

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
01352/12.5BEPRT	24 de maio de 2023	Francisco Rothes

DESCRITORES

Oposição de acórdãos > Mesma questão de direito

SUMÁRIO

N.D.

TEXTO INTEGRAL

Recurso por oposição de acórdãos

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade acima identificada, inconformada com o acórdão proferido nestes autos pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 22 de Fevereiro de 2018 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/7bc00c157cb5312e80258283004d8008>.) – que negou provimento ao recurso por ela interposto e manteve a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade contra a liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transacções (IMT) que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2009 e à aquisição de vários

imóveis -, veio, ao abrigo do art. 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na redacção em vigor à data (Ou seja, na redacção inicial, anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 118/2019, de 19 de Setembro.), interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal, invocando oposição relativamente às seguintes questões:

i) a nulidade decorrente da falta de notificação para apresentação de alegações escritas, nos termos do art. 120.º do CPPT, por alegada oposição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12 de Fevereiro de 2015, proferido no processo com o n.º 220/10.0BECBR (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/13b49f5137625c7c80257e050051d18b.>); e

ii) a nulidade da notificação da liquidação por violação do disposto no n.º 10 do art. 39.º do CPPT, por alegada oposição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18 de Junho de 2015, proferido no processo com o n.º 7457/14 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/d36896d36fa4c1ac80257e6e004d8114.>).

1.2 O Desembargador relator, em face das alegações produzidas pela Recorrente ao abrigo do n.º 3 do art. 284.º do CPPT, na redacção inicial, julgou findo o recurso quanto à primeira questão acima enunciada e admitiu o recurso quanto à segunda questão, relativamente à qual ordenou a notificação das partes para alegarem nos termos do n.º 5 do mesmo artigo.

1.3 A Recorrente reclamou dessa decisão, que foi mantida por acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 16 de Setembro de 2021 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/4b98731717284f728025875e00518dd1.>).

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

«1.ª O presente recurso vem interposto da Decisão do Tribunal Ad Quo, que confirmou a Decisão da primeira Instância de que, quando se notifica a liquidação adicional de IMT, a não verificação dos requisitos do n.º 10 do art. 39.º do C.P.P.T não origina a nulidade prescrita no preceito legal.

2.ª Ora, tal posição, está em oposição com a Jurisprudência, fundamentado tal posição com o Acórdão TCASul de 18.06.2015, Proc. 07457/14, in www.dgsi.pt.

3.ª Na verdade, considerou o Tribunal ad quo que “a identificação do autor de liquidação não interfere com a pessoa que assina o acto de notificação através do qual é dado a conhecer à impugnante a prévia liquidação”, considerando assim que não existe a nulidade prevista no n.º 10 do art. 39.º do C.P.P.T.

4.ª Ora, entende a Recorrente que não assiste razão ao Douto Acórdão recorrido, porquanto a notificação efectuada é precisamente do acto de liquidação, do acto tributário.

Veja-se que o acto notificado é a liquidação do imposto e por esse facto tem de obedecer ao n.º 10 do art. 39.º do C.P.P.T., sob pena de Nulidade do acto notificado.

5.ª Dispõe, o n.º 1 do art. 21.º do CIMT:

“1- O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos”.

6.ª Por sua vez, dispõe o n.º 10 do art. 39.º do C.P.P.T.:

“10- O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de

competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data”.

7.ª E analisando o acto notificado Ofício n.º ..., de 19.01.2012, relativo à liquidação do imposto de IMT, ficamos sem saber quem praticou o acto tributário em análise, que não se encontra sequer assinado, e o fez no uso da competência delegada, e quem foi o serviço de finanças em concreto, pelo que entende a impugnante que o acto tributário está ferido de nulidade, pelo que não poderá produzir os seus efeitos jurídicos.

