica-se que, a executada apresentou impugnação judicial do acto tributário, encontrando-se a referida impugnação pendente de decisão.

Foi efectuada a penhora ao estabelecimento industrial, tendo ainda sido promovida a reversão contra os responsáveis subsidiários B..... e C....., por uma medida cautelar, já que o valor do estabelecimento não era suficiente para servir de garantia nos termos do N.º 5 do art. 199.º do CPPT. Após a referida reversão foi concedida a isenção da garantia nos termos do art. 170.º do CPPT e N.º 4 do art.º 52.º da LGT, para o valor em dívida de € 53 128,98.

Efectuada a penhora no estabelecimento industrial e a reversão aos responsáveis subsidiários, encontram-se reunidos os pressupostos para suspender o processo de execução fiscal, nos termos do art. 169.º do CPPT.

Notificações necessárias.

Despacho de Isenção de Prestação de Garantia

Faço ao requerimento apresentado em 2010-08-31, pelo executado A..... LD contribuinte n.º..... a solicitar, ao abrigo do art. 52.º, n.º 4 Lei Geral Tributária, a dispensa de prestação de garantia no âmbito do(s) processo(s) executivo(s) identificados em anexo e uma vez que se encontram reunidos os pressupostos de que depende a sua concessão, dado o executado ter comprovado a inexistência/insuficiência de bens penhoráveis para satisfação do pagamento da dívida executanda e acrescida e demonstrado que a inexistência/insuficiência de património não lhe é imputável, conforme se afere dos elementos de prova juntos a fls. 90 A 100 dos autos, defiro o pedido de dispensa de prestação de garantia.

- cfr. fls. 74 da contestação, processo no SITAF;

10. Em 10/12/12, a ora reclamante solicita ao Chefe do Serviço de Finanças, pedido de isenção parcial de garantia, dado a garantia anterior ter, entretanto, caducado, tendo sido informado que:

Sobre o presente auto cumpre-me informar o seguinte:

O processo executivo supra referenciado encontra-se suspenso na fase 100, em virtude de ter sido objecto de impugnação por parte da Executada, tendo sido apresentada como garantia a penhora do estabelecimento industrial da mesma e concedida pelo Chefe deste Serviço de Finanças em 31/08/2010 a isenção parcial, relativa á diferença da garantia a prestar.

Na sequência da notificação efectuada centralmente para a prestação de garantia nos termos do art.º 169º do CPPT, em virtude da garantia atrás referida caducar em 31/12/2012, vem o mandatário da Executada requerer a dispensa da prestação da garantia nos termos do art.º 170º do CPPT, alegando insuficiência de património, em virtude do existente se encontrar já penhorado e não dispor de meios económicos que lhe permitam apresentar uma garantia bancária.

É o que sobre o assunto me cumpre informar.

À apreciação, consideração e decisão superior.

Na mesma data, faço este auto concluso.

Serviço de Finanças de Seia, 10 de Dezembro de 2012.

- cfr. fls. 89 da contestação, processo no SITAF;

11. Em 12/12/12, o Chefe do Serviço de Finanças emite despacho referindo que a decisão que recair sobre pedido formulado pela executada (nos termos do art. 52º, n.º 4 LGT e 170 do CPPT) é

da competência do Director de finanças da Guarda. Remete o processo para a Direcção de Finanças Guarda - cfr. fls. 90 da contestação, processo no SITAF:

12. Em 20/12/12, o Director de Finanças da Guarda profere despacho de indeferimento do pedido de isenção parcial da prestação de garantia fundando a sua decisão em informação, que se enuncia seguidamente:

Em 2012-12-10 deu entrada no Serviço de Finanças de Seia uma petição através da qual o sujeito passivo A Lda, NIPC, doravante designado de requerente ou de executado, vem, nos termos dos artigos 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT) e 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), solicitar que lhe seja novamente reconhecida a isenção parcial de garantia, com referência aos processos de execução fiscal n.º 1279201001005685 e dispensa n.º 1279201001006410 e n.º 1279201001006452, por manifesta insuficiência económica.

Consultado o sistema informático, nomeadamente o Sistema de Execuções Fiscais WEB, verifica-se que os presentes processos executivos foram instaurados por dívidas de IRC e IVA no valor de € 261.764,77, cifrando-se à data o valor da correspondente garantia em € 336.962,77.

Acresce referir que, tendo os referidos processos executivos sido impugnados judicialmente pelo requerente (Processos n.º 1279201003000010 e n.º 1279201003000036), foi efectuada a penhora da universalidade do estabelecimento comercial do executado, a fim de garantir a cobrança do valor em dívida, de acordo com os artigos 169º e 199º do CPPT, a qual foi no entanto insuficiente tendo sido concedida isenção parcial de prestação de garantia, nos termos do mencionado artigo 170º do CPPT.

Com a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012) ao n.º 5 do artigo 52º da LGT, as isenções de prestação de garantia concedidas em processo de execução fiscal passaram a estar sujeitas ao prazo de caducidade de um ano, pelo que o executado foi centralmente notificado de que a caducidade da isenção de prestação de garantia irá ocorrer em 2012-12-31.

(...)

Consultado o sistema informático, nomeadamente a Visão Integrada do Contribuinte, 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 da apresentação da 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 n.º 1 do artigo 74º da LGT e artigo 342º do Código Civil (CC), o requerimento apresentado pelo executado deveria estar devidamente fundamentado e instruído com todos os documentos comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa de garantia (artigo 170º, 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 170º 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 prosseguir os seus tramites normais a fim de ser assegurada a cobrança da respectiva dívida.

“ ...

B) No acórdão fundamento (o proferido no recurso n.º 507/13 de 23//04/2013) relativo à primeira questão:

A) Em 09.06.2010, o Serviço de Finanças de Seia instaurou contra a ora Reclamante, A....., 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 exceção 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 pare-

cer que não estão reunidos os pressupostos de dispensa contidos nos artigos 52.º 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. Indefero 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, Comba – 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).

C) No acórdão fundamento (o proferido no recurso n.º 0708/12 de 26/09/2013) relativo à segunda questão:

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa - 2, contra o ora Reclamante, por reversão, o processo de execução fiscal n.º 3247201101051776 e apensos para cobrança de dívidas relativas a IVA e IR de 2010 e 2011 no valor de € 1.985,97 - cf. fls. 4 a 13;

B) Em 21/10/2011, o Reclamante apresentou pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, bem como a dispensa de prestação de garantia que se dá aqui por integralmente reproduzido, invocando ter idade avançada, e não conseguir obtê-la junto de nenhuma entidade bancária, invocando não ser proprietário de quaisquer bens imóveis facto que o impede de os oferecer em dação em pagamento, juntou duplicados e procuração forense - cf. fls. 23 dos autos;

C) Sem conceder ao executado prazo para se pronunciar, por despacho de 25/10/2011, que se dá aqui por integralmente por reproduzido, veio a ser deferido o pedido de pagamento em prestações, e indeferido o pedido de dispensa da prestação de garantia, por não estar provada a manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, conforme determina o artigo 52.º, n.º 4 da LGT - cf. fls. 35 dos autos; D) De tal decisão reclamou para o Tribunal Tributário em 21/11/2011 - cf. fls. 42.

3 – DO DIREITO

Não obstante o despacho proferido nos autos, a fls. 510 sobre a aparente existência da invocada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede e não nos desobriga 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 641.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior art.º 685.º-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.

Assim, e perante o circunstancialismo fáctico-jurídico supra descrito cumpre apreciar, antes de mais, se se verificam os requisitos do recurso por oposição de acórdãos.

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.

O CASO DOS AUTOS

O presente recurso, com fundamento em oposição de acórdãos quanto a duas questões devidamente identificadas supra, vem interposto do acórdão proferido pelo STA, nos presentes autos, invocando a Fazenda Pública que está em oposição com a decisão proferida no Acórdão deste STA de 23/04/2013 tirado no rec. 507/13 (acórdão fundamento quanto à primeira questão) porquanto no acórdão recorrido se terá entendido «*Assim sendo afigura-se que as razões em que se fundamenta o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 26 de Setembro de 2012, para recusar o exercício do direito de audiência, no pedido inicial de isenção de prestação de garantia, não se verificam no caso de renovação tendente a obter um novo período de isenção*»

Enquanto que no acórdão fundamento, no caso concreto que analisou, se considerou que face aos prazos atendíveis, razões de especial urgência justificavam a dispensa do direito de audiência prévia.

A questão abordada por ambos os acórdãos foi a de saber se:

Na situação de renovação de pedido de isenção de prestação de garantia, regulada no art. 52º, nºs 5 e 6, da LGT, é de aplicar a jurisprudência deste Supremo Tribunal, atrás referenciada e definida para o pedido inicial de isenção de prestação de garantia consistente na não necessidade de audiência prévia do interessado antes de decisão do seu pedido.

Alegadamente haverá contradição entre os acórdãos na resposta a esta questão.

Creemos que ocorre efectivamente a apontada contradição.

Embora o acórdão fundamento aceite que **de regra** não se vê razão para afastar o dever de audiência prévia do executado requerente antes do indeferimento da renovação da isenção (E, é também nesse sentido a pronúncia do acórdão recorrido), depois acaba, no caso concreto, por decidir em sentido oposto ao do acórdão recorrido.

Mais: no acórdão recorrido (519/13 de 15/05/2013) refere-se expressamente: «*No caso em apreço, verifica-se que a Administração Tributária notificou a executada no dia 1 de Dezembro de 2012 de que a isenção anteriormente concedida terminava no dia 31 de Dezembro de 2012 e a executada requereu “a renovação” do pedido de isenção parcial da prestação de garantia em 10 de Dezembro de 2012, logo, foi requerido novo período de isenção antes da data da caducidade da anterior, razão por que a isenção anterior não chegou a caducar: Ora, encontrando-se o processo suspenso ao abrigo da isenção anterior não se vislumbra razões, em especial de urgência, que impeçam o exercício do direito de audiência*». –

Ao invés, no acórdão fundamento (507/13 de 23/04/2013) perante idêntico quadro factual – foram as razões de urgência que levaram ao afastamento do dever de audiência prévia. Anota-se que os factos são os mesmos (até a sociedade executada é a mesma), é igual o pedido de renovação de isenção parcial de prestação de garantia formulado face à caducidade de anterior isenção que iria ocorrer na mesma data em ambos os processos, esse pedido de renovação foi formulado na mesma data (10/12/2012) e o despacho de indeferimento foi proferido também na mesma data (em 20/12/2012).

Assim e quanto à primeira questão consistente em saber se ocorrerem ou não razões de urgência que justifiquem o afastamento do dever de audiência prévia do executado, ocorre OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS.

Diversamente, quanto à segunda questão não se verifica oposição de acórdãos.

Vejamos:

QUANTO À SEGUNDA QUESTÃO:

Consistente em saber se a Administração Fiscal devia ter convidado a requerente da isenção de prestação de garantia a suprir as incorrecções de requerimento deficientemente instruído no que respeita à prova dos pressupostos alegados do seu direito à isenção de prestação de garantia previstos no n.º 4 do art. 52º da LGT.

O Acórdão recorrido considerou que se a recorrente alegou os pressupostos da isenção de prestação de garantia previstos no n.º 4 do art. 52º da LGT, mas **não juntou a documentação necessária a fazer prova dos mesmos, não subsistem razões que impeçam a Administração Tributária de convidar a recorrente a suprir as incorrecções** do requerimento deficientemente instruído.

E o acórdão fundamento considerou que era uma questão nova e dela não conheceu embora tenha abordado o potencial, no caso concreto, de um putativo convite da Administração Fiscal ao executado/requerente da dispensa de garantia para prova dos pressupostos do direito requerido.

É o que resulta do seguinte trecho do Acórdão fundamento que passamos a reproduzir (cujos negritos são da nossa autoria):

(...) *Por um lado, como se viu, não ocorreu ilegalidade do despacho reclamado por preterição de formalidade legal decorrente da falta de audiência prévia. Por outro lado, atentando no teor da reclamação apresentado nos termos do art. 276º do CPPT e nas ilegalidades que aí foram imputadas ao*

despacho reclamado, quanto ao indeferimento da dispensa de prestação de garantia, logo se constata que esta questão da eventual atenuação do ónus da prova (reconduzida, no caso, à questão de saber se devia a AT e apesar de tal não ter sido pedido, juntar ao processos elementos documentais de que dispusesse) não foi suscitada: o reclamante não invocou (nem junto do OEF, nem em sede de reclamação do art. 276º do CPPT) matéria relativa às regras do ónus da prova e da repartição desse ónus, nem negou, sequer, que lhe cabia em exclusivo esse ónus; tal como nunca invocou ou colocou, nem a questão de saber se, nos casos previstos no n.º 3 do art. 170º do CPPT, o OEF está ou não sujeito ao dever de instruir o processo com prova de factos alegados pelo requerente, quando este nada lhe pede nesse sentido, nem a questão de saber se, por via disso, o despacho reclamado é ilegal por exigir ao executado que faça a prova dos factos que alega e por violação do princípio da colaboração [daí que, mesmo aceitando a relevância de toda a prova produzida quanto aos factos alegados (quer a produzida pela contraparte, quer a produzida por via do princípio da aquisição processual - art. 515º do CPC) no caso, não seja de apelar, sequer, à matéria atinente ao ónus de prova em sentido subjectivo (que sujeito é que pode produzir prova)].

E também não se nos afigura que a alegação de estarem «ao alcance da Administração todos os elementos necessários à análise da situação, nomeadamente os comprovativos da insuficiência económica, nos termos exigidos no art. 170º do CPPT» (alegação constante do art. 38º da reclamação) se possa subsumir ao pedido de junção de tais elementos documentais. Em suma, aquela alegação (no recurso) de ilegalidade da decisão por o indeferimento do requerimento de isenção de prestação de garantia se ter baseado apenas na apontada falta de prova dos factos invocados pelo requerente para sustentar a alegada falta de meios económicos (Conclusões XXXVII e ss.) e de que o único documento que ele poderia ter junto ao processo era uma certidão emitida pelo próprio Serviço de Finanças para que atestasse se o mesmo era ou não proprietário de algum bem (cujo resultado seria negativo) ou até mesmo uma declaração do Banco com que trabalha, para atestar que não lhe seria concedida nenhuma garantia bancária (até porque o depósito bancário que possui e se cifra em mais de € 12.000,00 está penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Lisboa 2) – cfr. Conclusões XXXIX e XLV – **configura-se, portanto, como questão nova, suscitada apenas no presente recurso e que, por isso, o STA não pode apreciar**: visando o recurso a reapreciação da decisão de tribunal de grau hierárquico inferior, apenas pode ter por objecto questões decididas pelo tribunal recorrido, não podendo conhecer-se de questões novas suscitadas nas alegações, salvo se forem de conhecimento officioso.

E nem se diga que o requerente deveria ter sido convidado, ainda que officiosamente, a completar a prova dos factos alegados.

Por um lado e sendo certo que, como aponta a sentença, atenta a regra geral sobre o ónus da prova constante do art. 342º do CCivil e o disposto no art. 74º da LGT, é sobre o requerente que impende o ónus de provar os pressupostos de que depende a dispensa de prestação de garantia, ou seja, que a prestação de garantia lhe causa prejuízo irreparável ou que carece manifestamente de meios económicos para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, e bem assim que a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade, **o que se verifica é que o recorrente não só não apresentou ou sugeriu qualquer meio de prova em ordem a demonstrar a factualidade concreta da qual se pudesse concluir pela manifesta falta de meios económicos, como também não alegou, sequer, que a inexistência de bens não era de sua responsabilidade, quando é certo que sem a prova desse pressuposto nunca seria, legalmente, possível a dispensa da prestação da garantia.**

Por outro lado, apesar do indeferimento por parte do OEF, o recorrente continuou a não juntar (na reclamação) qualquer elemento probatório dos factos (parcos) que alega relativamente à sua situação económica e nunca invocou que a AT devesse ter carreado para os autos elementos concretos de prova de que dispusesse (limitando-se, como se viu, a, conclusivamente, alegar estarem «ao alcance da Administração todos os elementos necessários à análise da situação, nomeadamente os comprovativos da insuficiência económica, nos termos exigidos no art. 170º do CPPT»).

O acto reclamado não foi, pois, impugnado com base numa actuação ilegal da AT sob esse prisma. O que conjugado com o facto de o reclamante nem sequer ter alegado factos concretos sobre os rendimentos e despesas que tem (o facto de não ter bens não significa que não tenha rendimentos, perceptíveis, desde logo, face à alegação de que está a pagar as dívidas em prestações) e, por maioria de razão, de não ter feito a mínima prova da sua concreta situação económica, nem ter protestado juntar qualquer prova ou formulado pedido no sentido de que ela fosse solicitada a alguma entidade oficial, leva a concluir pela legalidade da decisão recorrida.

Acresce que, ainda que a AT aportasse para os autos a prova de «todos» os factos alegados pelo executado, ou que este juntasse prova de «todos» esses factos que alegou (não ter património, ter dívidas fiscais e a circunstância de a idade avançada o impedir de obter crédito bancário), tal não significaria (atenta a total ausência de alegação quanto aos rendimentos ou proveitos auferidos e encargos suportados) que ficasse desde logo provada a sua concreta situação económica, em termos da eventual prova da «manifesta falta de meios económicos». E essa falta de alegação de factos con-

cretos já não seria sanável (mesmo que se formulasse o questionado convite) por via da junção dos elementos alegadamente em falta.

Improcedem, assim, as Conclusões do recurso..