8.ª Considerando a oposição de Acórdãos, invocando o Acórdão TCASul de 18.06.2015, Proc. 07457/14, in www.dgsi.pt, onde se refere expressamente “a mera indicação do serviço de que emana o acto, sem indicação da identidade e qualidade do autor do mesmo traduz-se numa diminuição dos direitos de impugnação contenciosa do destinatário, pois ficará impedido de arguir eventuais vícios de incompetência. Por isso serão nulas as notificações em que, por exemplo, se refira simplesmente que o acto foi praticado pela Direcção-Geral dos Impostos ... ou por determinado serviço de finanças ... sem indicação de quem foi o real autor do acto e a sua qualidade”.

Acrescentando:

“A falta de aptidão para a produção de efeitos jurídicos do acto tributário em causa, na medida em que se trata da imposição do dever de pagamento de quantia determinada, em momento fixado na lei, torna o acto de liquidação insubsistente na ordem jurídica, o que constitui fundamento de anulação do mesmo”.

9.ª Assim, corroborando tal posição, entende a recorrente que tratando-se dum acto de liquidação de imposto de IMT, tal notificação não poderá produzir efeitos devendo ser decretada a sua nulidade, por imperativo legal, nos termos alegados.

Termos em que, e nos mais de Direito, sempre com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, deverá a douta sentença recorrida ser revogada por outra que julgue a nulidade prevista e alegada com a devida apreciação legal, tomando em atenção a oposição dos julgados invocada.

E ASSIM SE FARÁ JUSTIÇA».

1.5 A Recorrida não contra-alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, a Procuradora-Geral-Adjunta pronunciou-se no sentido de que o recurso seja julgado findo por não se verificar um dos requisitos para a sua admissibilidade, qual seja «a pronúncia expressa pelo douto Acórdão recorrido sobre a questão que foi objecto de apreciação pelo douto Acórdão fundamento». Após extensa análise dos acórdãos em confronto, referiu, em síntese, que o acórdão fundamento «considerou o acto de notificação nulo porque do probatório resulta que o ofício de notificação não identifica o autor do acto de liquidação e a qualidade em que o mesmo actua», enquanto o acórdão recorrido «não se pronuncia expressamente sobre se o acto de liquidação constante da notificação identifica, ou não, o autor do acto de liquidação e a qualidade em que o mesmo actua, nem se pronunciou sobre se o acto de notificação era, ou não, nulo pela falta daqueles elementos», pois «o objecto da sua pronúncia foi no sentido de que os vícios da notificação não se reflectem na validade do acto comunicado, apenas atingindo a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como resulta do artigo 132.º do CPA e do n.º 6 do artigo 77.º da LGT, a comunicação do acto constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia, o que significa que nunca estaria em causa o acto em apreço mas apenas a respectiva eficácia».

1.7 Cumpre apreciar e decidir.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

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

«1. A impugnante estava colectada como compradora de prédios para revenda - relatório de inspecção

2. A impugnante adquiriu 19 fracções autónomas de prédio urbano constituídas em propriedade horizontal, partes integrantes de um estabelecimento comercial denominado B... - relatório de inspecção;

3. Na mesma data a Impugnante celebrou contrato de locação desse estabelecimento comercial à sociedade alienante que vinha explorando tal estabelecimento - relatório de inspecção;

4. A impugnante beneficiou da isenção de IMT - relatório de inspecção;

5. A impugnante foi alvo de inspecção parcial, em sede de IMT, para o ano de 2009, efectuado pela DF do Porto, ao abrigo da ordem de serviço interna n.º ...53;

6. Da qual resultou a liquidação de IMT no montante de € 91.000,00 e de juros

compensatórios de € 7.968,11 – relatório de inspecção;

7. A Impugnante foi notificada da liquidação pelo ofício n.º ..., de 19.01.2012 – fls. 15 e 45,

8. A notificação refere DF do Porto, SF de Vila Nova de Gaia 3 – fls. 15 e 45;

9. Que termina com a menção “a Chefe do Serviço Adjunta AA”, não se encontrando assinado – fls. 15 e 45;

10. O respectivo envelope tem o carimbo do SF de Vila Nova de Gaia 4 – fls. 21;

11. A sociedade C... declarou que a impugnante tem ali à venda desde Outubro de 2009 um ginásio, D..., sito na Rua ..., composto pelas fracções inscritas na matriz predial urbana sob o artigo ...57 – fls. 22;

12. No jornal de notícias de 04.04.2012 foi publicado um anúncio de venda de ginásio e health care no centro de ... – fls. 23;

13. O relatório de inspecção elaborado pela AT concluiu que a impugnante ao adquirir e locar o imóvel, no mesmo dia, à mesma entidade, não tinha por intenção a revenda dos imóveis, pois no contrato de locação não é possível dissociar os imóveis dos bens móveis que o compõem e integram, devendo ser tratado com um todo, pelo que não tem direito à isenção de IMT – fls. 24».