Ou seja: Não ocorre aqui oposição com o acórdão recorrido que afirmou a necessidade do convite da Administração tributária à apresentação de elementos de prova enquanto no acórdão fundamento se identificou esta questão como questão nova e se considerou que mesmo na hipóteses de se entender que a administração fiscal devia ter convidado, ainda que officiosamente o requerente a completar a prova dos factos alegados, tal não se justificava no caso concreto pois não ajudaria à obtenção da pretensão do executado face às deficiências de alegação de factos concretos sobre a sua situação económica. Dito de outro modo: O acórdão fundamento não afirmou a ilegalidade de um convite da Administração Fiscal ao contribuinte/executado para apresentar novos elementos factuais mas antes afirmou ser esta uma questão nova e discorrendo sobre tal hipótese afirmou a sua irrelevância para o desiderato do executado face à falta de alegação de factos essenciais. Nestas circunstâncias não ocorre oposição de acórdãos pois que *“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, por todos, os seguintes acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 02.01.2010, recurso 1042/08, de 05.06.2013, recurso 180/12, de 03.07.2013, recurso 700/12, e de 26.03.2014, recurso 865/13, 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, como expressa Jorge Sousa e Simas Santos, in *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, pág. 424, *“(…) 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”*.

Concluiu-se assim que não se verificam, quanto a esta segunda questão os requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos pelo que quanto à mesma o presente recurso deve ser julgado findo nos termos do artº 284º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

DECIDINDO A OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS QUANTO À PRIMEIRA QUESTÃO ELEN-CADA.

Importa ter presente a jurisprudência firmada pelo Ac. do Pleno deste STA de 26/09/2012 tirado no recurso 0708/12 assim sumariado na parte que nos interessa: (i) *“Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT.”*

A fundamentação conducente a tal afirmação jurisprudencial foi a seguinte:

“3. Da aplicação do direito de audiência no procedimento de dispensa de prestação de garantia.

3.1. O art. 60º da LGT dispõe, sob a epígrafe «Princípio da participação»:

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

a)...

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

(...).»

3.2. A questão da aplicabilidade deste preceito face a pedido de dispensa de prestação de garantia não tem tido uma resposta uniforme da jurisprudência, como dá nota a decisão recorrida.

É que, embora se aceite, sem discrepância, a natureza judicial do processo de execução fiscal e a constitucionalidade da atribuição de competência à AT para a prática de actos de natureza não jurisdiccional no processo de execução fiscal (sem prejuízo da possibilidade de recurso (reclamação) para os Tribunais Tributários de quaisquer actos praticados pela mesma AT [cfr. os acs. desta Secção do STA, de 23/5/2012, rec. 489/12, de 9/5/2012, rec. 446/12, de 23/2/2012, rec. 59/12, de 7/2/2011, rec. 1054/11, de 2/2/2011, rec. 8/11, bem como, os acs. do Tribunal Constitucional, n.º 80/2003, de 12/2/2003 (in DR n.º 68, II Série, de 21/3/2003, pp. 4526 e ss.) n.º 152/2002, de 17/4/2002 (in DR n.º 125, II Série, de 31/5/2002, pp. 10338 e ss.) e n.º 263/02, de 18/6/2002 (in DR n.º 262, II Série, de 13/11/2002, pp. 18786 e ss.) e os acs. do STA, de 20/2/2008, rec. n.º 999/07, de 16/6/2004, rec. n.º 367/04, de 2/5/2001, rec. n.º 25027 e de 19/2/92, recs. n.ºs. 13763 e 13830], já, no que tange à natureza do acto aqui em questão (indeferimento do pedido de isenção de garantia - arts. 170º do CPPT e 52º n.º 4 da LGT), não tem havido unanimidade (Esta divergência jurisprudencial não será alheia à particular natureza do processo de execução fiscal. Veja-se que, por exemplo, Casalta Nabais aponta que «muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial.» (cfr. *Direito Fiscal*, 5ª ed., Almedina, 2009, p. 341).) de posições: sustenta-se, por

um lado, que estamos perante a prática de um acto predominantemente processual e relativamente ao qual, por isso, não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a regra constante do art. 60º da LGT (cf. o ac. de 7/3/2012, rec. 185/12) e, em contrário, argumenta-se, por outro lado, que esse acto se configura como acto administrativo praticado por órgãos da AT no âmbito do processo de execução fiscal (como sucederá, por exemplo, também com as decisões de suspender um processo de execução fiscal (art. 169º) e/ou de apreciar pedidos de pagamento em prestações (art. 196º) ou dação em pagamento (art. 201º, todos do CPPT). De acordo com este último entendimento, tais actos poderão ser definidos como actos materialmente administrativos em matéria tributária e não como meros actos de trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (cfr. art. 120º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA, de 14/12/2011, rec. n.º 1072/11, de 2/2/2011, rec. n.º 8/11).

E, a nosso ver, é de aceitar esta posição, pois que, confrontada a natureza dos actos que estão compreendidos nas hipóteses normativas acima transcritas, nomeadamente o pedido de dispensa de garantia previsto nos arts. 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52º n.º 4 da Lei Geral Tributária com a formulação habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação, é inquestionável que tais actos haverão de ser qualificados como verdadeiros actos administrativos em matéria tributária e não como meros actos de trâmite. (Neste sentido parece apontar, igualmente, Casalta Nabais, quando refere que, nos termos do art. 151º do CPPT, cabe aos Tribunais Tributários «decidir os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação dos créditos, a anulação da venda e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede da execução fiscal» (ob. cit. p. 253, bem como pp. 340/341).

Também a justificar a natureza administrativa (acto administrativo em matéria tributária), alguma doutrina (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, Editora Encontro de escrita, p. 429, anotação 11 ao art. 52º) pondera que “O texto do n.º 4 do art. 52º da LGT, na parte em que se refere que «a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia...», utiliza a fórmula habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação. Por outro lado, é claro por aquele texto que se trata de um poder que é atribuído à administração tributária, enquanto tal, pelo que não pode ser exercido pelo tribunal em substituição daquela, tendo a actividade deste de resumir-se à verificação de ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa e será um controle pela negativa, não podendo o tribunal substituir-se à Administração na ponderação dos valores que se integram nessa margem”.)

3.3. Todavia e não obstante esta conclusão, a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem também vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respectivo procedimento – n.º 4 do art. 170º do CPPT (cfr. os citados acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12 e de 23/2/2102, rec. n.º 59/12). (O ora relator subscreveu, aliás, o acórdão de 23/5/2012, no recurso n.º 489/12, apondo declaração de voto no sentido de revisão da primitiva posição sufragada no anterior acórdão de 14/12/11, rec. n.º 1072/11 (que é referenciado pelo recorrente para apoiar a sua alegação – cfr. Conclusões XXI a XXIX) quanto à aplicação do regime do art. 103º do CPA, ou seja, no sentido de que, face à urgência objectiva de prolação da respectiva decisão, revelada pelo art. 170º do CPPT, deve apelar-se ao regime contido no CPA, cujo art. 103º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no art. 2º, alínea c), da LGT.)

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no art. 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excepcionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA (aplicável por força da alínea c) do art. 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados) ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o factor tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais.

Ora, sendo certo «que o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito tem de ser norteadado pelo princípio superior da salvaguarda dos seus direitos ou interesses legítimos na feitura de uma decisão que se deseja correcta, não o é menos que tal exercício não deve criar obstáculos a situações objectivas de urgência legal, razão por que se impõe observar, também

nos procedimentos tributários de carácter urgente, a norma que prevê a dispensa de audiência contida no referido artigo 103º, n.º 1, alínea a), do CPA.

No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objectivamente o carácter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 103º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. n.º 59/12).

A prescrição de um prazo imperativo tão curto, associado à preocupação do legislador em estabelecer que do pedido devem constar as razões de facto e de direito em que se baseia a pretensão e que o mesmo deve ser instruído com a prova documental pertinente, apontam no sentido de a AT ser chamada a decidir apenas com base nos elementos que lhe forem aportados pelo executado, recaindo sobre ele o ónus de instruir o procedimento com todos os elementos necessários à formação da decisão pela AT. Ou seja, é de concluir que o legislador, tendo em conta a forma como regula os elementos que devem constar do requerimento e o prazo exíguo para a resposta da AT, não quis deliberadamente assegurar o direito de audiência.

Neste sentido, Diogo Leite de Campos, et all., anotam que o prazo de decisão extremamente curto previsto no n.º 4 do art. 170º do CPPT impõe a conclusão que não é legalmente assegurado o direito de audiência prévia nos casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia: “A inviabilidade prática de assegurar o direito de audiência do requerente da prestação de garantia nos termos previstos na LGT reconduz-se a que se esteja perante mais um caso em que, implicitamente, se estabelece que não há direito de audiência, caso este que, aliás, até se enquadra sem esforço apreciável na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA, em que se afasta o direito de audiência prévia «quando a decisão seja urgente»: no caso em apreço, o facto de se estabelecer um prazo imperativo de 10 dias para decisão, é uma manifestação explícita de que, na perspectiva legislativa, se está perante uma situação em que se impõe uma decisão urgente, pelo menos suficientemente urgente para justificar o afastamento da audiência prévia, como resulta da inviabilidade de o assegurar nos termos previstos na lei”. (Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao art. 52º, pp. 429/430 e anotação 12 ao art. 60º, pp. 512/513.)

Em suma, no caso vertente, a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objectivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar.

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232).

No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.)] ele mesmo contribui para a definição do objecto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.

3.4. Por outro lado e de todo o modo, a entender-se que estamos perante mero acto predominantemente processual, também não haverá lugar a direito de audiência prévia, já que à formação desse acto processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do art. 60º da LGT (cfr. o citado ac. de 7/3/2012, rec. n.º 185/12)”. (fim de citação)

O caso dos presentes autos, factualmente, diverge do caso decidido pelo acórdão do Pleno do STA acabado de citar, por ali estar em causa a dispensa da audiência prévia no caso do **primeiro pedido de isenção de prestação de garantia** enquanto que agora a questão que se coloca é a da dispensa da audiência prévia no caso de caducidade da isenção de garantia concedida por decurso do prazo legal consignado no n.º 5 do artº 52º da LGT, tendo sido atempadamente requerida a **renovação da dispensa da prestação de garantia** (destaques nossos).

E, quanto à necessidade de audiência prévia do contribuinte antes da decisão do pedido de renovação da dispensa de prestação de garantia, em situação fáctica semelhante, o acórdão recorrido e o acórdão fundamento deram respostas distintas.

Enquanto que o acórdão recorrido afirmou a necessidade de ouvir em audiência prévia o contribuinte considerando que no pedido de renovação nunca há urgência já que enquanto não for indeferido

o pedido a execução se mantém suspensa já o acórdão fundamento se afastou dessa regra por entender ocorrerem, no caso, circunstâncias de urgência que a tal obstavam.

O quadro legal essencial:

Após o decurso do prazo de um ano de isenção da prestação de garantia, quando concedida pela Administração Tributária ao contribuinte, o n.º 6 do artº 52º da Lei Geral Tributária prevê a necessidade de formulação, por parte deste, de um novo pedido de isenção de prestação de garantia, com o inerente novo procedimento probatório quanto aos pressupostos para a sua concessão.

Nem sempre foi assim.

Na sua inicial versão (artº 52º da LGT) não se estabelecia qualquer prazo de caducidade da garantia prestada, pelo que, excepto nos casos nele previstos em que era possível ao contribuinte obter a redução ou substituição da garantia prestada, ou, à Administração Tributária exigir o seu reforço, esta, uma vez prestada, mostrava-se válida e eficaz para suspender o processo de execução fiscal, até ao termo do processo que determinara a sua prestação, com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, introduziram-se alterações a este artigo da Lei Geral Tributária definindo, no que respeita à matéria em análise que:

(...)

«5 - A isenção prevista no número anterior é válida por um ano, devendo a administração tributária notificar o executado da data da sua caducidade, até 30 dias antes.

6 - Caso o executado não solicite novo período de isenção ou a administração tributária o indefira, é levantada a suspensão do processo.».

Esta inovadora alteração legislativa, obteve maioritariamente a interpretação de que determinou que a garantia passou a ter a duração de um ano, caducando os seus efeitos suspensivos sobre a execução pelo decurso desse prazo. E, impôs à Administração Tributária a obrigação de notificar o contribuinte, até 30 dias antes do termo desse prazo, para querendo solicitar novo período de isenção sob pena de não o fazendo ser levantada a suspensão do processo executivo fiscal, o que também acontecerá se o seu pedido vier a ser indeferido.

E, no fundo, é na interpretação que é dada a este preceito que divergem ambos os acórdãos. No acórdão recorrido conclui-se expressamente que sendo requerida a renovação, o processo de execução continua suspenso até ser decidido o pedido de renovação, enquanto que no acórdão fundamento, embora não se afronte directamente essa questão, está subentendido que se ocorrer o fim do prazo inicial de um ano, mesmo que seja pedida a renovação já não continua suspensa a execução.

Ora, considera-se que, face aos ditames legais, incluindo o disposto no artº 331º do C.Civil, o primeiro pedido de isenção termina decorrido que seja um ano e que o processo de execução continua suspenso por força do pedido de renovação até que o mesmo seja decidido (o ora relator nesta parte, reconhecendo a falta de clareza dos normativos da LGT em análise, revê a inicial interpretação que deles fez e a posição tomada no recurso 469/14 de 21/05/2014). A execução continuará assim suspensa não por força do período inicial de isenção, mas por força do pedido de renovação pois que o n.º 6 do art. 52º da LGT apenas se refere à questão do levantamento da suspensão da execução, e não à questão da caducidade da isenção concedida por um ano. A “renovação” de um pedido de isenção tem na sua génese a solicitação de um novo período de isenção por um ano. Pedido esse que dará, necessariamente, início a um novo procedimento, que tem de ser analisado e decidido nos termos previstos nos nºs 5 e 6 do art. 52º da LGT, devidamente conjugados com o artº 170º do CPPT, já que não existe qualquer outra norma que regulamente o procedimento para a apreciação deste tipo de pedidos.

Nos termos do disposto no artº 328º do Código Civil a caducidade não se suspende nem interrompe senão nos casos em que a lei o determine.

O direito de obter a suspensão da execução através da prestação de uma garantia idónea que assegure o pagamento da dívida exequenda que venha a julgar-se exigível, passou a ser um direito caducável que se extingue – com base na garantia prestada – se decorrer um ano sobre a sua prestação e outra garantia não for oportunamente prestada, ainda que, em concreto sejam dados em garantia os mesmos bens ou direitos que asseguravam aquela que termina. O levantamento da suspensão do processo executivo fiscal ocorre se o contribuinte obteve inicialmente o benefício de isenção de prestação de garantia e se, decorrido um ano sobre obtenção de tal isenção, nada fizer, ou o seu pedido vier a ser julgado improcedente. Pode suceder que antes de levantada a suspensão da execução (por eventual morosidade dos serviços da Administração Tributária), consiga o contribuinte ou prestar nova garantia, ou, obter nova isenção, mas isso não significa que a garantia prestada ou a isenção obtida não tenha caducado findo o ano após a sua prestação/concessão.

Assim sendo, (e não obstante o ora relator manter tudo o que exprimiu no voto de vencido aposto no acórdão uniformizador de jurisprudência de 26 de Setembro de 2012 (rec. n.º 0708/12) quanto à dispensa da audiência face à urgência do procedimento) impõe-se aplicar ao caso dos autos a doutrina neste aresto contida, não sem antes salientar que, a urgência do procedimento não deve apenas ser vista pela óptica do contribuinte mas também pela óptica da Administração Tributária e o superior interesse na realização de receitas fiscais com vista à satisfação das necessidades colectivas e outros encargos do Estado.

Em suma: caducando ope legis a isenção de prestação de garantia ao fim de um ano por força do disposto no artº 52º n.º 5 da LGT (na sua actual versão) a renovação do pedido de isenção de prestação da garantia nos seu tratamento procedimental nenhuma diferença apresenta relativamente ao primeiro pedido apresentado de dispensa dessa prestação.

O disposto nos nºs 3 e 4 do artº 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário aplica-se a todos os pedidos de dispensa de garantia, sejam eles formulados pela primeira vez ou não.

Consequentemente, também ao pedido de renovação de isenção da prestação da garantia não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artº 60º da LGT.

Preparando a decisão formulam-se as seguintes proposições:

1) São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002, a identidade da (s) questão (ões) de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, supondo-se estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica e ainda que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, contactando-se que se perfilharam, nos dois arestos, solução oposta através de decisões expressas e não apenas implícitas.

2) Não se verifica o 1.º requisito se os acórdãos em confronto na solução diversa que adoptaram para a 2ª questão suscitada (consistente em saber se a Administração Fiscal devia ter convidado a requerente da isenção de prestação de garantia a suprir as incorrecções de requerimento deficientemente instruído no que respeita à prova dos pressupostos alegados do seu direito à isenção de prestação de garantia previstos no n.º 4 do art. 52º da LGT) não resultou de entendimentos divergentes expressos quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes da consideração de que se estava perante uma questão nova que não podia ser conhecida (o acórdão fundamento considerou que era uma questão nova e dela não conheceu embora tenha abordado o potencial, no caso concreto, de um putativo convite da Administração Fiscal ao executado/requerente da dispensa de garantia para prova dos pressupostos do direito requerido).

3) Caducando ope legis a isenção de prestação de garantia ao fim de um ano por força do disposto no artº 52º n.º 5 da LGT (na sua actual versão) a renovação do pedido de isenção de prestação da garantia nos seu tratamento procedimental nenhuma diferença apresenta relativamente ao primeiro pedido apresentado de dispensa dessa prestação. Consequentemente, também ao pedido de renovação de isenção da prestação da garantia não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artº 60º da LGT.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso quanto à segunda questão, supra enunciada, que vinha apresentada como encerrando oposição de acórdãos.

No mais, e quanto à primeira questão apresentada como encerrando oposição de acórdãos, conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido e julgando que no caso, não há lugar ao exercício do direito de audiência prévia previsto no artº 60º da LGT antes de apreciação do pedido de renovação de isenção de prestação de garantia.

Custas pela recorrente na parte em que decaiu.

Lisboa, 4 de Junho de 2014. — *José da Ascensão Nunes Lopes* (relator) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José Maria da Fonseca Carvalho* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* (votou a decisão com declaração em anexo).

Declaração de voto

Quanto à primeira questão tratada no acórdão recorrido, entendo que os Acórdãos em confronto apenas enfrentam, de modo divergente, a questão de saber qual o “...tratamento procedimental...” a dar ao pedido de renovação de isenção de garantia e se tal isenção caduca ao fim de um ano, ope legis, por força do disposto no art. 52º, n.º 5 da LGT.

Já quanto à possibilidade de haver audiência prévia, entendo que não há oposição entre os acórdãos porque em ambos se admite essa possibilidade em termos genéricos.

Ambos os acórdãos partem de diferentes apreciações da matéria de direito porque, enquanto no acórdão fundamento se reconduz a apreciação da questão, ainda dentro do prazo inicial de isenção, já no acórdão fundamento se estende essa apreciação para além desse mesmo prazo, nos termos do disposto no artigo 52º, n.º 6 da LGT.

E, enquanto no acórdão fundamento se afastou tal instituto por razões de urgência, no acórdão recorrido entendeu-se que o vício do procedimento a apreciar não se reconduzia a uma omissão do direito de audiência prévia, mas antes, a falta de convite para correcção de requerimento deficiente. Lisboa, 4 de Junho de 2014. — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia*.

Acórdão de 4 de Junho de 2014.**Assunto:**

Uniformização de Jurisprudência. Decisão Arbitral. Não Admissão do Recurso.

Sumário:

- I — O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável ex vi do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT).*
- II — Não havendo entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo apresentado como fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito — porquanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa — não deve o recurso ser admitido.*

Processo n.º 1447/13-50.

Recorrente: D..., S. A.

Recorrida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

Recurso para uniformização de jurisprudência da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD no processo n.º 134/2012-T

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “D....., S.A.” (adiante Recorrente) veio, ao abrigo do disposto no art. 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD em 22 de Agosto de 2013 no processo n.º 134/2012-T, no segmento em que julgou improcedente o pedido de anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 2009 na parte que teve origem na correcção do lucro tributável declarado por divergência quanto à aplicação do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho para jovens, previsto no art. 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Invoca contradição entre essa decisão e o acórdão (fundamento) da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Setembro de 2009, proferido no processo n.º 248/09 ⁽¹⁾.

1.2 A Recorrente apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor: «

A. O acórdão fundamento transitado em julgado chegou ao resultado interpretativo de que a criação líquida que importa aferir e mensurar é apenas a que se reporta ao universo restrito das entradas e saídas dos trabalhadores elegíveis, que são no caso os trabalhadores jovens (trabalhadores elegíveis).

B. A decisão arbitral ora recorrida decidiu por sua vez que saídas de trabalhadores não elegíveis aquando da sua contratação deveriam também entrar nesta mensuração.

C. Não há a respeito desta questão diferenças perceptíveis entre o quadro legal vigente em 2002 (ano a que se reporta o acórdão fundamento) e o quadro legal (aperfeiçoado) vigente em 2009 (ano a que se reporta a decisão arbitral recorrida).

D. Mais concretamente, por contraste com 2002, ou melhor, por contraste com resultado interpretativo a que chegou o acórdão fundamento por referência a 2002, o regime em 2009 limita-se, para o que aqui interessa, a incluir uma precisão ou explicitação ausente do resultado interpretativo do acórdão fundamento por referência a 2002: as saídas de trabalhadores que aquando da sua entrada ou admissão representavam então contratações elegíveis, também entram nas contas da criação líquida. Mas isso é pacífico e não é o que está aqui em causa.

E. No que respeita ao ponto controvertido que aqui está em causa (saídas de trabalhadores que aquando da sua entrada não representaram então contratações elegíveis) o regime em 2009 nada acrescenta ou altera relativamente ao regime de 2002 por referência ao qual raciocina e julga o acórdão fundamento.

F. Há, pois, oposição da decisão arbitral quanto à mesma questão fundamental de direito com o acórdão (fundamento) do STA de 23 de Setembro de 2009, proferido no processo n.º 0248/09, nos termos e para os efeitos do art. 25.º, n.º 2, do RAT.

G. A decisão arbitral infringiu o disposto no n.º 1 e no n.º 2, alínea d), do artigo 19.º do EBF, na redacção em vigor em 2009, aplicando um conceito de aferição e mensuração de criação líquida de emprego que em momento algum, inclusive na redacção em vigor desde 2007, foi consagrada na lei.

H. Comece-se por salientar que a interpretação da Unidade dos Grandes Contribuintes que a decisão arbitral sancionou foi entretanto, pouco mais de um ano após a sua criação, abandonada já pelo seu criador (a UGC). E fez muito bem a UGC em abandonar a sua criação, uma vez que esta não só desrespeitava a letra da lei como frustrava o seu propósito.

I. Com efeito, pretendendo-se incentivar a criação líquida de emprego exclusivamente com respeito a um universo determinado de trabalhadores (os trabalhadores ditos jovens) – cfr. a norma matriz constante do n.º 1 do artigo 19.º do EBF –, só as entradas e saídas dentro desse universo deverão entrar nos cálculos de aferição dessa criação líquida.

J. Só tendo este benefício começado a aplicar-se em 1998 (por força da Lei n.º 2/98), só as admissões a partir dessa data contam para o cálculo do benefício e, coerentemente, só as saídas de entre essas admissões que começaram a contar para o cálculo do benefício, devem relevar para este mesmo cálculo.

L. Em suma, só os trabalhadores elegíveis (ditos jovens) aquando da sua admissão hão-de afectar negativamente aquando da sua saída os cálculos do incentivo à criação líquida de emprego para jovens, ou de outro modo o incentivo deixaria de ter o enfoque e concentração que a sua previsão normativa matriz (constate do n.º 1 do artigo 19.º do EBF) anuncia e prescreve.

M. E a alínea d) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF não contraria nem subverte os propósitos e a lógica co-naturais à previsão normativa matriz deste benefício, antes os confirmam: daí resulta que as saídas relevantes são apenas as dos trabalhadores “(...) que à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições”, i.e., que constituíam contratações elegíveis à data da respectiva admissão, situação em que por definição não se encontram todos os trabalhadores contratados anteriormente à existência deste benefício fiscal.

N. Deve, pois este Tribunal, anulada a decisão arbitral na parte respeitante a esta matéria, anular parcialmente, em substituição, a liquidação adicional de IRC n.º 2012 8510001324 (e derrama municipal consequente) – e correspondentes juros compensatórios – respeitante ao exercício de 2009, aqui em causa, na parte correspondente ao montante (incluindo juros compensatórios) de € 8.892,55.

Termos em que [...], deve ser aceite o presente recurso, deve ser aceite o presente recurso, deve ser anulada parcialmente a decisão arbitral e deve ser proferido acórdão por este Tribunal decidindo a questão controvertida aqui em causa nos termos peticionados, com a consequente anulação parcial da liquidação adicional de IRC (e derrama municipal consequente) n.º 2012 8510001324, e correspondentes juros compensatórios, respeitante ao exercício de 2009, por violação de lei, nos termos supra quantificados, i.e., na parte correspondente a € 8.892,55, com todas as consequências legais, designadamente a indemnização pelos prejuízos decorrentes de prestação de garantia indevida, calculada com base nos custos incorridos com a prestação da mesma, acrescidos de juros à taxa legal calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que Requerente seja ressarcida dos mesmos» (2).

1.3 O Ministério Público foi notificado nos termos e para os efeitos do art. 146.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

1.4 Notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor: «

1. O presente recurso não deve ser admitido, porquanto não se verificam os requisitos de que depende a sua admissão.

2. Das alegações de recurso não se retira a identidade entre a matéria objecto da decisão arbitral recorrida e a matéria objecto do acórdão fundamento.

3. Assim como não resultam demonstrados os aspectos da alegada contradição entre a decisão recorrida e o acórdão fundamento.

4. Aliás, o acórdão alegadamente fundamento foi, até, citado pela recorrida, em abono da defesa que expendeu na resposta ao pedido de pronúncia arbitral.

5. Como fixado pelo acórdão do pleno da Secção do Contencioso Administrativo, proferido no processo 515/07, em 18-10-2007:

a) só é figurável a oposição relativamente a decisões expressas e não a julgamentos implícitos;

b) só releva a oposição entre decisões e não entre a decisão de um e os fundamentos ou argumentos de outro;

c) é pressuposto da oposição de julgados que as soluções jurídicas partilhadas em ambos os acórdãos – recorrido e fundamento – respeitem à mesma questão fundamental de direito;

d) é igualmente pressuposto estar em causa a mesma situação fáctica.

6. Na situação sub iudice inexistente identidade das questões fácticas em causa na decisão recorrida e no acórdão fundamento, assim como inexistente alegada oposição.

7. Na decisão recorrida cumpria decidir se a aplicação que a AT fez do então art. 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual 19.º) configura aplicação retroactiva da lei e se, tal como defendido pela recorrida, o factor relevante é a idade do trabalhador à data da constituição do vínculo laboral, sem qualquer restrição quanto ao momento em que esse vínculo se constituiu.

8. No acórdão fundamento estava em causa “(...) a majoração dos encargos com a criação líquida de postos de trabalho (...) quando os trabalhadores tenham sido contratados através de acordos de cessão de posição contratual”. E o “conceito de vínculo” em contraposição com o “conceito de posto” – página 2 do acórdão fundamento.

9. A questão que se colocava nesse acórdão fundamento foi assim formulada: “3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se os trabalhadores inicialmente contratados a termo incerto, com menos de 30 anos, relativamente aos quais os contratos se converteram em contratos sem termo devem ser considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal (...)”.

10. Apreciando-se, aí se decidiu não ser reconhecido o benefício fiscal, por se entender não ocorrer

11. Tendo, tal como na decisão recorrida, julgado assistir razão à administração fiscal.

12. É, pois, diversa a questão fáctica em causa, não havendo, também, qualquer contradição entre as suas decisões.

13. O acórdão recorrido efectuou uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantido.

14. Não há aplicação retroactiva da norma pelo facto de se considerar factor relevante a idade do trabalhador à data da constituição do vínculo laboral.

15. A lei em vigor à data dos factos determina que se considere uma determinada variável – a idade do trabalhador à data da constituição do vínculo – nada mais!

16. Não determina que a mesma variável só seja atendida se ocorrida já depois da sua entrada em vigor. Ou seja, não determina que se considere apenas a idade dos trabalhadores que tenham sido admitidos depois da sua entrada em vigor.

17. O factor relevante é a idade do trabalhador à data da constituição do vínculo laboral, sem qualquer restrição quanto ao momento em que esse vínculo se constituiu, o que não configura aplicação retroactiva da lei.

18. Para o exercício do direito ao benefício hoje, há que apreciar uma variável que ocorreu antes da entrada em vigor da lei. Tão só!

19. Na redacção da lei em causa, o legislador optou por definir de forma expressa o que se entende por “criação líquida” afastando intencionalmente as possíveis diferentes interpretações da lei anterior.

20. Definiu de forma clara os requisitos para que os trabalhadores admitidos possam ser elegíveis, bem como os trabalhadores cuja saída deve contribuir negativamente para o cálculo, indicando que, neste caso, as condições são verificadas à data do início do vínculo.

21. O legislador não faz depender a qualificação de saída elegível do facto de a admissão ter ou não ocorrido no âmbito do benefício ou, sequer, da sua vigência.

22. Do documento junto como doc. 7 não resulta identidade de situações, donde não poderá tal junção atender e valer aos interesses da recorrente.

23. Tudo visto é manifesto que o acórdão recorrido procedeu a uma correcta aplicação e interpretação de todos os preceitos legais atendíveis.

Nestes termos [...],

Deverá o presente recurso ser rejeitado, por não se verificarem os pressupostos da sua admissibilidade;

Ou, caso assim não se entenda,

Deverá ser mantido o acórdão recorrido, negando-se provimento ao recurso por não se verificarem os imputados vícios [...].»

1.4 Foi dada vista ao Ministério Público.

1.5 Os Juizes Conselheiros desta Secção do Contencioso Tributário tiveram vista dos autos.

1.6 Cumpre apreciar e decidir em conferência no Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, sendo que, antes do mais, há que verificar se estão verificados os requisitos da admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência.

Só se concluirmos pela verificação desses requisitos, passaremos a conhecer do mérito do recurso, ou seja, da infracção imputada à decisão arbitral recorrida (cfr. art. 152.º, n.º 3, do CPTA ⁽³⁾), ou seja, do erro de julgamento relativamente aos requisitos de aplicação do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho para jovens, previsto no art. 19.º do EBF.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 A decisão arbitral recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto: «

1- Na declaração modelo 22 de IRC, referente ao ano de 2009, a requerente procedeu à dedução, no quadro 07, campo 237, do montante de € 479.089,34, correspondente a juros indemnizatórios que recebeu, decorrentes de imposto pago em excesso, respeitante aos anos de 2000 a 2003 [valor contabilizado na conta “79700001 correcções de exercícios anteriores – juros indemnizatórios].

2- Do procedimento de inspeção efectuado ao exercício de 2009 ao grupo fiscal cuja sociedade dominante é a D..... (requerente), com o NIF, resultaram as correcções ao nível do lucro tributável do grupo “D.....” no montante de € 990.709,29, à dedução de prejuízos fiscais de exercícios anteriores de € 4.209,27 e ao nível do cálculo do imposto de € 83.374,18 e que deu origem à liquidação de IRC (e derrama municipal consequente), e juros compensatórios, n.º 2012 8510001324 (cfr. Doc. n.º 1 com a PI e relatório dos Serviços de Inspeção Tributária), liquidação esta que foi objecto de pagamento parcial com respeito à parte não contestada da mesma (Docs. n.ºs 3 e 4);

3- A requerente submete à apreciação deste Tribunal Arbitral a legalidade de parte desta liquidação, mais concretamente as partes que resultaram das seguintes correcções (cfr. Relatório da Inspeção Tributária – RIT – junto com o requerimento inicial Doc. n.º 6):

Correcções contestadas Grupo D.....exercício de 2009

Correcções à matéria colectável:

Da D.....	
A) Juros indemnizatórios	479 089,34
B) Violação do princípio da plena concorrência	28 542,42
II. Da E.....	
C) Benefício Fiscal à Criação Líquida de Imposto	33 075,00
	540 706,76

Correcções ao cálculo do imposto:

III. Da D.....	
D) Dupla tributação internacional	38 040,00
IV. Da E.....	
E) Dupla tributação internacional	21 360,90
	59 400,90

Matéria colectável	540 706,76
Colecta	135 176,69
Dupla tributação internacional	59 400,90
Derrama	8 070,92
Imposto liquidado adicionalmente	202 648,51
Juros compensatórios	3 887,14
	206 535,65

4- A correcção no valor total de 37.129,86 euro resulta do facto de a sociedade D..... ter considerado como custo do exercício, o valor relativo a diversos serviços adquiridos a terceiros, mas cujos beneficiários dos mesmos são outras entidades relacionadas.

5- A correcção do montante total de 28.542,42 euro resulta da determinação da remuneração de plena concorrência para financiamentos efectuados sem remuneração às sociedades suas participadas F..... e G..... [em conformidade com o n.º 1 do art. 58.º do CIRC].

6- A E....., SA no apuramento ao lucro tributável deduziu o valor de 33.075,00 euro considerando número de postos de trabalho criados no exercício (2009) nos termos do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo a AT corrigido o respectivo lucro tributável com os fundamentos constantes do ponto III.1.1 e IX-2.1 do Relatório de Inspeção anexo [cfr. folhas 5 a 8 e 18 a 20 do relatório individual – Anexo 2].

7- O grupo D..... entregou em 2011-02-01 a declaração de substituição identificada com o n.º 15 2009 C0013 10, que serviu de documento base de análise à acção inspectiva, sendo que nesta declaração o grupo já reflectiu a regularização a favor do Estado no montante de 286.981,25 Euro correspondente à redução do benefício fiscal do SIFIDE na sociedade dominante.

8- A correcção no montante de 38.040,00 Euro foi efectuada nos termos do artigo 85.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC [que limita a dedução por dupla tributação internacional à fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados,

líquidos dos gastos directamente ou indirectamente suportados para a sua obtenção], corrigindo-se o imposto do grupo “D.....” com os fundamentos constantes do ponto III-2.1 do Relatório de Inspeção que se anexa e é parte integrante do Relatório [fls. 38 a 43 do relatório individual – Anexo 1].

8- [(⁴)] A E..... deduziu [indevidamente?] à colecta de IRC a título de eliminação da dupla tributação internacional invocando o artigo 85.º (actual 91.º) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) referente a imposto retido em 2009 (21.360,90 euro) sobre rendimentos de 2008, tendo-se corrigido o imposto do grupo com os fundamentos constantes do ponto III-2.1 e IX-3.1 do Relatório de Inspeção que se anexa e é parte integrante do presente Relatório [folhas 9 a 11 e 20 a 22 do relatório individual – Anexo 2].

9- A E..... deduziu [indevidamente?] à colecta de IRC referente ao benefício fiscal ao abrigo do “Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009” (RFAI) o valor de 23.973,2 Euro por não respeitar à exclusividade do incentivo fiscal ao investimento da mesma natureza determinada no artigo 6.º do RFAI 2009 aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, relativa a parte do investimento simultaneamente englobado para efeitos de SIFIDE, corrigindo-se o imposto do grupo com os fundamentos constantes do ponto III-2.2 e IX-3.1 do Relatório de Inspeção que se anexa e é parte integrante do presente Relatório [folhas 11 a 14 e 22 e 23 do relatório individual – Anexo 2].

10- A requerente prestou garantias bancárias (perfazendo um total de 263.094,35 Euro, em 6 de Novembro de 2012 e 20 de Novembro de 2012) destinadas a assegurar o pagamento, na parte ora impugnada, da liquidação adicional a que se alude supra (n.ºs 2 e 3 dos factos provados) – Cfr. Doc. 5, junto com o requerimento inicial.

11- A Requerente encontra-se sujeita ao Regime Especial de Tributação pelos Grupos de Sociedades, previsto, em 2009, nos arts. 63.º a 65.º do CICR (actualmente nos seus arts. 69.º a 71.º).

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

1- No âmbito de uma acção de fiscalização efectuada à empresa “A..., S.A.” foram efectuadas correcções meramente aritméticas da matéria colectável do exercício de 2002 e procedeu-se a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios para aquele ano, com o n.º 2007 8310002345, no valor de € 5.759,62 – cfr. “demonstração de liquidação” de imposto de fls. 51 e 52 e “demonstração de compensação”, de fls. 50, e conclusões da acção de inspeção, de fls. 63, do P.A. apenso.