2.1.2 Por seu turno, o acórdão fundamento considerou como provada a seguinte matéria de facto:

«A. Em 14.05.2004, o Impugnante adquiriu a fracção autónoma designada pela

letra “....” do prédio urbano sito na Avenida, n.º.....,, da freguesia de, concelho das Caldas da Rainha, descrito na Conservatória ... sob o n.º e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo - acordo;

B. A aquisição do imóvel indicado no ponto A. que antecede foi realizada com redução de taxa de IMT, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º do Código do IMT - acordo;

C. Por ofício de 31.08.2005, foi o Impugnante notificado pelo Serviço de Finanças das Caldas da Rainha, com referência à aquisição do imóvel indicado no ponto A. supra, para proceder ao pagamento de € 9.240,55, sendo € 8.918,00 de IMT e € 322,55 de juros compensatórios, constando dessa notificação, além do mais, o seguinte:

“Em virtude de ter dado destino diferente à fracção, daquele que foi pressuposto do benefício, sendo utilizada para serviços, deixa de beneficiar de redução nos termos do n.º 7 do artigo 11.º.

Os Juros Compensatórios foram calculados nos termos do art.º 33.º do C.I.M.T., conforme nota anexa. (...)” - cfr. documento a fls. 38 dos autos, que se dá por reproduzido;

D. A fls. 39 dos autos, consta a nota anexa a que alude a notificação referida no ponto C. supra, na qual, para além do mais, consta o seguinte:

“CÁLCULO DE JUROS COMPENSATÓRIOS

(ART. 113.º C.I.M.S.I.S.S.D.)” - cfr. documento a fls. 39 dos autos, que se dá por reproduzido;

E. Em 19.12.2005, o Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IMT e de juros compensatórios referida no ponto C. supra, a qual foi indeferida na totalidade - cfr. documentos que constam do PAT;

F. O Impugnante procedeu ao pagamento do valor de € 9.240,55 referido na notificação mencionada no ponto C. supra.

[...]

G. Em Junho de 2004, a fracção referida em A) foi arrendada à firma, Lda. e onde exerce também a sua actividade, a Sociedade, Sociedade de Advogados.

H. Em 31.08.2005, o funcionário do Serviço de Finanças de Caldas da Rainha procedeu ao cômputo do montante em dívida, em sede de IMT e em sede de juros compensatórios - fls. 13 do p.a., que é o que foi notificado nos termos do ofício referido em C.».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O presente recurso, interposto ao abrigo do disposto no art. 284.º do CPPT, na sua redacção inicial, visa uniformizar jurisprudência relativamente à questão que a Recorrente nunca enunciou autonomamente, mas que resulta do teor das suas alegações será a da «nulidade invocada da falta de indicação do autor do acto, consubstanciado na ausência da sua assinatura», ou seja, a da regularidade da notificação da liquidação do imposto por falta de elementos tidos por essenciais, qual seja a falta de indicação do autor do acto, em desrespeito pelo disposto no n.º 12 do art. 39.º do CPPT - disposição que era o

n.º 11 do mesmo artigo à data da notificação da liquidação a que se refere o acórdão recorrido (Como bem salientou a Procuradora-Geral-Adjunta, a referência que a Recorrente faz ao n.º 10 do art. 39.º do CPPT será um lapso de escrita: o preceito em causa, que era o n.º 8 na redacção inicial daquele artigo, passou a ser, sucessivamente, o n.º 9, na redacção do Decreto-Lei n.º 160/2003, o n.º 11 do mesmo artigo, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e, actualmente, ou seja, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2013), o n.º 12.) – e a susceptibilidade dessa deficiência determinar que a liquidação seja anulada.