2- As correcções constantes das “conclusões do relatório” mencionadas em 1, estão fundamentadas no Relatório elaborado pelos serviços de inspeção, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido e do qual consta, designadamente, que “... o sujeito passivo deduziu... o valor de € 357.312,92 relativo a benefícios fiscais... da análise efectuada verifica-se que vários colaboradores foram contratados através de acordos de cessação de posição contratual celebrados entre a A... ou a B... e a C..., transferindo os trabalhadores de uma empresa para a outra... encontram-se estabelecidas cláusulas..., que salvaguardam a antiguidade do trabalhador, bem como o regresso à primeira entidade patronal... a transferência de trabalhadores de uma entidade para outra com a qual se encontra relacionada (art. 58.º, n.º 4 do CIRC), através de um acordo de cessação de posição contratual não se pode considerar criação líquida de postos de trabalho, na medida em que no conjunto das entidades relacionadas não houve criação mas transferência de postos de trabalho. O acordo de cessação de posição contratual não é um contrato sem termo. Não há verdadeira e total desvinculação do trabalhador em relação à primeira entidade patronal...” - cfr. Relatório da I.T. de fls 60 a 77 do P.A. apenso aos autos.

3- Dá-se aqui por reproduzido o “Acordo de Cessão de Posição Contratual de Contrato de Trabalho” celebrado entre a sociedade cedente e a sociedade cessionária ora impugnante e um trabalhador com contrato de trabalho sem prazo celebrado com a cedente, pela qual a cessionária adquire a posição contratual naquele contrato de trabalho, sendo clausulado que cessando a prestação de trabalho por qualquer facto, aquele trabalhador conserva o direito de regressar à cedente, excepto por cessação válida do contrato de trabalho. - cfr. fls. 68 a 72, do P.A. apenso aos autos.».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Pretende a Recorrente, ao abrigo do disposto no art. 152.º do CPTA, aplicável *ex vi* do art. 25.º do RJAT, a uniformização da jurisprudência relativamente a uma questão fundamental de direito alegadamente decidida em sentido divergente nas decisões em confronto: a dos requisitos para a aplicação do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho para jovens, previsto no art. 19.º do EBF, mais concretamente, a do critério da medida dessa criação líquida de postos de trabalho (diferença entre a entrada e a saída de trabalhadores ditos jovens): para o conceito de saída relevam todos os trabalhadores que, à data da respectiva contratação, reuniam as condições (de idade e de contrato sem termo) previstas no n.º 1 daquele artigo para serem consideradas entradas ou, pelo contrário, relevam apenas os trabalhadores que, reunindo aquelas condições, foram contratados após a entrada em vigor da lei que instituiu o benefício?

Alega que essa questão foi decidida na decisão arbitral recorrida, prolatada pelo Tribunal Arbitral (CAAD) em 22 de Agosto de 2013, no processo n.º 134/2012-T, em contradição com o decidido pelo

acórdão de 23 de Setembro de 2009 da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 248/09, que indicou como acórdão fundamento.

Nos termos do n.º 2 do referido art. 25.º 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».

Dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que a esse recurso «é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral».

Ou seja, o regime de interposição do recurso da decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo difere do regime do recurso previsto no art. 152.º do CPTA, na medida em que aquele tem de ser apresentado no prazo de 30 dias contado da notificação da decisão arbitral, enquanto neste o prazo se conta do trânsito em julgado do acórdão recorrido, como decorre da alínea a) do n.º 2 do referido art. 152.º (5).

Já quanto ao acórdão fundamento, o recurso para uniformização de jurisprudência pressupõe o seu trânsito em julgado, como tem vindo a afirmar este Supremo Tribunal Administrativo (6), condição verificada no caso *sub judice*.

Assim, e não havendo dúvidas quanto aos demais requisitos formais (legitimidade da Recorrente e tempestividade do recurso), há que passar a averiguar se estão verificados os requisitos substanciais da admissibilidade do recurso.

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

2.2.2 DOS REQUISITOS SUBSTANCIAIS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA

2.2.2.1 Nos termos do referido art. 25.º, n.º 2, do RJAT, que remete, com as devidas adaptações, para o art. 152.º do CPTA, os requisitos de admissibilidade do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral que tenha conhecido do mérito da pretensão deduzida para uniformização de jurisprudência são os seguintes: *i)* que exista contradição entre essa decisão e um acórdão proferido por algum dos tribunais centrais administrativos ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, relativamente à mesma questão fundamental de direito, *ii)* que a orientação perfilhada pelo acórdão impugnado não esteja de acordo 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 Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (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.

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

2.2.2.2.1 A decisão arbitral recorrida, na parte que ora nos interessa considerar, desatendeu o pedido de anulação da liquidação adicional de IRC respeitante ao ano de 2009 na parte em que teve origem na correcção do lucro tributável relativa ao benefício fiscal à criação líquida de emprego, sancionando o entendimento adoptado pela Administração Tributária relativamente àquela correcção e que, em síntese da sua própria autoria, exprimiu nos seguintes termos: «à luz do artigo 19.º, do EBF, na redacção vigente em 2009, constituem saídas elegíveis para efeitos da criação líquida de emprego todas as situações em que haja cessação de contratos de trabalho a termo incerto se os respectivos trabalhadores à data da sua admissão tinham idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tivessem concluído o ensino secundário».

Na situação aí considerada, a AT, para efeitos do cálculo do número de postos de trabalho criados no ano de 2009, relevou as saídas de 14 trabalhadores verificadas nesse ano e que a Recorrente sustenta

que, porque respeitam a trabalhadores contratados, todos eles, antes, de 1 de Janeiro de 1999 – data em que entrou em vigor a Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro, que aditou ao EBF o art. 48.º-A, que instituiu o benefício fiscal à criação líquida de emprego (hoje previsto no art. 19.º e, antes de Julho de 2001, no art. 17.º do mesmo Estatuto) –, não podem ser tidas em conta no apuramento do emprego criado para efeitos de aplicação do benefício, sob pena de aplicação retroactiva da lei.

Ou seja, a questão que aí foi apreciada e decidida foi a de saber se, para efeitos do apuramento da criação líquida de emprego em ordem à aplicação do benefício previsto para aferir da criação líquida de postos de trabalho se podia relevar negativamente a saída de trabalhadores relativamente aos quais, apesar de à data da sua contratação cumprirem as condições da alínea a) do n.º 2 do referido art. 19.º do EBF ⁽⁷⁾, foram contratados antes de 1 de Janeiro de 1999.

2.2.2.2.2 No acórdão fundamento, o Supremo Tribunal Administrativo negou provimento ao recurso interposto de uma sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por uma sociedade contra a liquidação adicional de IRC que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2002 por ter aceite como legal a correcção ao lucro tributável efectuada pela AT, que entendeu que, para efeitos de aplicação do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho, à data previsto no art. 17.º do EBF, não podia considerar-se como criação de postos de trabalho a mera transferência de trabalhadores através da cessão da posição contratual do contrato de trabalho entre empresas do mesmo grupo, pois essa cessão não consubstanciava a criação de postos de trabalho, uma vez que «*o acordo de cessão de posição contratual não é um contrato sem termo*».

A questão que aí cumpria dirimir era a de saber se, pela via da cessão de posição contratual, a Recorrente admitiu ao serviço novos trabalhadores, em termos tais que, tendo-se verificado um aumento líquido do número de trabalhadores contratados por tempo indeterminado, se verificou a criação líquida de postos de trabalho.

Na situação fáctica aí sob análise, a sociedade impugnante tinha celebrado com outras empresas do mesmo grupo acordos de “cessão de posição contratual de contrato de trabalho” e pretendeu relevar para efeitos de *criação líquida de postos de trabalho*, enquanto condição para usufruir do benefício previsto à data no n.º 1 do art. 17.º do EBF, o número de trabalhadores relativamente aos quais surge como cessionária da posição contratual das respectivas entidades patronais.

O acórdão eleito pela Recorrente como fundamento, pese embora, salvo o devido respeito, não ser absolutamente inequívoco – na medida em que a extensa citação de um acórdão anterior do Supremo Tribunal Administrativo ⁽⁸⁾ e do respectivo sumário doutrinal poderá ter prejudicado a compreensão imediata da sua fundamentação –, considerou que essa transferência de trabalhadores não podia relevar como criação líquida de postos de emprego.

2.2.2.2.3 A questão de direito que a Recorrente identifica como tendo sido decidida de forma antagónica por ambos os acórdãos – o do Tribunal arbitral e o do Supremo Tribunal Administrativo – refere-se ao método de apuramento da criação líquida de emprego para efeitos de aplicação do benefício fiscal à criação de emprego para jovens e é a de saber se devem relevar como saídas elegíveis as dos trabalhadores que tenham sido admitidos anteriormente ao início do regime legal que instituiu aquele benefício.

Mas, como resulta do que deixámos dito, essa questão apenas se colocou no acórdão recorrido e já não no acórdão fundamento, onde a questão a dirimir era bem diversa, como, aliás, também o era a própria situação de facto que lhe estava subjacente.

É certo que no acórdão fundamento, na explicação que foi feita do regime do benefício fiscal por remissão para um anterior acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, se deixou referido que «*o conceito legal de criação líquida de postos de trabalho, aplicável à situação presente, corresponde à diferença positiva, em determinado exercício, entre o número de contratações efectuadas, de trabalhadores com idade superior a 30 anos, e o número de saídas de trabalhadores da mesma faixa etária, fazendo-se a aferição dessa diferença no final de cada exercício*».

Mas a questão dirimida pelo acórdão não era essa; era, isso sim, a de saber se podia considerar-se criação de postos de trabalho a mera transferência de trabalhadores através da cessão da posição contratual do contrato de trabalho entre empresas do mesmo grupo. Ora, 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, expendidos no âmbito da apreciação de questão distinta ⁽⁹⁾.

Em conclusão, sendo certo que ambos os arestos em confronto decidiram questões relativas ao benefício fiscal à criação líquida de emprego, não decidiram a mesma questão nem se debruçaram sobre situações de facto idênticas, pelo que não pode afirmar-se que entre eles existe oposição motivada por divergência de entendimentos jurídicos que possa servir de fundamento ao presente recurso para uniformização de jurisprudência.

Assim sendo, o presente recurso para uniformização de jurisprudência não deve ser admitido.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do art. 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do art. 152.º do CPTA, aplicável ex vi do disposto no n.º 3 do art. 25.º do RJAT).

II - Não havendo entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo apresentado como fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito – porquanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa – não deve o recurso ser admitido.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em pleno, em não admitir o recurso.

Custas pela Recorrente.

Comunique-se à CAAD.

Lisboa, 4 de Junho de 2014. — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* (relator) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

(¹) No *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Novembro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2009/32230.pdf>), págs. 1342 a 1347, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/26f21c595bddcaa880257640002fb4a7?OpenDocument>.

(²) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgem aqui em tipo normal.

(³) 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 art. 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. art. 156.º, n.ºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, na versão anterior à aprovado 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*, Areas Editora, 6.ª edição, volume IV, nota de rodapé n.º 3 na anotação 44 c) ao art. 279.º, pág. 402.

(⁴) Ocorreu um lapso na numeração – o n.º 8 está repetido –, que se repercutiu nos números seguintes.

(⁵) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, pág. 230.

(⁶) *Vide* os seguintes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 3 de Julho de 2013, proferido no processo n.º 1136/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/5de4971b1ddd0a7580257ba400383aad?OpenDocument>;

– de 18 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1158/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/295e8f40a7270b6480257bf600347ab3?OpenDocument>;

– de 26 de Fevereiro de 2014, proferido no processo n.º 1470/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/8e637a116db5400680257c94005c11e8?OpenDocument>.

(⁷) «[...]»

2 - *Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se:*

a) *Jovens os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino.*

(⁸) Referimo-nos ao acórdão de 11 de Outubro 2006, proferido no processo n.º 723/06, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16 de Novembro de 2007 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2006/32240.pdf>), págs. 1507 a 1515, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/251b47ae5e9f66e98025720c004f4a82?OpenDocument>.

(⁹) 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>.

No sentido da aplicação deste entendimento ao recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152.º do CPTA, *vide*, entre outros, os seguintes acórdãos:

• do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 25 de Março de 2009, proferido no processo n.º 595/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Abril de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2009/32410.pdf>), págs. 66 a 68, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/b222d33adbca220802575910034da58?OpenDocument>;

– de 7 de Maio de 2014, proferido no processo n.º 1802/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/37d6178b0e2a3c2680257cd7004eb768?OpenDocument>;

• do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 7 de Julho de 2011, proferido no processo n.º 310/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31 de Janeiro de 2012 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32030.pdf>), págs. 216 a 229, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6f647f6f1b6c21b1802578ce0032acce?OpenDocument>;

– de 27 de Março de 2014, proferido no processo n.º 62/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69bf1d55cfcebf9380257cad0048db64?OpenDocument>.

No mesmo sentido, na doutrina,

– MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3.ª edição, Almedina, págs. 1011/1012;

– VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, 8.ª edição, Almedina, pág. 450, nota 1025.

Acórdão de 4 de Junho de 2014.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais.

Sumário:

- I — Não se verifica oposição de julgados quando a divergência de sentido das decisões expressas nos acórdãos em confronto não emerge de entendimentos inconciliáveis sobre a mesma questão fundamental de direito, mas antes da existência de diferentes situações fácticas que conduziram a conclusões e decisões antagónicas sobre a questão (de facto) do exercício efectivo da gerência pelos respectivos oponentes.*
- II — Os juízos formulados pelas instâncias sobre a questão de saber se se provou ou não o exercício efectivo da gerência pelo gerente de direito da sociedade executada são juízos de facto.*
- III — A correcção da emissão de juízos de facto não pode ser sindicada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que tem poderes de cognição restritos a matéria de direito.*

Processo n.º 1634/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: C...

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 pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 11 de Dezembro de 2012, no processo n.º 05907/12, invocando oposição entre ele e o acórdão que o mesmo Tribunal proferiu em 9 de Outubro de 2007, no processo n.º 01953/07.

1.1. Apresentadas que foram as alegações previstas no n.º 3 do art. 284º do CPPT, o Exmº Juiz Desembargador Relator no Tribunal *a quo* proferiu despacho onde sustentou que se lhe afigurava ocorrer a invocada oposição de julgados. As subsequentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pela Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A. Entre os dois Acórdãos em questão, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento proferido pelo TCA Sul em 9/10/2007, no Proc. n.º 01953/07, e 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, verifica-se que em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido, está em causa a análise dos factos praticados no âmbito da gerência de facto ou efectiva dos gerentes das sociedades devedoras originais, e se os actos praticados são ou não suficientes para poderem ou não ser considerados actos de gerência.

C. Em ambas as situações, tidas em consideração quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento, o gerente/administrador encontrava-se nomeado no período temporal a que se reportam as dívidas, e no caso dos autos recorridos o oponente, conforme consta da alínea J) e L) dos factos provados, assinava documentos na qualidade de representante legal da sociedade. Para além de que esses e outros actos praticados pelos gerentes são aceites como sendo inerentes à função de gerente efectivo.

D. Relativamente à identidade da questão de direito, esta circunscreve-se à diferente valoração que decorreu da diferente interpretação dada ao artigo 13º do CPT por cada um dos Acórdãos, recorrido

e fundamento, ou seja, saber se o gerente actuou como gerente de facto, e se assim, se foi cumprido o pressuposto de responsabilidade subsidiária que legitima a reversão da execução fiscal.

E. Além de que também foi concretamente apreciada a questão jurídica em ambos os arestos, de saber se os actos praticados pela oponente e provados nos autos serão típicos actos de gerência e são bastantes para comprovar a gerência de facto.

F. Tendo ambos os acórdãos decidido diferentemente tal questão de direito.

G. O Acórdão fundamento, decide, no sentido em que: «Provando-se que a Oponente foi nomeada gerente e que no período temporal a que se reportam as dívidas exequendas assinou documentos necessários ao giro comercial da sociedade, tem-se por verificada a gerência de facto não obstante se admita que todos os demais actos típicos de gerência eram praticados por terceira pessoa (sublinhado de nossa responsabilidade)

H. Por outro lado, o Acórdão recorrido concluiu que os actos praticados e comprovados nos autos são os únicos elementos que sustentam o exercício efectivo da administração, e que “não são idóneos, a por si só, sustentarem, com segurança, o exercício efectivo da aludida administração”.

I. E considera, portanto, que as provas constantes das alíneas J) e L) dos factos provados e que comprovam que assinava documentos na qualidade de representante legal da sociedade, nomeadamente a declaração de modelo 22 de IRC do ano 1996 e escritura de aumento de capital, não são suficientes para demonstrar a gerência de facto.

J. Ora, não podemos concordar com a tese do acórdão recorrido, pugnando no sentido em que foi decidido no Acórdão fundamento, ou seja quando se encontra provado que o gerente se encontra nomeado e que no período temporal a que se reportam as dívidas exequendas assinou documentos necessários ao giro comercial da sociedade tem-se por verificada a gerência de facto não obstante se admita que todos os demais actos típicos de gerência eram praticados por terceira pessoa.

K. 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.

1.2. O Recorrido apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

1. Não existe identidade de situações fácticas entre os acórdãos fundamento e recorrido.

2. Que estão enquadrados em diferentes soluções jurídicas prévias.

3. O acórdão fundamento entende que, havendo gerência de direito, existe uma presunção de gerência de facto que tem de ser ilidida pela revertida.

4. O acórdão recorrido assim não entende, afirmando que é à Fazenda Publica que cabe a prova daquele requisito da reversão.

5. Assim, as perspectivas como são vistas as diferentes matérias fácticas são diferentes.

6. Não permitindo uma apreciação una.

7. De qualquer forma são só por si e independentemente de qualquer entendimento jurídico substancialmente diferentes.

8. Deste modo, e não havendo oposição de acórdãos para efeito de fundamentar o recurso previsto no artigo 284º do Código do Procedimento e Processo Tributário por falta de identidade de situação fáctica e seu enquadramento, em solução jurídica prévia, não estão preenchidos os requisitos para o prosseguimento do presente recurso.