Considerou a Recorrente que essa questão foi decidida em sentido divergente pelos acórdãos em confronto: o acórdão recorrido, do Tribunal Central Administrativo Norte e o acórdão fundamento, do Tribunal Central Administrativo Sul.

Apesar de o Desembargador relator no Tribunal Central Administrativo Norte ter admitido a possibilidade da existência de oposição (cfr. 1.2), porque essa decisão não faz caso julgado a esse propósito [cfr. art. 641.º, n.º 5 («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».) do Código de Processo Civil (CPC)], há que verificar se estão reunidos os requisitos da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos. Só se concluirmos pela verificação desses requisitos, passaremos a conhecer do mérito do recurso, ou seja, das infracções imputadas ao acórdão recorrido [cfr. art. 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)].

2.2.2 DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO POR OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS

2.2.2.1 O presente processo iniciou-se no ano de 2012 (cfr. o n.º do processo

em 1.^a instância), 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 se situa 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 de (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 dito 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 a 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 ao conhecimento do mérito do recurso.

Em ordem a indagar da contradição pertinente à admissibilidade do recurso, vejamos o que os dois acórdãos em confronto decidiram com relevo para a apreciação do presente recurso.

2.2.2.2.1 O acórdão recorrido, apreciando o erro de julgamento que a ora Recorrente assacou à sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto relativamente à invocada nulidade da notificação da liquidação impugnada, deixou dito o seguinte:

«A Recorrente aponta depois, no que se refere à nulidade da notificação do acto de liquidação, refere a douta sentença recorrida que “o acto de notificação não se confunde com o acto de liquidação notificado, contendo a norma do art. 36.º/2 do CPPT, as menções obrigatórias quanto ao acto notificado, cujas faltas ou insuficiências são, em regra, sanáveis nos termos do n.º 1 do art. 37.º, do mesmo Código, pelo que a respectiva preterição nunca poderia ter qualquer repercussão na validade da liquidação aqui em causa”.

Ora, entende a Recorrente que não assiste razão à douta sentença recorrida, porquanto a notificação efectuada é precisamente do acto de liquidação, pois que o acto notificado é a liquidação do imposto e por esse facto tem de obedecer ao n.º 12 do art. 39.º do C.P.P.T., sob pena de nulidade do acto notificado e o envelope da notificação, refere Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 4, e o ofício da notificação, refere Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3 e no ofício em análise, faz-se referência “A Chefe do Serviço Adjunta”, contudo, não foi aposta qualquer assinatura, o que se invoca para todos os efeitos legais, porquanto o próprio ofício refere como técnico: J....

Então pergunta-se foi o J... que efectou a liquidação ou a Sr.ª Adjunta M.... É

que a notificação da liquidação não está assinada.

E não estamos perante nenhuma assinatura digital.

Para além desse facto, não se faz qualquer referência ao uso da subdelegação de poderes e entende a recorrente que tratando-se dum acto de liquidação de imposto, tal pretensão não poderá produzir efeitos devendo ser decretada a sua nulidade, por imperativo legal, nos termos alegados.

Neste domínio, mais uma vez, a Recorrente em vez de se concentrar naquilo que seria a essência da matéria em apreciação nos autos, resolve questionar os termos da notificação efectuada, quando os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação de um determinado acto, os problemas relacionados com a sua notificação não se reflectem na validade do acto comunicado pois que no nosso sistema, as eventuais deficiências que a notificação (ou citação) apresente apenas atingem a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como claramente resulta do artigo 132.º do CPA e do n.º 6 do artigo 77.º da LGT, a comunicação do acto constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia, o que significa que nunca estaria em causa o acto em apreço mas apenas a respectiva eficácia.