9. Caso assim se não entenda, deverá ser proferido acórdão que decida no sentido preconizado pelo acórdão recorrido.

10. Já que havendo apenas uma presunção judicial, caberá à recorrente fazer prova segura da administração de facto.

11. Já que actos isolados (ou mesmo esporádicos) de assinatura de documentos, não são idóneos a por si só, sustentarem, com segurança o exercício efectivo da administração.

12. E, caso ainda assim se não entenda, deverá o processo baixar ao tribunal recorrido a fim de serem apreciadas as outras questões relacionadas com o mérito do recurso.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto não emitiu parecer.

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) O Oponente foi nomeado Administrador Delegado da sociedade “A....., S.A.”, facto registado pela AP. 05/960308. (Doc. fls. 23 a 30 dos autos);

B) O Oponente cessou funções de administrador delegado por renúncia, levada ao registo comercial pela AP. 101980430, com efeitos a 31/01/98. (Doc. fls. 23 a 30 dos autos);

C) A Administração Fiscal instaurou contra a sociedade “A....., S.A.” o processo de execução fiscal n.º 35222200101820850, com vista à cobrança coerciva de dívida de IRC do ano de 1996, no montante de € 37.684,94 (cfr. informação de fls. 40 e 41 e doc. a fls. 46 e 48 dos autos);

D) No âmbito do processo de execução a que alude a alínea B) do probatório foi elaborada informação da qual se extrai: “(...) afim de darmos execução ao mandato de penhora que antecede, verificamos não podê-lo cumprir, por não encontramos bens alguns pertencentes ao executado, nem

nos constar que os possua em qualquer outra parte. Nas várias diligências levadas a efeito verificamos que a executada é desconhecida no local. Nesta morada encontra-se a firma B....., S.A. há cerca de três anos, desconhecendo-se o paradeiro da executada.” (cfr. doc. fls. 60 dos autos);

E) Em 25/10/2002, no âmbito do processo de execução fiscal a que alude a alínea C) do probatório, o Chefe do Serviço de Finanças proferiu o seguinte despacho: “Para efeitos de accionar os mecanismos conducentes à efectivação da responsabilidade subsidiária, prepare-se o presente processo com vista à sua reversão contra: (...) C..... (Adm. Delegado de 1996/97) (...)”. (cfr. doc. fls. 28 dos autos);

F) Em 10/12/2002, o Oponente exerceu o direito de audição prévia quanto à reversão da execução fiscal contra si determinada (cfr. doc. de fls. 88 a 92 dos autos);

G) Em 15/09/2005, no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea C) do probatório, foi emitida a seguinte informação:

«DO CHAMAMENTO À EXECUÇÃO

Relativamente ao facto gerador da responsabilidade, conclui-se pela análise das certidões de dívida constantes dos processos executivos em apreço, que será de aplicar o regime previsto no artigo 13º do Código do Processo Tributário.

Em função do referido preceito legal quem exerce funções de administração de uma sociedade é responsável subsidiariamente pelas dívidas cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo, mas também é responsável pelas dívidas cujo prazo legal de pagamento tenha terminado no mesmo período.

Em relação ao alegado, no exercício do direito de audição, pelos administradores (...) C....., nada pode ser considerado relevante para afastar a responsabilidade dos mesmos, (...) verifica-se que foi administrador até 1998/01/31, sendo então responsável pelas dívidas cujo facto gerador se tenha verificado nesse período. Não foram, então, juntos aos autos elementos de prova que possam inverter o sentido do projecto de decisão.» (cfr. doc. fls. 95 dos autos)

H) Em 15/09/2005, foi proferido pelo Adjunto do Chefe de Finanças, no uso de delegação, despacho de reversão da execução contra o Oponente, na qualidade de responsável subsidiário, do qual consta: «Face à informação que antecede e em conformidade com os elementos constantes dos autos, converto em definitivo, nos termos dos artigos 13º e 239º n.º 2 do CPT, a reversão das dívidas da executada contra os responsáveis subsidiários acima identificados com fundamento no facto de a mesma não possuir quaisquer bens susceptíveis de penhora.» (cfr. doc. fls. 96 dos autos);

I) Em 02/11/2005, o Oponente foi citado para a reversão (cfr. doc. fls. 97 dos autos);

J) Na declaração modelo 22 de IRC, respeitante ao ano de 1996, o oponente consta como representante legal da “A.....” (cfr. fls. 274);

L) Na escritura de aumento de capital e alteração de pacto, constante de fls. 278 a 280 dos autos, o oponente outorgou na qualidade de administrador e em representação da “A....., S.A.”.

M) As decisões estratégicas da executada eram tomadas pelo Sr. D.....: nas palavras das testemunhas ouvidas o “dono”, “patrão”, “responsável máximo” da empresa A..... era o Sr. D..... (Depoimento das testemunhas E....., F....., G.....).

N) Em 02/12/2005, foi remetida ao Serviço de Finanças de Algés a petição inicial que originou os presentes autos (cfr. fls. 118).

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

A) Em 26/09/2001, com base em certidão de dívida emitida pela Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Rendimento, foi instaurada no Serviço de Finanças de Almada 1, a execução fiscal n.º 2151-01/101678.4, no montante de Esc. 135.883\$00 (€ 677,78) à sociedade H....., Ldª.

B) O montante mencionado na alínea anterior diz respeito à liquidação de IRS referente a retenções na fonte ocorridas no ano de 1996.

C) Em 03/12/2003 na sequência do cumprimento de mandado de penhora emitido pela chefe de finanças, foi lavrado auto de diligências, no qual se fez constar que não foram localizados quaisquer bens pertencentes à executada “H.....”, a qual havia cessado a sua actividade em 30/12/2002.

D) Por despacho do chefe de finanças, datado de 4/06/2004, e com o fundamento de não terem sido encontrados bens à executada originária, foi determinada a reversão relativamente à oponente.

E) A oponente foi citada para os termos da execução em 09/06/2004.

F) A oposição foi apresentada em 09/07/2004.

G) A sociedade “H.....” foi constituída em 12/01/1996, pela oponente e por I....., e tinha por objecto social a “comercialização, montagem e assistência técnica de aparelhos de ar condicionado”.

H) O capital social da sociedade “H.....” estava dividido em duas quotas, no valor de Esc. 300.000 e Esc. 100.000.

I) A oponente detinha a quota no valor de Esc. 300.000 na sociedade “H.....”;

J) A sociedade obrigava-se com a assinatura da oponente.

K) A oponente foi nomeada gerente em 12/01/2006 da sociedade “H.....”;

L) A oponente assinava os documentos relativos ao giro comercial da sociedade.

M) A oponente não se deslocava às instalações da empresa, não controlava os trabalhadores, nem contactava com os fornecedores.

N) A oponente na data em que detinha as quotas da sociedade “H.....” era balconista numa loja de “lingerie”.

4. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão que o TCA Sul proferiu em 11/12/2012 no processo n.º 05907/12 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que esse mesmo Tribunal havia proferido em 9/10/2007 no processo n.º 01953/07 (**acórdão fundamento**).

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

Está em causa um recurso interposto em processo de oposição a execução fiscal instaurado após 1 de Janeiro de 2004, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA para detectar essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;

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

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

É invocada a oposição entre dois acórdãos proferidos no âmbito de recursos jurisdicionais interpostos pela Fazenda Pública de sentenças que haviam julgado procedentes oposições a execuções deduzidas por executados/responsáveis subsidiários com fundamento na ausência de prova do exercício efectivo da gerência enquanto requisito constitutivo da responsabilidade subsidiária prevista no art. 13º do CPT. E a questão que a Fazenda Pública colocava nesses dois recursos era a de saber se, face à factualidade fixada, a decisão de 1ª instância errara ao julgar que não se podia dar como demonstrada a gerência de facto pelo executado/opponente.

No acórdão fundamento julgou-se que «... *os autos permitem dar como assente, pelas razões já expandidas, que a oponente foi gerente da firma executada originária em período relevante e que nesse período a assinatura da oponente era necessária para obrigar a empresa executada originária, e que a oponente assinava os documentos necessários ao giro comercial da mesma. Ora atenta a factualidade fixada e tendo presente o regime de responsabilidade atrás definido, impõe-se concluir que a Oponente foi gerente de facto da sociedade. (...)*

Decorre da nomeação de gerente ou administrador de uma sociedade, a presunção de gerência efectiva da mesma, de ter exercido as correspondentes funções, cabendo ao interessado ilidir tal presunção. A presunção supra é de natureza meramente simples, natural ou judicial, que não legal, tendo por base os dados da experiência comum e só é admitida nos casos e nos termos em que é admitida a prova testemunhal (cfr: art's 350º e 351º do CC). A ilisão de tal presunção pode ser efectuada por qualquer meio de prova, designadamente pela prova testemunhal. E não logra ilidir tal presunção a gerente que, baseada apenas nos depoimentos das testemunhas inquiridas, afirmam que era uma outra pessoa que no dia-a-dia se encontrava à frente da sociedade, quando a mesma sociedade tinha a oponente como gerente, sendo necessária a assinatura dele para a obrigar e desenvolvia a sua actividade de forma regular, no âmbito da qual a oponente assinava documentos que a vinculavam. Assim, impõe-se concluir que a Oponente não logrou ilidir a presunção da gerência de facto resultante da sua qualidade de gerente nominal, havendo-se demonstrado que ela efectivamente praticou actos de gerência na sociedade originária devedora.»

Já no acórdão recorrido julgou-se que «... não se nos afigura decisiva para a afirmação do efectivo exercício da administração por parte do ora Recorrido a circunstância de na declaração modelo 22 de IRC, respeitante ao ano de 1996, o oponente constar como representante legal da “A.....” (cfr. fls. 274) e na escritura de aumento de capital e alteração de pacto, constante de fls. 278 a 280 dos autos, o oponente outorgar na qualidade de administrador e em representação da “A....., S.A.”, pois que, tratando-se dos únicos elementos realmente carreados para os autos e em que a Recorrente pode sustentar o exercício efectivo da administração por parte do recorrido, e na medida em que se impõe à AT a comprovação da administração de facto, é conclusivo que actos isolados (ou mesmo esporádicos) de assinatura de documentos, como a referida declaração e a aludida escritura, não são idóneos, a por si só sustentarem, com segurança, o exercício efectivo da aludida administração, quando depois se refere que “resultou claramente da prova testemunhal produzida, a qual se apresentou com razão de ciência, coerente e merecedora de credibilidade, que o oponente exerceu as funções de director financeiro na sociedade executada e que era o Sr. D..... que detinha poderes efectivos de administração da empresa, pois nada era feito sem o seu aval, sem prejuízo da discricionariedade técnica dos seus funcionários nos sectores em que exerciam as suas funções, como era o caso do oponente enquanto director financeiro”.

Na realidade, ainda que assim não tenha sucedido, temos por inexorável a ilação de que, pelo menos, fica uma dívida substancial e fundada sobre o efectivo exercício da administração da sociedade executada por parte do ora Recorrido, de modo que, competindo à AT o ónus probatório do exercício efectivo da administração por parte do Recorrido, a tal título, como responsável subsidiário, e sendo a presunção desse mesmo exercício, decorrente da respectiva qualidade jurídica, meramente de facto ou judicial, então forçoso se impõe concluir que a referida dúvida tem desfavorecer a AT e, por consequência, que a razão lhe não assiste no presente recurso, pelo que, na improcedência das conclusões da alegação da recorrente, se impõe, nos termos acima expostos, confirmar a decisão aqui sindicada, com todas as legais consequências.».

Assim, e como decorre da leitura integral desses dois acórdãos, ambos sufragaram o mesmo entendimento: (i) o gerente só pode ser responsabilizado pelo pagamento de dívidas tributárias quando se prove que tenha exercido de forma efectiva a função de gerente; (ii) essa prova incumbe à Fazenda Pública, por lhe competir o ónus da prova dos pressupostos da reversão da execução contra o gerente; (iii) não existe *presunção legal* que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto; (iv) a ausência de *presunção legal* não significa que o tribunal não possa utilizar *presunções judiciais* para inferir a gerência de facto.

E embora no acórdão fundamento se afirme que da gerência de direito advém, de forma automática, uma presunção judicial do exercício do cargo, enquanto no acórdão recorrido se subscreveu o entendimento de que essa presunção judicial não é automática e que, por isso, só pode ser utilizada após a fixação e leitura da matéria de facto, pois só esta permite (ou não) inferir, à luz de regras de experiência, o exercício efectivo do cargo, o certo é que ambos os arestos acabaram por ancorar a apreciação e decisão da questão do exercício da gerência através da utilização de presunção judiciais, julgando (como provada ou não provada) a gerência de facto perante a factualidade assente em cada um desses processos.

Com efeito, enquanto no acórdão fundamento se concluiu que o facto (provado) da assinatura da oponente ser necessária para obrigar a sociedade, conjugado com o facto (também provado) de ela assinar os documentos necessários ao giro comercial da sociedade, permitia inferir o exercício efectivo da gerência, já no acórdão recorrido se concluiu que os únicos factos provados (o nome do oponente constar da declaração de rendimentos da sociedade como representante legal desta e de ter tido intervenção na escritura pública de aumento de capital e alteração de pacto social) não permitiam, por si só, inferir que o gerente de direito exercera efectivamente a gerência.

Torna-se, pois, claro que a divergência de sentido das decisões expressas nos acórdãos em confronto não resulta de entendimentos inconciliáveis sobre a mesma *questão fundamental de direito*, mas da presença de situações fácticas diferenciadas, que permitiram ao julgador extrair ilações (de facto) distintas, que o conduziram a julgar como provada (ou não provada) a gerência de facto e, consequentemente, a proferir decisões diferentes sobre a verificação desse requisito constitutivo da reversão.

Não há, pois, oposição entre os dois arestos susceptível de ser dirimida mediante recurso fundado em oposição de acórdãos.

Acresce que, das conclusões da alegação do presente recurso resulta à evidência que a invocada oposição não vem alicerçada no desigual entendimento jurídico sobre a questão do funcionamento (automático ou não) da presunção judicial da gerência de facto perante a comprovada gerência de direito, mas alicerçada na questão de saber se os actos praticados pelos oponentes e provados nos autos constituem ou não típicos actos de gerência e são ou não bastantes para comprovar a gerência de facto e, portanto, se estão ou não correctas as ilações ou juízos de facto formulados nesses dois acórdãos para dar como provada (ou não provada) a gerência de facto.

Porém, a apreciação das ilações ou juízos de valor sobre matéria de facto que o julgador colheu da factualidade provada está fora do âmbito dos recursos com fundamento em oposição de acórdãos, que só podem ter por objecto *questões de direito*, conforme decorre expressamente do disposto no art. 12º, n.º 3, do ETAF. Isto é, o Pleno de cada Secção do Supremo Tribunal Administrativo não pode apreciar se os factos em que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento se basearam para julgar como provada ou não provada a gerência de facto são ou não suficientes para formular e suportar esse juízo, por ser da exclusiva competência das instâncias a fixação da matéria de facto quando a sua fixação não envolve a aplicação de regras jurídicas. E como se deixou explicado no acórdão do Pleno desta Secção de 18/02/2009, no proc. n.º 0965/08, «*Em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.*».

Em suma, os juízos formulados nos acórdãos recorrido e fundamento para dar como provada (ou não provada) a gerência de facto são puros juízos de facto, já que para a sua formulação não foi necessário interpretar normas legais ou fazer apelo à sensibilidade jurídica os julgadores, sendo apenas necessário, à face das regras da vida e da experiência comum, valorar os factos dados como assentes.

Deste modo, não nos sendo permitido sindicar a correcção desses juízos de valor e do julgamento (de facto) assim efectuado, temos de concluir, também por esta via, que não se verifica entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento contradição sobre uma *questão fundamental de direito*, isto é, não existe oposição susceptível de ser dirimida mediante recurso fundado em oposição de acórdãos, pelo que este deve ser julgado findo em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 4 de Junho de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 4 de Junho de 2014.

Assunto:

Recurso para uniformização de jurisprudência. Falta de pressupostos.

Sumário:

Não é de admitir recurso para uniformização de jurisprudência interposto de decisão arbitral, por falta dos pressupostos respectivos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT, se não se verifica divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

Processo n.º 1763/13-50.

Recorrente: Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., S. A.

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

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

RELATÓRIO

1.1. A Autoridade Tributária e Aduaneira recorre, 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), da decisão arbitral proferida em 10 de Outubro de 2013, no processo n.º 80/2013-T instaurado na sequência de pedido de pronúncia arbitral apresentado por A..... SPGS, SA.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre a decisão arbitral e o acórdão proferido pelo TCA Sul em 24/04/2012, no processo n.º 05251/11.

1.2. Termina as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

i. O presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência vem interposto de decisão arbitral proferida, no âmbito do processo n.º 80/2013-T CAAD, por Tribunal Arbitral em matéria tributária que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral, na parte que aqui nos interessa, considerando como custo as despesas incorridas com a realização de prestações suplementares e prestações acessórias, sob a forma de prestações suplementares.

ii. 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.

iii. 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.

iv. Sobre esta mesma 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.

v. Demonstrada esta evidente contradição entre a decisão recorrida e o Acórdão indicado como 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) no sentido preconizado pelo ora recorrente.

vi. A infracção 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.

vii. Decidindo assim que os custos incorridos pela empresa com aqueles encargos financeiros são fiscalmente dedutíveis, por terem enquadramento legal no artigo 23.º do CIRC.

viii. Todavia, ficou devidamente demonstrado que a linha de raciocínio adoptada pelo Tribunal Arbitral, é ilegal por violação expressa do disposto no referido artigo 23.º do CIRC.

ix. 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.

x. 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 (...)*»

xi. Assim sendo, o entendimento expresso na decisão arbitral de que aqueles custos têm enquadramento e são conformes ao disposto no artigo 23º do CIRC, só a erro de julgamento pode ser imputado.