Além disso, o lapso na indicação da proveniência da notificação, resultante do facto de o ofício referir SF VNGaia 3 e o envelope SF VNGaia 4 não é apto a prejudicar qualquer meio de defesa da Impugnante, tratando-se de lapso sem qualquer relevância, sendo que a falta de assinatura do ofício não se confunde com a aludida falta de assinatura do autor do acto, verificando-se que o art. 21.º do CIMT confere competência para a liquidação de IMT aos serviços centrais da AT, considerando-se o acto tributário praticado no SF competente, serviço este que se encontrava identificado no cabeçalho do ofício remetido, sendo que a identificação do autor do acto de liquidação não interfere com a pessoa que assina o acto de notificação através do qual é dado a conhecer à Impugnante a prévia liquidação.

Isto significa que nada do que é exposto contende com o acto posto em crise – liquidação –, sendo que em relação à notificação, tal como decidido, as menções obrigatórias quanto ao acto notificado, cujas faltas ou insuficiências são, em regra, sanáveis nos termos do n.º 1 do art. 37.º, do mesmo Código, pelo que a respectiva preterição nunca poderia ter qualquer repercussão na validade da liquidação aqui em causa, de modo que, insistindo a Recorrente em discutir questões procedimentais e silenciando aquilo que seria essencial nos autos e que se prende com a conduta da AT de que resultou a liquidação impugnada, o presente recurso está irremediavelmente condenado ao insucesso.

Daí 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».

Ou seja, o acórdão recorrido entendeu, em síntese, por um lado, que não podem confundir-se as irregularidades da notificação com as irregularidades do acto notificando, designadamente que «a falta de assinatura do ofício não se confunde com a aludida falta de assinatura do autor do acto» e que «a identificação do autor do acto de liquidação não interfere com a pessoa que assina o acto de notificação através do qual é dado a conhecer à Impugnante a prévia liquidação» e, por outro lado, que eventuais irregularidades na notificação do acto impugnado – em regra, sanáveis nos termos do n.º 1 do art. 37.º do CPPT –, designadamente as que foram invocadas pela Recorrente, apenas poderiam repercutir-se na eficácia deste último e nunca na sua validade. Em consequência, confirmou a sentença recorrida.

2.2.2.2.2 Por seu turno, o acórdão fundamento, apreciando o erro de julgamento que o aí recorrente assacou à sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria «quanto ao vício de incompetência de que enferma o acto de liquidação em apreço», deixou dito o seguinte:

«O recorrente censura a sentença recorrida, porquanto entende que a mesma descuroou o vício de incompetência para a prática do acto de liquidação. Centra a sua alegação na prática do acto de liquidação por parte do Serviço de Finanças das Caldas da Rainha, o que consubstancia, defende, a preterição da norma de competência para a emissão do acto de liquidação que assiste aos órgãos centrais da DGCI, nos termos do artigo 21.º do CIMT/Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Mais refere que o ónus da prova da autoria material do acto tributário impugnado compete à Fazenda Pública, nos termos do artigo 74.º da LGT.

Vejamos.

[...]

Quanto à questão objecto do recurso, relativa à competência para emitir a liquidação oficiosa do imposto rege o disposto no artigo 21.º do CIMT (“Competência para a liquidação” (versão vigente). Nos termos do preceito citado, «1. O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base na declaração do sujeito passivo ou officiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o acto tributário praticado no serviço de finanças da área da situação dos bens. // 2. Para efeitos de liquidação do IMT, pode a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º ser apresentada em qualquer serviço de finanças».

Através da presente intenção recursória, o recorrente sustenta que o acto de liquidação oficiosa em causa, o qual integra a quantia de € 9240,00, sendo € 8.918,00 de Imposto Municipal de transmissões e € 322,55 de juros compensatórios, foi praticado por órgão desprovido de competência para o efeito. Sustenta a sua asserção com os elementos coligidos nos autos. Mais refere que o ofício de notificação da liquidação em causa não indica o autor do acto notificado.

O acto tributário corresponde a «um acto jurídico unilateral praticado, no exercício do poder [tributário], por um órgão da Administração, e que traduz a

decisão de um caso considerado pela Administração, visando produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta» (3) [(3) Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Volume II, 2011, 2.ª Ed., p. 238/239]. Através do mesmo, a AF faz valer a pretensão de constituição de dívida de imposto a cargo do contribuinte. Donde decorre que o ónus da prova do preenchimento dos pressupostos relativos ao tipo legal de acto tributário recai sobre a AF (artigo 74.º/1, da LGT). No caso, a competência para a prática do acto de liquidação oficiosa em causa pertence aos serviços centrais da DGI (artigo 21.º do CIMT). Todavia, resulta dos elementos constantes dos autos que o acto de liquidação em causa foi praticado pelo Serviço de Finanças de Caldas da Rainha (4) [(4) Alínea H) do probatório], o que consubstancia preterição do disposto no artigo 21.º do CIMT, então vigente. Ou seja, o acto de liquidação em causa enferma do vício de incompetência, por violação do disposto no artigo 21.º do CIMT, o que determina a anulação do mesmo. Recorde-se que as normas de competência são de ordem pública (artigo 39.º do CPA), pelo que não são disponíveis pelos sujeitos das relações jurídicas, e a sua vigência é aferida pelo aforismo *tempus regit actus*, o que determina que a validade do acto deve ser aferida à data da emanação do mesmo. Recorde-se que «[a] automação da actividade administrativa tem como limite a garantia do pronunciamento expreso nas actuações que pode constituir uma lesão dos direitos do contribuinte» (5) [(5) José Luís Saldanha Sanches, A quantificação da obrigação tributária. Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 173, Lisboa, 1995, p. 480], e que: «[o]s actos praticados no Sistema Informático vinculam a Administração Tributária se corresponderem a actos cuja autoria possa ser assacada a qualquer titular de órgão da mesma e desde que reúnam as características de acto administrativo em matéria tributaria, definidas pelo art. 120.º do CPA» (6) [(6) Acórdão do TCAS, de 13.03.2014, P. 07292/14], o que reforça a necessidade da demonstração por parte daquele que invoca a existência e a produção de

efeitos no caso concreto do acto tributário, ou seja, por parte da Fazenda Pública, do preenchimento dos elementos essenciais do acto tributário, a começar pela pronúncia expressa do órgão autor do mesmo, investido na competência legal para o efeito. Prova que no caso não foi feita.

Uma vez que resulta dos autos que o acto de liquidação em causa não foi praticado pelos serviços centrais da DGI, impõe-se acolher a pretensão impugnatória do recorrente, por violação da norma de competência aplicada.

Por outro lado, note-se que, nos termos do artigo 39.º/11, do CPPT, «[o] acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, caso este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e data».

A este propósito, cumpre referir que: «[a] a nulidade do acto de notificação que omite os requisitos necessários para a identificação do acto, designadamente, a indicação do autor do acto, a sua data e o seu sentido, já antes do CPPT, era genericamente afirmada pela SCA do STA, desde a vigência da LPTA. // Este entendimento justifica-se por «a notificação de um acto administrativo tendo por escopo oferecer ao seu destinatário os elementos necessários à formação de um juízo minimamente seguro sobre a oportunidade e o meio de atacar a decisão em apreço terá necessariamente que incluir a indicação da autoria, do sentido e da data como elementos indetificadores do acto notificando. «Sem qualquer desses elementos não haverá uma notificação simplesmente incompleta ou irregular - lacuna que o interessado poderia chamar a Administração a suprir através da diligência prevista no artigo 31.º da LPTA - mas antes uma “não notificação”, inidónea, por isso, para produzir os efeitos próprios deste tipo de acto instrumental». (...) // Na verdade, a previsão da sanção da nulidade para a omissão do autor do acto ou da omissão da qualidade em que decidiu (no caso de competência delegada) patenteiam que, na perspectiva legislativa, não é considerado indiferente para o destinatário do acto saber quem é a pessoa que actuou e a qualidade em que actuou, e que

houve um evidente propósito de permitir ao interessado controlar se foram ou não respeitadas as regras legais sobre competência. // A mera indicação do serviço de que emana o acto, sem indicação da identidade e qualidade do autor do mesmo traduz-se numa diminuição dos direitos de impugnação contenciosa do destinatário, pois ficará impedido de arguir eventuais vícios de incompetência. // Por isso, serão nulas as notificações em que, por exemplo, se refira simplesmente que o acto foi praticado pela Direcção-Geral dos Impostos ou pela Direcção-Geral da Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou por determinado serviço de finanças ou determinada delegação aduaneira, sem indicação de quem, entre os funcionários e agentes desses serviços, foi o real autor do acto e a sua qualidade» (7) [(7) Jorge Lopes de Sousa, CPPT, anotado, vol. I, 6.ª Ed., pp. 388/390].