Termina pedindo que o presente recurso seja aceite e julgado procedente, sendo, em consequência, com os fundamentos acima indicados, revogada a decisão arbitral recorrida e substituída por acórdão consentâneo com o quadro jurídico vigente.

1.3. A recorrida A....., SGPS, S.A. apresentou contra-alegações que concluiu da forma seguinte:

a) O presente recurso para uniformização de jurisprudência vem apresentado da decisão proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 80/2013-T, nos termos da qual o Tribunal Arbitral constituído decidiu julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado, decidindo-se, assim, pela ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC e do acto de liquidação de Juros Compensatórios, acima melhor identificados e, bem assim, condenar a Administração tributária no pagamento de indemnização pela garantia prestada e em custas do processo;

b) Entende a ora RECORRENTE que a referida decisão se encontra em oposição com o Acórdão proferido pelo TCA Sul, em 24 de Abril de 2012, no Processo n.º 05251, a qual versa, no seu entender, sobre a mesma questão de facto e de direito:

c) A este respeito importa, em primeiro lugar, referir que o presente recurso foi interposto de forma extemporânea, pelo que não deve ser admitido;

d) De facto, e nos termos do número 3 do artigo 25º do RJAT, o prazo para interposição de recurso para este Supremo Tribunal deve contar-se a partir da data da notificação da decisão recorrida e não após o trânsito em julgado da decisão;

e) Mais acresce que, nos termos do número 9, do artigo 39º do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29º, número 1, alínea a) do RJAT, no caso de notificações por via electrónica, como sucede no processo arbitral, as mesmas se consideram efectuadas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica;

f) Ou seja, o termo inicial do prazo ocorre no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica, sem que lhe acresça qualquer dilação, conforme sustentado pela RECORRENTE;

g) E não procede a argumentação da Recorrente no que à dilação respeita porque, por um lado, o diploma em que alicerça a sua posição se encontra, actualmente, revogado e, como tal, não produzindo efeitos na ordem jurídica e, por outro, porque o próprio diploma que o substitui não prevê a referida dilação, nem se aplica, em qualquer caso ao presente processo, que se encontra fora do seu âmbito de aplicação;

h) Nesta medida, deve a notificação considerar-se efectuada a 15 de Outubro de 2013, terminando, assim, o prazo para interposição de recurso a 14 de Novembro de 2013;

i) Tendo o presente recurso sido apresentado em 19 de Novembro de 2013, deve o mesmo ser considerado intempestivo e, nesta medida, inadmissível, devendo ser extinta a presente instância;

j) E assim é, mesmo que se considere ter o recurso sido apresentado no último dia do prazo com multa, porquanto a admissibilidade do mesmo, nestas condições, sempre dependeria, nos termos expressos do número 5 do artigo 145º do CPC, do pagamento imediato de multa, o que se entende não ter sucedido;

k) Ainda que se entenda não serem de proceder os argumentos apresentados, o que apenas por mero exercício teórico se adianta, nunca poderá o presente recurso ser admitido, na justa medida em que não se verificam também os seus pressupostos legais intrínsecos;

l) De facto, ao configurar o presente recurso como um recurso de oposição de acórdãos e não, como deveria, como um recurso para uniformização de jurisprudência, a Recorrente não logrou demonstrar, até porque tal nem seria possível, a verificação dos pressupostos de admissão deste tipo de expediente;

m) E tal assim é porquanto, desde logo, não se verifica a exigida identidade de facto entre as situações apreciadas na decisão recorrida e no acórdão fundamento, na justa medida em que estamos, na decisão recorrida, perante a situação particular de uma SGPS, com um regime legal próprio e específico, e, no acórdão fundamento, perante uma mera sociedade comercial, regular, a qual tem por objecto, entre outras actividades, a gestão de participações sociais, ainda que não sujeita aos mesmos requisitos e condicionalismos aplicáveis, nos termos da lei, às SGPS;

n) Estando, nos termos da doutrina e jurisprudência nacional, este recurso configurado como um recurso cujo objectivo é garantir a identidade de soluções jurídicas para uma mesma situação de facto, e não, como parece entender e pretender a Recorrente, um recurso desenhado para garantir a uniformidade na interpretação da lei, logo ficará prejudicada a hipótese de apreciação do mesmo, por não estarmos perante uma mesma situação de facto;

o) Por outro lado, também como obstáculo à admissão do presente recurso, há que considerar que o que, em concreto, importa analisar, é a possibilidade de consideração, ou não, de um determinado gasto como custo do exercício, nos termos da cláusula aberta constante do artigo 23º do Código do IRC;

p) Ou seja, não é possível transpor, tendo em conta a redacção da norma legal aplicável, sem ferir a singularidade de cada um dos casos, a realidade que leva a desconsiderar certa verba como custo de exercício de determinado sujeito passivo de IRC, para outras situações em que a questão da consideração ou desconsideração de custos se coloque, abstractamente, em termos similares;

q) É que a relevância ou não de determinadas despesas como custos do exercício tem que ser visto em concreto, caso a caso, em função do peculiar contexto empresarial em que se desenvolvem e das finalidades que prosseguem, não sendo a comprovação casuística do custo extrapolável para situações, designadamente tidas como “paralelas”;

r) Ainda que se deva considerar não ser admissível o presente recurso, sempre se dirá, sem conceder, que, sendo o mesmo admitido, sempre deverá decidir-se pelo seu não provimento, mantendo-se a decisão recorrida;

s) De facto, tendo em conta o disposto no artigo 23º do Código do IRC, deverão ser aceites como custos fiscais os encargos incorridos para (i) a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto ou (ii) para

a manutenção da fonte produtora, devendo os dois critérios ser lidos em separado, ainda que de forma integrada;

t) Aliás, muita da doutrina e jurisprudência citada pela Recorrente mais não faz do que reafirmar este princípio, considerando que o mesmo deve ser lido numa lógica económico-empresarial, tendo em conta o objecto da empresa que realiza os gastos e, bem assim, o seu contributo para a prossecução da sua actividade;

u) Mais do que isso, quer a Recorrente fazer passar a ideia de que a posição que sustenta é unanimemente também defendida nos nossos tribunais superiores, o que não corresponde à realidade, quer porque a jurisprudência indicada se refere a situações distintas daquela aqui em crise, quer porque o próprio STA já assumiu a dedutibilidade destes custos, no caso de uma SGPS, no seu aresto proferido no Processo n.º 01046/05;

v) Tal posição é, aliás, confirmada por autorizada e recente doutrina sobre a matéria, incluindo por Autores citados, de forma abusiva, pela Recorrente, e abusiva porque pretende a Recorrente retirar, das citações que faz, conclusões que claramente não são suportadas pelas premissas de onde parte. A título de exemplo, por demais elucidativo aliás, socorre-se a Recorrente, em larga escala, da opinião do Prof. Tomás Castro Tavares, o qual foi, curiosamente, o único árbitro no Processo Arbitral n.º 2/2013-T, onde foi validada, de forma integral, e numa situação efectivamente idêntica, a posição aqui defendida pela Recorrida, assim resultando claro que não pode a referida doutrina ser, neste contexto, utilizada com o sentido que a Recorrente lhe pretende conferir;

w) Nesta medida, por contribuir, ainda que de forma mediata, para a obtenção de ganhos sujeito a imposto – dividendos – e por serem indispensáveis para a manutenção da fonte produtora – tendo em conta a natureza de SGPS a única fonte produtora de rendimento serão, necessariamente, as entidades participadas – deverão os encargos aqui em crise ser integralmente aceites como custo dedutível para efeitos fiscais;

x) A não ser assim, para além de se contrariar o princípio constitucional de tributação pelo lucro real, estar-se-ia a utilizar o artigo 23.º, de forma inapropriada, como cláusula anti-abuso, que não é, para, por meio de juízo de oportunidade ou adequação, negar a dedução fiscal de um encargo efectivamente incorrido em benefício da actividade societária desenvolvida pela Recorrida;

y) Como tal, sendo os lucros distribuídos pelas participadas os únicos rendimentos sujeitos a imposto realizados pela Recorrida, não se vê como não serão de aceitar os gastos inerentes para efeitos fiscais;

z) Entendida a analogia, *cum grano salis*, o investimento de uma SGPS – nomeadamente através de prestações suplementares – numa participada, assume a mesma natureza de um investimento de uma fábrica em máquinas aptas a produzir os rendimentos tributáveis;

aa) Nesta medida, e como também defendido pela doutrina mais recente e, bem assim, pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo no já referido Acórdão proferido no Processo n.º 01046/05, devem ser de admitir, como custo fiscal, os encargos financeiros incorridos por uma SGPS para a realização de prestações suplementares, ou de prestações acessórias com o regime daquelas, em favor das suas participadas.

Termina pedindo que o recurso seja rejeitado, por não se verificarem os respectivos pressupostos ou, caso assim não se entenda, seja julgado totalmente improcedente, com as necessárias consequências legais, mantendo-se, integralmente, a decisão recorrida.

1.4. Respondendo à matéria da excepção veio a Recorrente, nos termos de fls. 120-123, defender a sua improcedência.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«O recorrente acima identificado vem interpor recurso para uniformização de jurisprudência do acórdão do Tribunal Arbitral proferido no processo n.º 80/2013-T, por alegada contradição com o acórdão do TCAS, de 24 de Abril de 2012, proferido no recurso n.º 05251/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.

O recorrente produziu alegações, tendo concluído nos termos de fls. 26/28 que aqui se dão por reproduzidos.

Por sua vez a recorrida contra-alegou, nos termos de fls. 107/114 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

São requisitos do prosseguimento do recurso para uniformização de jurisprudência:

1. Contradição entre um acórdão de um TCA e acórdão anteriormente proferido pelo mesmo ou por outro TCA, ou pelo STA, ou entre dois acórdãos do STA;

2. O trânsito em julgado do acórdão impugnado e do acórdão fundamento;

3. A existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito;

4. Ser a orientação perfilhada no acórdão impugnado desconforme com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA [(1) Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição revista, 2007, página 883, Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha. Acórdão do STA-SCA, de 2012.07.05-P. 01168/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.]

Por sua vez quanto à caracterização da questão fundamental de direito:

1. Deve haver identidade da questão de direito sobre a qual incidiu o acórdão em oposição, que tem pressuposta a identidade dos respectivos pressupostos de facto;

2. A oposição deverá emergir de decisões expressas, e não apenas implícitas;

3. Não obsta ao reconhecimento da existência da contradição que os acórdãos sejam proferidos na vigência de diplomas legais diversos se as normas aplicadas contiverem regulamentação essencialmente idêntica;

4. As normas diversamente aplicadas podem ser substantivas ou processuais;

5. Em oposição ao acórdão recorrido podem ser invocados mais de um acórdão fundamento, desde que as questões sobre as quais existam soluções antagónicas sejam distintas. [(2) Obra citada, páginas 884/885. Acórdão do STA, de 2012.06.06-P. 01103/09, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.]

Além do mais a entidade recorrida vem arguir a intempestividade do recurso.

Vejamos.

Nos termos do disposto nos artigos 152.º do CPTA e 25.º/3 do RJAT, o prazo de 30 dias para a interposição do recurso conta-se a partir da notificação da decisão arbitral.

Como resulta dos autos o recorrente foi notificado da decisão recorrida por transmissão electrónica de dados em 15 de Outubro de 2013.

Contrariamente à tese sustentada pela recorrida o regime de notificações regulado no artigo 39º do CPPT não tem aplicação no processo tributário, mas sim no procedimento tributário. [(3) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, I volume, página 382, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.]

Há assim que aplicar o regime de notificações do CPC.

Ora, nos termos do disposto no artigo 248º do NCPC, a notificação presume-se feita no 3º dia posterior à elaboração da notificação ou no primeiro dia útil seguinte.

Tendo o recurso sido apresentado em 15 de Novembro de 2013, conforme fls. 124 e 125 dos autos, é manifesta a tempestividade do recurso.

Ressalvado melhor juízo e em concordância com a entidade a recorrida, cujo discurso fundamentador se subscreve, no essencial, neste aspecto, não se verificam os pressupostos do recurso para uniformização de jurisprudência, pois não ocorre identidade de situações de facto.

Na verdade, no acórdão fundamento estão em causa encargos conexionsados com a realização de prestações acessórias sujeitas ao regime das prestações suplementares em sociedades associadas por banda de sociedade dominante de um grupo de sociedades, todas elas sujeitas ao RETGS, em que a **sociedade dominante tem por objecto investimentos imobiliários e gestão de participações sociais**, sendo, pois, uma **sociedade comercial regular**.

No acórdão recorrido estão em causa encargos conexionsados com a realização de prestações suplementares e prestações acessórias sujeitas ao regime das prestações suplementares, em sociedades associadas por banda da sociedade dominante de um grupo de sociedades, também, todas elas sujeitas ao RETGS, mas em que a sociedade **dominante é uma SGPS, cujo objecto consiste, exclusivamente, na gestão de participações sociais, assim desenvolvendo, de forma indirecta, uma actividade económica, com um regime legal próprio e específico (DL 495/88, 30/12)**.

Se, porventura se entender que se verificam os pressupostos de admissão do recurso, então parece que o mesmo deve ser julgado improcedente.

Nos termos do estatuído no artigo 23.º 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.

Para que os custos enumerados no artigo 23.º do CIRC sejam considerados dedutíveis para efeitos fiscais é necessário, pois, que se verifiquem dois requisitos cumulativos, a saber:

1. Que sejam **comprovados** através de documentos emitidos nos termos legais;

2. Que sejam **indispensáveis** para a realização dos proveitos.

Para aferir da indispensabilidade dos custos há que ter em conta o **intuito objectivo** que levou a recorrida a proceder como procedeu, sendo certo que tal intuito não se identifica com o concreto ânimo de quem tomou tal decisão.

Efectivamente, o intuito objectivo é determinado a posteriori, tendo como referência todas as circunstâncias conhecidas no momento da decisão e nunca as posteriores.

Se a decisão teve na sua génese tão só o **interesse da empresa, o prosseguimento do seu objecto social**, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável.

Se a motivação predominante for outra não deverá ser fiscalmente aceite.

Cabe ao sujeito passivo o ónus de alegação dos factos justificativos da necessidade do custo. [(4) Apontamentos ao IRC, páginas 88 e 90, Professor Rui Duarte Morais.]

Ora, pelas razões aduzidas pela recorrida, cujo discurso fundamentador subscreve, os custos em causa devem ser relevado fiscalmente, nos termos do estatuído no artigo 23.º do CIRC.

Há que distinguir entre **partes de capital social** e **capital próprio** de uma sociedade comercial. As partes de capital são subscritas e realizadas pelos sócios, conferem direito aos lucros, dão direito ao voto e à informação.

No caso de liquidação as partes de capital social da sociedade dão direito à partilha do activo.

As partes sociais só são restituíveis verificadas as condições legais e estatutárias, com a saída do sócio da sociedade e a respectiva amortização dessas partes.

São registadas, inicialmente, pelo custo de aquisição e, subsequentemente, pelo de aquisição ou pelo método da equivalência patrimonial (MEP), tendo em atenção o valor contabilístico que lhes corresponde nos capitais próprios da participada.

Como ensinam Rogério Ferreira e José Vieira dos Reis [(5) “Prestações acessórias e partes de capital”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, n.º 4, página 21.] o capital próprio “... não é uma realidade contabilística concreta, é antes uma realidade ideal, a qual não é passível de apropriação e subsequente transmissão como um todo unitário.

Esta realidade contabilística não representa pois bens concretos, representa antes a contrapartida desses bens.

Tais bens estão representados no activo e/ ou no passivo do balanço da empresa.

E, como realidade contabilística ideal, apurada por diferença entre o activo e o passivo, os vários componentes do capital próprio (ou situação líquida) da empresa têm regimes jurídicos – contabilísticos diferenciados, com causas e efeitos distintos.

Nesta conformidade, o regime do capital social é diferenciado do dos vários componentes do capital próprio (**prémios de emissão, prestações acessórias/suplementares, reservas, resultados transitados e resultados líquidos**) e estes diferenciados entre si.”

Temos, pois, que as prestações acessórias efectuadas pela recorrida fazem parte do capital próprio das entidades participadas, sendo que para aquela consubstanciam um claro investimento financeiro, potencialmente gerador de rendimentos sujeitos a tributação.

Tais investimentos financeiros integram-se, claramente, no objecto social da recorrida.

De facto, como bem se salienta na decisão recorrida “...parece claro que estando em causa uma sociedade gestora de participações sociais, cuja actividade, pela própria natureza consiste na valorização das participações sociais por si detidas, a dotação de uma sociedade participada dos capitais próprios, ao permitir que esta melhor e mais eficientemente exerça a respectiva actividade, com o conseqüente aumento do lucro, é um acto idóneo à manutenção e valorização da fonte produtora da sociedade gestora.

Aliás, numa situação em que a sociedade gestora, em função da sua posição na praça relativamente ao crédito, seja susceptível de obter crédito em condições mais vantajosas que a sociedade participada, a utilização de crédito obtido pela primeira em benefício da segunda será, manifestamente, uma decisão economicamente fundada, na medida em que os custos globais da operação serão diminuídos”.

Termos em que, ressalvado melhor juízo, deve julgar-se por não verificada a contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, por inexistência de identidade da questão de direito e dos pressupostos de facto, e julgar-se findo o recurso, ou, caso assim não entenda, deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a sindicada decisão arbitral na ordem jurídica.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na decisão arbitral julgaram-se provados os factos seguintes:

1 A ora Requerente é uma sociedade anónima de direito português, que tem por objecto social a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas, actuando como Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS).

2. A Requerente encontra-se sujeita ao regime geral do IRC, sendo o seu período de tributação coincidente com o ano civil.

3. Com referência ao exercício de 2008, a Requerente era a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) (Grupo fiscal), conforme estatuído no então artigo 63.º, e actual artigo 69.º e seguintes do Código do IRC.