No caso dos autos, do probatório resulta que o ofício de notificação não identifica o autor do acto de liquidação e a qualidade em que o mesmo actua, pelo que o acto de notificação é nulo, o que determina a inoponibilidade do acto notificando. A falta de aptidão para a produção de efeitos jurídicos do acto tributário em causa, na medida em que se trata da imposição do dever de pagamento de quantia determinada, em momento fixado na lei, torna o acto de liquidação insubsistente na ordem jurídica, o que constitui fundamento de anulação do mesmo.

Ao julgar em sentido diferente do referido, a sentença recorrida não se pode manter na ordem jurídica, devendo ser substituída por decisão que julgue procedente a impugnação.

Termos em que se julga procedentes as presentes conclusões de recurso».

Da leitura do acórdão resulta que o Tribunal Central Administrativo Sul, dando provimento ao recurso, julgou verificado o vício de incompetência do autor da liquidação adicional de IMT. Foi com esse fundamento que anulou o acto impugnado, como resulta inequivocamente do seguinte trecho do acórdão: «Uma vez que resulta dos autos que o acto de liquidação em causa não foi

praticado pelos serviços centrais da DGI, impõe-se acolher a pretensão impugnatória do recorrente, por violação da norma de competência aplicada». Sem prejuízo desse julgamento, o Tribunal Central Administrativo Sul entendeu ainda, depois, tecer diversos considerandos em torno da irregularidade do acto de notificação, designadamente, por no ofício remetido para notificar a liquidação se não identificar o autor deste acto e a qualidade em que o mesmo actua (obviamente, só poderia indagar-se da qualidade em que actuou o autor do acto se se soubesse quem é). Mas esses considerandos não podem ter-se como decisivos para a decisão proferida no acórdão e, verdadeiramente, mais não constituem do que um obiter dictum (Na impressiva expressão da jurisprudência, «uma excrescência em relação ao silogismo judiciário que motivou e estruturou a decisão».

Cfr., por todos e com indicação de jurisprudência o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 5 de Junho de 2019, proferido no processo com o n.º 694/17.8BEALM (798/18), disponível em

Assim, independentemente do modo como o acórdão os configurou, os considerandos expendidos em torno da regularidade da notificação não podem ser tidos como um fundamento da decisão.

2.2.2.2.3 Tendo presente o que decidiram os acórdãos em confronto, assim como os respectivos fundamentos, fácil se torna concluir que entre eles não existe a contradição requerida para que o recurso fosse admitido.

Relembremos a questão sobre a qual a Recorrente pretende existir contradição: da validade da notificação da liquidação do imposto por falta de elementos

tidos por essenciais na comunicação desse acto, qual seja a indicação do autor do acto comunicado, e da susceptibilidade de essa falta ser cominada com a anulação do acto de liquidação.

No que poderia contender com essa questão, o acórdão recorrido começou por distinguir entre o acto de liquidação e o acto de notificação da liquidação para, depois, salientar que as irregularidades de um e de outro acto não podem confundir-se e têm efeitos diversos, sendo que eventuais irregularidades na notificação do acto impugnado – em regra, sanáveis nos termos do n.º 1 do art. 37.º do CPPT –, designadamente as que foram invocadas pela Recorrente, apenas poderiam repercutir-se na eficácia do acto de liquidação e nunca na sua validade. Ou seja, o âmago da questão, tal como a configurou a Recorrente, nem chegou a ser apreciado, pois o Tribunal Central Administrativo Norte entendeu que a mesma não se situava no âmbito da validade da liquidação e só essa podia ser apreciada em sede de impugnação judicial.