4. Faziam parte integrante do perímetro do grupo fiscal dominado pela Requerente, com referência ao exercício em apreço, as seguintes sociedades:

- i. B....., S.A., titular do número de identificação fiscal
- ii. C....., S.A., titular do número de identificação fiscal
- iii. D....., S.A., titular do número de identificação fiscal
- iv. E....., titular do número de identificação fiscal
- v. F....., LDA, titular do número de identificação fiscal
- vi. G....., S.A., titular do número de identificação fiscal
- vii. H....., S.A., titular do número de identificação fiscal

viii. I..... – SERVIÇOS DE CONSULTORIA E GESTÃO, S.A., titular do número de identificação fiscal

ix. I..... – EDITORA MULTIMEDIA, S.A., titular do número de identificação fiscal

x. I..... TELECOMUNICAÇÕES, S.A., titular do número de identificação fiscal

2. A Requerente encontra-se sujeita ao regime geral do IRC, sendo o seu período de tributação coincidente com o ano civil.

3. Com referência ao exercício de 2008, a Requerente era a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) (Grupo fiscal), conforme estatuído no então artigo 63.º, e actual artigo 69.º e seguintes do Código do IRC.

4. Faziam parte integrante do perímetro do grupo fiscal dominado pela Requerente, com referência ao exercício em apreço, as seguintes sociedades:

i. B....., S.A., titular do número de identificação fiscal

ii. C....., S.A., titular do número de identificação fiscal

iii. D....., S.A., titular do número de identificação fiscal

iv. E....., titular do número de identificação fiscal

v. F....., LDA, titular do número de identificação fiscal

vi. G....., S.A., titular do número de identificação fiscal

vii. H..... DESENVOLVIMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DE SISTEMAS DE COMUNICAÇÃO, S.A., titular do número de identificação fiscal

viii. I..... – SERVIÇOS DE CONSULTORIA E GESTÃO, S.A., titular do número de identificação fiscal

ix. I..... – EDITORA MULTIMEDIA, S.A., titular do número de identificação fiscal

x. I..... TELECOMUNICAÇÕES, S.A., titular do número de identificação fiscal

xi. J....., LDA, titular do número de identificação fiscal

xii. L....., LDA, titular do número de identificação fiscal

xiii. I..... ENTERTAINMENT PRODUÇÃO DE EVENTOS, LDA, titular do número de identificação fiscal

xiv. M....., LDA, titular do número de identificação fiscal

xv. N....., S.A., titular do número de identificação fiscal

xvi. O....., S.A., titular do número de identificação fiscal

xvii. I..... PRODUÇÕES, S.A., titular do número de identificação fiscal

xviii. I..... MUSICA E ENTRETENIMENTO, S.A., titular do número de identificação fiscal

xix. I..... II – RADIOS, S.A., titular do número de identificação fiscal, e

xx. I..... INTERNET, S.A., titular do número de identificação fiscal

5. Por forma a financiar as suas participadas, a Requerente obteve financiamentos, os quais se destinaram à realização de prestações suplementares, ou de prestações acessórias sob o regime de prestações suplementares, em favor daquelas entidades

6. Em virtude dos financiamentos concedidos, a Requerente passou a suportar os respectivos encargos financeiros, contabilizando-os, nomeadamente no exercício de 2008 como custos do exercício fiscalmente relevantes, entendendo que os mesmos se destinavam ao indispensável financiamento das suas participadas, enquanto (únicos) activos geradores de rendimentos tributáveis da Requerente.

7. As prestações acessórias concedidas às diversas participadas da Requerente foram registadas na conta POC 41310000, correspondendo à rubrica do balanço da Requerente “Empréstimos a Empresas do Grupo”.

8. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI201000242, da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, realizou-se procedimento de inspeção interna ao exercido de 2008 da sociedade A....., SGPS, S.A, tendo por base os elementos declarados na declaração modelo 22 de IRC apresentada com referência a esse exercício.

9. Tendo em conta os factos supra referidos, a Requerente foi, por Ofício de 17 de Dezembro de 2010, notificada, na qualidade de sociedade dominante, do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária relativo ao Grupo fiscal, elaborado na sequência da acção de inspeção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária, a qual teve por objecto a verificação do cumprimento das obrigações fiscais inerentes à aplicação do RETGS no período de tributação de 2008.

10. No referido Projecto os Serviços de Inspeção propuseram uma correcção ao resultado fiscal de IRC do Grupo, no montante total de € 1.804.242,11, passando o lucro tributável do Grupo a ascender a € 30.188.850,51.

11. Por não concordar com as correcções em apreço, foram as mesmas inicialmente contestadas pela Requerente em sede de direito de audição.

12. Do relatório que culminou a aludida acção inspectiva, resultou a correcção ao lucro tributável declarado pela ora Requerente, no montante de € 1.804.242,11, consubstanciada na não-aceitação

como custo do exercício (2008) de encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital.

13 A correcção – não-aceitação como custo do exercício de encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital – de acordo com o referido no ponto III.1.a) do relatório inspectivo, sintetiza-se no seguinte:

«O sujeito passivo acresceu ao lucro tributável o montante de € 4.266.006,81 relativo a encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital que, de acordo com o n.º 2 do artigo 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não concorrem para o apuramento do Lucro Tributável. Assim procedeu-se à correcção do lucro tributável da A. SGPS SA no montante de € 1.804.242,11 correspondente à diferença entre o valor apurado pela Administração Fiscal e o valor apurado pelo sujeito passivo».

14. Os fundamentos de facto e de direito que conduziram à correcção estão expressos a fls. 4 a 32 do relatório da acção inspectiva, junto aos autos.

15. A Requerente, oportunamente, apresentou reclamação graciosa, e foi notificada do Despacho, proferido em 28 de Dezembro de 2012, que determinou o indeferimento daquela, nos termos do qual se mantiveram os actos de liquidação ora contestados e o correspondente acerto de contas, mantendo-se a prestação tributária a pagar, no valor de € 479.582,88.

3.1. Além do mais a recorrida vem arguir a intempestividade do recurso, sustentando que o prazo para a respectiva interposição deve contar-se a partir da data da notificação da decisão recorrida e não após o trânsito em julgado desta (nº 3 do art. 25º do RJAT), sendo que, nos termos do n.º 9 do art. 39º do CPPT, aplicável ex vi alínea a) do n.º 1 do art. 29º do RJAT, no caso de notificações por via electrónica, como sucede no processo arbitral, as mesmas se consideram efectuadas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica, ou seja, sem que lhe acresça qualquer dilação, conforme sustentado pela recorrente, sendo que não procede a argumentação no que à dilação respeita porque, por um lado, o diploma em que a recorrente alicerça a sua posição se encontra, actualmente, revogado e, por outro, porque o próprio diploma que o substitui não prevê a referida dilação, nem se aplica, em qualquer caso ao presente processo, que se encontra fora do seu âmbito de aplicação.

Pelo que, no caso, deve a notificação considerar-se efectuada a 15/10/2013, terminando, assim, o prazo para interposição de recurso a 14/11/2013, sendo que o recurso foi apresentado em 19/11/2013, devendo, por isso, ser considerado intempestivo.

Ora, como bem salienta o MP, contrariamente ao sustentado pela recorrida, o regime de notificações regulado no art. 39º do CPPT não tem aplicação no processo tributário, mas sim no procedimento tributário, ⁽¹⁾ havendo, assim, que aplicar o regime de notificações do CPC, sendo que, nos termos do disposto no art. 248º do CPC (actual), a notificação se presume feita no 3º dia posterior à elaboração da notificação ou no primeiro dia útil seguinte.

E, assim, tendo o recurso sido apresentado em 15/11/2013 (cfr. fls. 124 e 125), é manifesta a tempestividade do recurso.

3.2. Quanto ao mais:

Como se referiu, o presente recurso vem interposto, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 25º do DL n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), da decisão arbitral proferida em 10/10/2013, no processo n.º 80/2013-T instaurado na sequência de pedido de pronúncia arbitral apresentado por A. SPGS, SA, invocando o recorrente que existe oposição de acórdãos entre a decisão arbitral e o acórdão proferido pelo TCA Sul em 24/4/2012, no processo n.º 05251/11.

3.2.1. Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 25º do DL n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), 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.

Sendo aplicável (cfr. o n.º 3 do mesmo art. 25º) a este recurso, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.

Ora, se no que respeita aos pressupostos gerais de admissibilidade do recurso (legitimidade da recorrente, tempestividade do recurso, valor da causa e requisitos formais da alegação) parece nada obstar à admissibilidade do recurso, importa, ainda assim, apreciar se existe a invocada oposição entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão do TCA Sul, invocado como fundamento daquela oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito. Sendo que o recurso também não deve ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (cfr. o n.º 3 do art. 152º do CPTA, aplicável “ex vi” do disposto no n.º 3 do art. 25º do RJAT).

Vejamos. pois.

3.2.2. Para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito (ou de oposição de acórdãos) entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento devem seguir-se os

critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), sendo, pois, exigível para a verificação de contradição relevante, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que, como parece óbvio, pressupõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. ⁽²⁾

3.3. No caso vertente, afigura-se-nos que, ao invés do alegado pelo recorrente, não se verifica, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento invocado, contradição sobre a mesma questão fundamental de direito.

3.3.1. Com efeito:

- No acórdão fundamento estava em causa a consideração, como custo fiscal, dos encargos financeiros relativos a empréstimos bancários contraídos por uma sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeitas ao RETGS (art. 63º e ss. do CIRC).

A sentença ali recorrida considerara que tais empréstimos bancários serviram para acorrer à obrigação de prestações suplementares, em razão da detenção de participações sociais nas demais sociedades no âmbito da actividade de detenção e gestão de participações financeiras, ao passo que a recorrente Fazenda Pública sustentava, no recurso, que aqueles mesmos empréstimos haviam servido para acorrer à obrigação de prestações acessórias e não prestações suplementares.

E o acórdão do TCAS considerou que, apesar de não ter sido refutado pela AT que o conselho de administração da sociedade dominante deliberou vinculá-la à realização de prestações acessórias de capital com o regime das prestações suplementares de capital, o que era certo é que tais custos tinham sido desconsiderados porque os respectivos montantes, necessários para adquirir as ditas participações financeiras, *«são de imputar na esfera jurídica das sociedades dominadas que não na sociedade dominante, como autónomas que são, com objecto autónomo de determinação da matéria colectável, tendo personalidade e capacidade jurídica distintas que a sua relação de domínio não afecta ou anula.»*

E «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, já que mesmo no domínio da determinação do lucro tributável deste regime especial de tributação, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, mas através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, nos termos do disposto no art. 64º, n.º 1 do CIRC.

A não ser assim, desrespeitando estas regras do apuramento do lucro tributável, nos termos gerais, designadamente da imputação dos custos elegíveis para cada uma delas, de forma autónoma e independente, então não faria sentido que a lei mandasse apurar o lucro tributável de cada uma delas na respectiva declaração periódica de rendimentos desse exercício, bastando apurar o relativo à sociedade dominante com tais componentes positivas e negativas de todas essas associadas, de forma unitária e global, despersonalizando todas essas sociedades associadas, designadamente ao nível da sua autonomia comercial e fiscal, o que a lei, designadamente nas citadas normas, não veio a estabelecer.»

Por outro lado, como bem se pronuncia a inspecção tributária, no respectivo relatório, a norma do art. 31º do EBF (na republicação do Dec-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, alterada pelo art. 45º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2002, aqui aplicável), determinava que às SGPS e às SCR era aplicável o disposto nos n.ºs. 1 e 5 do art. 46º do CIRC, bem como o disposto nos n.ºs. 1 e 4 do seu art. 45º, ou seja, que os lucros distribuídos pelas sociedades participadas às sociedades participantes, eram deduzidos na base tributável do apuramento do lucro tributável destas, bem como beneficiavam da diferença entre as menos e mais-valias realizadas desde que fossem objecto de reinvestimento, o que no caso implicava que tais encargos dos empréstimos suportados pela ora recorrida deixariam (ou poderiam deixar, no caso das mais valias) de ter reflexos ao nível dos proveitos que a título de lucro lhe pudessem vir a ser distribuídos, ao contrário do que parece defender o M. Juiz do Tribunal “a quo” na sentença recorrida, onde não vimos que com a aplicação de tal regime imanente daquele art. 31º do EBF determinasse a caducidade do regime geral de tributação em IRC, sendo certo que as invocadas normas dos n.ºs. 3 e 8 do art. 63º do CIRC, o não impõem, todas elas inseridas no Capítulo III do mesmo Código sob a epígrafe, Determinação da matéria colectável,

em cujas secções I a VI, determinam a concreta forma de apuramento da matéria colectável de acordo com as diversas situações que, em cada uma delas, são subsumidas, desta forma, não podendo deixar de existir, na esfera da ora recorrida, a falta do balanceamento ou matching entre os custos suportados com esses encargos e os respectivos proveitos (ou podendo não haver, no tocante às mais valias), o que impediria que tal custo pudesse ser considerado um custo fiscal na mesma sociedade.

(...)

*Porém, até ao momento do apuramento do lucro tributável, pela sociedade dominante, nesse grupo de empresas localizadas nesse perímetro de consolidação, nas suas relações com terceiros, quer no cumprimento do objecto social de cada uma delas, tudo se passa como constituindo cada uma dessas sociedades uma pessoa jurídica distinta e diversa de cada uma das outras desse grupo, não sendo nesta vertente, afectadas pela relação de domínio existente em relação à sociedade dominante, todas elas sujeitas ao regime geral de tributação em IRC, e como tal, sujeitas às regras gerais do apuramento da matéria colectável dos arts. 15º e segs. do CIRC, designadamente no que à qualificação dos custos tange, prevista no seu art. 23º, e a relação de causalidade entre certo custo e a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, ainda que tal causalidade não tenha de ser do tipo *conditio sine qua non* ou de resultados concretos obtidos com esse custo, mas antes uma relação que tenha em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica, em termos de adequação económica à finalidade da obtenção maximizada de resultados ((5) Cfr: neste sentido o acórdão deste TCAS de 24/1/2006, recurso n.º 1217/03) pretendidos obter.*

Como bem se pronuncia a este respeito, o relatório do exame à escrita "... é possível estabelecer um nexo de causalidade entre os juros suportados com o financiamento das prestações acessórias às suas participadas (na sua grande maioria SGPS) e os ganhos obtidos na venda dos activos financeiros que incluem o valor de tais prestações (mais valias subsequentes)", e como tal, obtida a sua correlação directa que leva a que, sejam para estas e não para a ora recorrida, que os mesmos sejam de qualificar como de custos fiscais, à luz do disposto no art. 23º, n.º 1 do CIRC.

Logo, por aqui, tal custo com os referidos encargos, directa e imediatamente, constitui um custo fiscal, não da ora recorrida mas sim dessas sociedades participadas, que depois irão balancear com os respectivos proveitos, numa relação causal de certo meio para atingir certo fim (resultados ou proventos), donde se surpreende a dita indispensabilidade nas sociedades participadas, desta forma, não o podendo ser, também, para a ora recorrida, como a invocada jurisprudência tem feito salientar; designadamente nos acórdãos supra citados, ainda que, como também se já salientou, tal custo, para a sociedade dominante, não deixe de ser conveniente, pelo menos, para a manutenção da fonte produtora das suas associadas, que no caso, como se salienta no relatório do exame à escrita, por justificação de então da ora recorrida, "...que as mesmas foram efectuadas, com o objectivo das suas participadas adquirirem participações financeiras noutras sociedades, e ainda para reforço dos capitais próprios de outras participadas que se encontravam em risco de perda de metade do capital social..." , cópia a fls. 59 dos autos, tendo em vista prosseguir o objectivo económico inerente à estratégia empresarial desse grupo de sociedades.»

3.3.2. Por sua vez, na decisão arbitral recorrida estão em causa encargos conexonados com a realização de prestações suplementares e prestações acessórias sujeitas ao regime das prestações suplementares em sociedades associadas, por parte da sociedade dominante de um grupo de sociedades, também, todas elas sujeitas ao RETGS, mas em que a sociedade dominante é uma SGPS, cujo objecto consiste, exclusivamente, na gestão de participações sociais, assim desenvolvendo, de forma indirecta, uma actividade económica, com um regime legal próprio e específico (DL 495/88, 30/12).

Enunciando como questões suscitadas pelas partes as de saber (i) se os encargos financeiros suportados pela requerente com a realização de prestações suplementares (e bem assim as prestações acessórias sujeitas a regime idêntico) são ou não indispensáveis para efeitos de dedutibilidade e enquadramento no art. 23º do CIRC; (ii) se os encargos financeiros suportados pela requerente com a realização de prestações suplementares (e bem assim as prestações acessórias sujeitas a regime idêntico) são ou não dedutíveis em termos fiscais nos termos do artigo 32º, n.º 2 do EBF; e (iii) se a equiparação operada pela requerida entre prestações suplementares (e bem assim as prestações acessórias sujeitas a regime idêntico) e partes de capital é admissível,

- a decisão arbitral veio a apreciar, em primeiro lugar e apenas, esta terceira e última questão, por considerar que, procedendo a mesma, a requerente obterá uma tutela mais eficaz e estável dos seus interesses.

E resumindo esta questão como sendo a de saber se os encargos financeiros suportados por uma SGPS para a realização de prestações suplementares a favor de sociedades suas participadas, concorrem ou não para o apuramento do lucro tributável, tendo em conta o teor do n.º 2 do art. 32º do EBF, respondeu afirmativamente, ou seja, concluiu pela razão da recorrida, no sentido de que, por um lado, a realização de prestações suplementares não corresponde à aquisição de qualquer parte de capital e, por outro, a dedutibilidade dos respectivos encargos não se encontra afastada pelo art. 23º do CIRC

(segundo a AT a resposta deverá ser negativa, uma vez que, não só a realização de prestações suplementares se deverá considerar abrangida pela expressão “aquisição” de partes de capital, utilizada pelo art. 32º do EBF, como também aqueles encargos não passarão no critério de indispensabilidade dos custos, exigido genericamente pelo art. 23º do CIRC).

Ora, como bem referem o MP e a recorrida, é atendendo, desde logo, àquela circunstância de, no caso vertente, estarmos perante uma sociedade gestora de participações sociais que a decisão arbitral decidiu pela procedência do recurso:

«Em suma, (...) não se pode afirmar que os custos financeiros suportados com a realização de prestação suplementares, sejam dispensáveis à manutenção da fonte produtiva.

A este respeito, apenas se reforçará o (muito e bem) dito nas citadas decisões arbitrais, referindo que parece claro que, estando em causa uma sociedade gestora de participações sociais, cuja actividade, pela própria natureza consiste na valorização das participações sociais por si detidas, a dotação de uma sociedade participada dos capitais próprios, ao permitir que esta melhor e mais eficientemente exerça a respectiva actividade, com o consequente aumento do lucro, é um acto idóneo à manutenção e valorização da fonte produtiva da sociedade gestora.

Aliás, numa situação em que a sociedade gestora, em função da sua posição na praça relativamente ao crédito, seja susceptível de obter crédito em condições mais vantajosas que a sociedade participada, a utilização de crédito obtido pela primeira em benefício da segunda será, manifestamente, uma decisão economicamente fundada, na medida em que os custos globais da operação serão diminuídos.

Também no que diz respeito à não exclusão do cálculo do lucro tributável dos encargos financeiros com a realização de prestações suplementares, se subscrevem as supra-referidas decisões arbitrais, citando-se, em jeito de síntese, a decisão do processo 12-2013T, onde se pode ler que: “em geral, o regime das mais-valias visa conceder um regime especial favorável aos imobilizados tangíveis e financeiros (ações e quotas) das sociedades, como forma de combater o efeito de lock-in – fenómeno que no sistema fiscal da realização condiciona o racional fluir económico dos ativos (compra e venda) por razões que se prendem com constrangimentos fiscais (pagamento do imposto). No fundo, evitar o cenário de um sujeito que não vende um ativo (ação ou quota) de que é titular – e todas as razões económicas o aconselham – apenas pelo facto de ir pagar nesse momento um elevado imposto (porque a tributação só é descarregada com a venda do ativo e não na cadência da sua valorização anual). É este motivo que justifica a infra tributação dos ativos tangíveis e financeiros (ações e quotas), corporizado num regime fiscal especial de tributação das mais-valias.

E nada disso se verifica nas prestações suplementares. Elas são devolvidas, ao par, segundo as regras do direito comercial. Não existe, nem que se quer forçar a existência, de um mercado (secundário) de volumosas transações de prestações suplementares. E não é crível que os parques detentores de prestações suplementares abaixo do par não queiram receber o seu valor nominal, com receio ou temor do pagamento de imposto associado; ou que isso seja um óbice económico tal que justifique criar ou inseri-los no regime especial das mais e menos valias.”

Entende-se assim, acolhendo-se aqui os argumentos tecidos nas decisões arbitrais citadas, que a referência do artigo 32.º/2 do EBF a “partes de capital”, se reporta a partes do capital social.

Reforçando aqueles argumentos, notar-se-á apenas que aquela norma fala em “partes de capital de que sejam titulares”, o que sugere fortemente que se reporte a partes de capital tituláveis, o que não será o caso do direito à restituição das prestações suplementares.

Por outro lado, a mesma norma do EBF, refere-se também aos “encargos financeiros suportados com a sua aquisição” (das partes de capital), o que, igualmente de uma maneira impressiva, inculca a ideia de que se trata de partes de capital susceptíveis de serem transaccionadas (adquiridas e vendidas), o que reforça o reporte anterior à titularização das mesmas.

Ora, as únicas titularizações de capital de sociedades existentes no direito português serão as quotas e as acções. E mesmo que se diga que o direito ao reembolso dos suprimentos pode ser transaccionado, o certo é que tal direito não é titulado, e, mesmo que o fosse, seria um título de crédito (a um crédito – ao reembolso) e não um título de capital.

Assim, também pela via exposta, e no sentido da jurisprudência arbitral indicada, se há-de concluir que o artigo 32º/2 do EBF se refere a partes de capital social.» (fim de citação)

3.3.3. Isto é, conforme de tudo o supra exposto resulta, é, portanto, atendendo à factualidade singular e diversa, subjacente a cada uma das situações apreciadas nas decisões em confronto, que as respectivas decisões divergem, e não por força de qualquer oposição nos julgados. Até porque, como alega a recorrida, a relevância ou não de determinadas despesas como custos do exercício sempre teria que ser vista em concreto, caso a caso, em função do peculiar contexto empresarial em que se desenvolvem e das finalidades que prosseguem, não sendo a comprovação casuística do custo extrapolável para situações tidas como “paralelas”.

Acrescendo, aliás, como alega a recorrida, que enquanto na decisão recorrida se aponta que «estando em causa uma sociedade gestora de participações sociais, cuja actividade, pela própria natureza consiste na valorização das participações sociais por si detidas, a dotação de uma sociedade participada

dos capitais próprios, ao permitir que esta melhor e mais eficientemente exerça a respectiva actividade, com o consequente aumento do lucro, é um acto idóneo à manutenção e valorização da fonte produtiva da sociedade gestora» e que «a referência do artigo 32º/2 do EBF a “partes de capital”, se reporta a partes do capital social», no acórdão fundamento exara-se ser «... irrelevante qualificar juridicamente tais prestações a favor das suas associadas de prestações acessórias ou de prestações suplementares – cfr. arts. 209º e 210º do CSC – no âmbito tributário em que nos encontramos e do seu realismo, onde sobressai a vertente económica – cfr. art. 11º, n.º 3 da LGT – já que as características essenciais de tais prestações não se encontram controvertidas – foram prestações em dinheiro e sem vencerem juros – o que nestes dois aspectos ambos se podem aproximar que, como explica Raul Ventura [(6) in Ob. cit. (Comentário ao Código das Sociedades Comerciais – Sociedades por Quotas, Vol. I, 3ª Reimpressão, da 2ª Edição de 1989, Almedina), pág. 238], as prestações suplementares distinguem-se das obrigações acessórias, em abstracto, pelo seu objecto possível, mais extenso nas segundas, onde pode deixar de ser dinheiro, e pelo seu regime, sendo que no caso não foi pela diferente qualificação num ou noutro regime que tal desconsideração de custos teve lugar, a que deu lugar à liquidação do IRC, ora impugnada.»

Em suma, a diferenciação das soluções não assenta em divergência de entendimentos sobre a mesma questão de direito, mas assenta, ainda, na concreta e diferente valoração e consideração da factualidade constante dos respectivos autos.

Sendo certo, de todo o modo, como se disse, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso 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)].

3.3.4. Não se mostram, pois, reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo recorrente, pelo que o recurso não deve ser admitido.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 4 de Junho 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 — Ana Paula Fonseca Lobo — Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia — José Maria da Fonseca Carvalho.

(1) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, I Vol., p. 382.

(2) Cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 25/3/2009, rec. n.º 598/08 e do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 22/10/2009, rec. n.º 557/08;

bem como:

- Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1004 e ss.;

- e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 44 ao art. 279º pp. 400/403.

(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 4 de Junho de 2014.

Assunto:

Oposição de Julgados. Requisitos.

Sumário:

- I — *O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação judicial instaurado antes de 1 de Janeiro de 2004 depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.*
- II — *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.*

Processo n.º 1937/13-50.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrida: A..., 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 FAZENDA PÚBLICA interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 2 de Outubro de 2012 no processo n.º 03219/09, invocando oposição com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 30/11/2004, no processo n.º 0816/04.

1.1. Apresentadas que foram as alegações previstas no n.º 3 do art. 284º do CPPT, o Exmº Juiz Desembargador Relator no Tribunal *a quo* proferiu despacho a sustentar que se lhe afigurava verificada a invocada oposição de julgados.

1.2. As subsequentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pela Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

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.

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, de que estando provada nos autos a realização, por parte da AT, de uma notificação por carta registada, não se pode deixar de procurar apurar o que sucedeu à carta expedida, designadamente se foi ou não entregue e, em caso afirmativo, quando ocorreu a entrega.

3) Na verdade, face a uma ausência ou carência de elementos de prova nos autos, não se pode concluir, salvo o devido respeito, como se fez no Acórdão recorrido, pela penalização da AT considerando que o ónus da falta de prova da data concreta da notificação corre por ela, mas antes parece-nos mais correcto considerar, como no Acórdão fundamento, que há que esgotar todas as diligências necessárias e possíveis para tentar apurar o destino da carta que foi enviada.

4) Nos termos dos artigos 13º do CPPT e 99º da LGT, impunha-se, pois, aos Mmºs Juizes Desembargadores concluir que ainda não se haviam esgotados todos os meios de prova que seria possível realizar no sentido de tentar apurar a data concreta do recebimento de uma carta que foi expedida pela AT com registo e, no caso, também com aviso de recepção.

5) Ou seja, no caso, não podia o Tribunal recorrido ter prescindido da realização de uma diligência probatória destinada a apurar, junto dos CTT, a data concreta do recebimento da carta, determinando, à semelhança do Acórdão fundamento, a ampliação da matéria de facto sobre este ponto nos termos do n.º 3 do art. 729º e 730º n.º 1 do CPC, com baixa dos autos ao Tribunal de 1ª instância para a realização de tal diligência.

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.

1.3. A Recorrida apresentou contra-alegações para defender, em suma, que não se verificam os pressupostos de admissão do recurso, porquanto o acórdão recorrido e o acórdão fundamento não versam sobre a mesma questão fundamental de direito nem as situações de facto são idênticas nos seus contornos essenciais.

1.4. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso devia ser julgado findo, com a seguinte e argumentação:

«Alega a Fazenda Pública ser a questão jurídica idêntica em ambos os processos, o que se mostra reconhecido no despacho proferido no TCA Sul, embora citando jurisprudência que condiciona ainda a oposição à existência de decisão expressa.

Ora, tal decisão expressa não existe no quadro das normas que se creê serem as aplicáveis.

Assim, no acórdão proferido nos autos estava em causa a caducidade do direito da ação de impugnação no quadro dos artigos 102.º, n.º 2, do CPPT no quadro do previsto no art. 39.º n.º 3, do CPPT.

Prevê-se na primeira o prazo de impugnação da referida ação e na segunda a norma, aplicável à perfeição da notificação, o regime aplicável no caso da mesma ser efetuada por carta registada com aviso de recepção.

Ora, no acórdão fundamento não só estava em causa a caducidade da liquidação por referência ao “art. 33.º do CPT” como foi decidido no quadro dos “arts. 79º e n.º 2 do 87º do CIRC, este na redacção atribuída pelo Dec-lei 7/96, de 7/2”, tendo-se apenas adiantado em face do previsto no art. 65.º n.º 1 do C.P.T., em que se prevê a notificação por carta registada com aviso de recepção, ser de ainda de recorrer ao previsto no art. 99.º da LGT.

A jurisprudência do S.T.A. parece ter-se consolidado no sentido de serem de considerar como essenciais as formalidades previstas para a notificação, a não ser que se entenda ainda como possível

de alcançar o fim em vista pela norma, segundo refere ainda Jorge Lopes de Sousa, em CPPT Anotado e Comentado, ed. 2011, Vol. I, p. 384.

Assim, foi ainda determinada no acórdão fundamento a ampliação da matéria de facto a fim de que se apurasse a data efetiva em que a carta registada remetida sem aviso de receção tinha sido recebida, a fim de que a notificação se pudesse ainda convalidar.

Contudo, não toma posição quanto à regulamentação jurídica ainda aplicável quanto ao cumprimento das formalidades da notificação por carta registada com aviso de receção, sendo que o respetivo relator defende ser ainda a prevista no Decreto de 14 de Junho de 1902 publicado na Coleção Oficial de Legislação Portuguesa desse ano, a páginas 315 e ss., mas em obra que tem publicada, o CPPT Anotado e Comentado, ed. 2011, Vol. I, p. 383, referindo decerto por lapso ser aquele decreto do mês de Julho.

Acresce que apenas no domínio do CPT se previa ainda que se recorresse ao constante do dito regulamento dos correios (art. 66.º n.º 3).».

1.5. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em conferência do Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 2/10/2012, no processo n.º 03219/09 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pelo STA em 30/11/2004, no processo n.º 0816/04 (**acórdão fundamento**).

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

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos deduzido em processo de impugnação judicial instaurado em 15/02/2002, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 1984, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art. 30º, alínea b), do ETAF, e o art. 284º do CPPT, depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**, caracterizada sob os seguintes critérios:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado nos dois arestos solução oposta, e que essa 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.

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

O **acórdão recorrido** decidiu a reclamação para a conferência que a Impugnante/Recorrente apresentara da decisão sumária do recurso jurisdicional que interpusera da sentença de improcedência da impugnação judicial deduzida contra acto de liquidação de IRC do exercício de 1992.

Com efeito, nessa decisão sumária proferida pelo Exmº Desembargador Relator ao abrigo do art. 705º do CPC, fora julgada procedente a questão (colocada e conhecida oficiosamente) da caducidade do direito de impugnar o acto de liquidação, no pressuposto de que se encontrava comprovado nos autos a notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em 30/01/2012, pelo que a impugnação, deduzida em 15/02/2002, isto é, 16 dias depois, fora apresentada para além do prazo legal de 15 dias previsto no art. 102º, n.º 2, do CPPT (prazo que se encontrava, assim, excedido em 1 dia). Foi dessa decisão que a Impugnante/Recorrente reclamou para a conferência, censurando-a por ter considerado como provada a notificação na referida data, facto que, segundo afirma, não é verdadeiro e nem se encontra provado nos autos.

Temos, assim, que a questão analisada e decidida no acórdão recorrido era apenas a de saber se na decisão sumária se incorrera em erro de julgamento da matéria de facto ao dar-se como assente que a notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa ocorrera em 30/01/2012, tendo em conta que: (i) o aviso de receção que acompanhava a carta fora assinado sem data, (ii) o carimbo apostado pelos CTT com a data de 30/01/2002 referia-se simultaneamente à data de expedição e à data de receção da carta, (iii) essa data correspondia àquela em que a carta fora emitida pelo Serviço de Finanças.

O acórdão recorrido decidiu «atender, por fundada, a reclamação e revogar a decisão impugnada» tendo em conta que «Os elementos colhidos nos autos não permitem aferir, com certeza, da data em que foi recebido o ofício de notificação da decisão da reclamação graciosa; as regras da experiência impedem que se considere a data de 30.01.2002 como data da sua receção, sendo a data da expe-

dição do aviso de recepção. Donde resulta que o mesmo terá sido recebido em data posterior, o que, associado ao facto da p.i. ter dado entrada em 15.02.2002 (considerando que esta data corresponde à data da efectivação do registo postal, nos termos do artigo 103º, n.º 6, do CPPT), toma improcedente a presente questão prévia da falta de tempestividade da acção (artigo 102º/2, do CPPT).»

Já no acórdão fundamento estava em causa uma impugnação deduzida contra acto de liquidação de IRC do exercício de 1993, impugnação que fora julgada procedente com fundamento na falta de notificação desse acto tributário dentro do prazo de caducidade do direito de liquidar, porquanto, segundo o Juiz de 1ª Instância, a notificação da liquidação carecia de ser realizada por carta registada com aviso de recepção e a notificação efectuada fora realizada através de carta registada sem aviso de recepção. A Fazenda Pública interpusera recurso dessa decisão, sustentando que a notificação podia ser validamente efectuada por carta registada sem aviso de recepção e que fora efectivamente concretizada no dia 16/12/98, data em que a carta fora entregue ao destinatário. O STA, depois de julgar que a notificação podia ser validamente efectuada através de carta registada sem aviso de recepção, ordenou a ampliação da matéria de facto para apurar se a carta fora efectivamente entregue e em que data ao seu destinatário, para efeitos de apreciação da questão da caducidade do direito de liquidação, pois «(...) estando em causa I.R.C. relativo ao ano de 1993, para obstar à caducidade do direito de liquidação, a notificação tinha de ser efectuada até ao termo do ano de 1998, nos termos do art. 33º, n.º 1, do C.P.T., na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março» e «No caso em apreço, é controvertido entre as partes se foi ou não efectuada a notificação através de carta registada. (...) Assim, assente que foi efectuada uma notificação por carta registada (o que, neste contexto, sem prova da concretização da sua entrega ao destinatário, tem de ser entendido como significando apenas que foi expedida essa carta), não se pode deixar de procurar apurar o que sucedeu à carta expedida, designadamente se foi ou não entregue e, em caso afirmativo, quando ocorreu a entrega.»

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, com implicações jurídicas bem diversas:

- No acórdão recorrido questionava-se a data em que ocorrera a notificação do indeferimento de reclamação graciosa, tendo em conta que a decisão sumária que recaía sobre a questão da tempestividade da impugnação julgara que ela ocorrera em 30/01/2002. Nele concluiu-se, através de presunção judicial, que essa notificação tinha de ter ocorrido em data posterior e, conseqüentemente, não poderia ter-se dado como assente aquela data nem ter-se concluído pela intempestividade (por um dia) da impugnação judicial instaurada em 15/02/2002.

- No acórdão fundamento questionava-se a validade do acto de notificação da liquidação através de carta registada sem a.r, num caso em que na sentença se dera como provado que a notificação fora efectuada por carta registada simples e em que se julgara que tal não constituía forma válida de notificação, ocorrendo, por isso, a caducidade do direito à liquidação. Nele decidiu-se que era válida a notificação por carta registada simples e que não podia, por isso, manter-se o decidido, sendo, antes, de indagar se a carta comprovadamente emitida pela administração fiscal fora ou não recepcionada pelo destinatário e, em caso afirmativo, em que data, razão por que se ordenou a ampliação da matéria de facto para se poder decidir a questão da caducidade do direito de liquidar em conformidade com o regime legal definido neste acórdão.

Deste modo, e visto que o recurso por oposição de acórdãos só é de admitir quando, verificado idêntico quadro normativo e a mesma realidade factual, haja sido uma divergente interpretação normativa a determinar a prolação de decisões contraditórias sobre a mesma questão fundamental de direito, não podemos deixar de concluir que não existe, entre estes dois arestos, oposição susceptível de ser dirimida mediante o presente recurso fundado em oposição de acórdãos.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 4 de Junho de 2014. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Ana Paula Fonseca Lobo* — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.



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.