Já no acórdão fundamento a questão da regularidade da notificação foi apreciada, mas não pode considerar-se que tenha sido decidida, *rectius*, que tenha constituído um fundamento da decisão, no sentido da revogação da sentença e da anulação da liquidação de IMT aí impugnada. Na verdade, como deixámos dito, o acto de liquidação foi anulado com fundamento na incompetência do autor do acto. É certo que o acórdão, depois, também se debruçou sobre a questão da regularidade da notificação; mas, fê-lo, a nosso ver e salvo o devido respeito, ociosamente e de modo a suscitar desnecessária perturbação na compreensão dos motivos por que decidiu, de que é exemplo o presente recurso.

Por outro lado, ainda que pudesse considerar-se – e não pode – que os acórdãos em confronto se debruçaram ambos sobre a questão da regularidade da notificação, sempre teríamos de concluir que a matéria factual sobre a qual teriam trabalhado não é idêntica, como resulta da factualidade que num e noutro foi dada como assente: enquanto no acórdão recorrido, relativamente à

notificação do acto impugnado, ficou demonstrado que «[a] Impugnante foi notificada da liquidação pelo ofício n.º ..., de 19.01.2012», que «[a] notificação refere DF do Porto, SF de Vila Nova de Gaia 3» e «termina com a menção “a Chefe do Serviço Adjunta AA”, não se encontrando assinado», bem como que «[o] respectivo envelope tem o carimbo do SF de Vila Nova de Gaia 4» (cfr. factos provados com os n.ºs 7 a 10), o acórdão fundamento, quanto à notificação do acto aí impugnado, relevou apenas a circunstância de que «do probatório resulta que o ofício de notificação não identifica o autor do acto de liquidação e a qualidade em que o mesmo actua».

Aliás, a própria Recorrente parece ter assim entendido, pois, nas alegações que apresentou ao abrigo do n.º 3 do art. 284.º do CPPT, na redacção inicial deste artigo, entendeu que é «imprescindível fixar factualidade [...] relativamente à perfeição da notificação do acto de liquidação propriamente dito, tornando-se pertinente as questões relativas aos factos que conduzirão à sua NULIDADE», ou seja, dá a entender que considera não ter sido fixada pelo acórdão recorrido a factualidade necessária para ajuizar a questão que pretende suscitar junto deste Supremo Tribunal, o qual, há que ter presente, em sede de recurso para uniformização de jurisprudência carece de poderes em matéria da facto.

Concluimos, pois, que entre os acórdãos ora em confronto não se verifica a divergência que justifique e possa fundamentar recurso por oposição de acórdãos, a impor a actuação deste Supremo Tribunal Administrativo que, nesta sede, reiteramos, visa essencialmente garantir a uniformidade da interpretação e da aplicação do direito e não permitir mais um grau de recurso.

Em conclusão e como também propõe o Ministério Público, o recurso por oposição de acórdãos será julgado findo por falta dos respectivos pressupostos de admissibilidade, atento o disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Atento o disposto no art. 27.º, alínea b) do ETAF, no art. 284.º do CPPT e no art. 152.º do CPTA, o recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após 1 de Janeiro de 2004 (data da entrada em vigor do ETAF de 2002) depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

II - Não pode falar-se em oposição de acórdãos se nestes não foi decidida a mesma questão jurídica e, ademais, se nem sequer há a requerida identidade factual relativamente à questão que o recorrente pretende ver reapreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

III - Assim sendo, deve o recurso por oposição de julgados interposto ao abrigo do disposto no art. 284.º do CPPT, na sua redacção inicial, ser julgado findo, por falta de um dos respectivos pressupostos, nos termos do disposto no n.º 5 do mesmo artigo.

* * *

3. DECISÃO

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo decidem, em Pleno, julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente, que ficou vencida no recurso (cf. art. 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável ex vi do art. 281.º do CPPT).

*

Lisboa, 24 de Maio de 2023. - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes (relator) - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - José Gomes Correia - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>