

O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO COMO CONTENCIOSO DE PLENA JURISDIÇÃO
JL Saldanha Sanches

PROCESSO Nº 25.532
DATA DA SESSÃO: 16-05-01

ASSUNTO: IRC. Liquidação Adicional. Impugnação judicial. Anulação parcial.

SUMÁRIO: I - A liquidação do imposto, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de mera anulação parcial.

O Relator

(Alfredo Madureira)

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO GERAL

RECURSO: 25.532
RECORRENTE; AZÁLIA TÊXTIL - MALHAS CONFECÇÕES, LD^a
RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA
RELATOR: EXMO. CONS. DR. ALFREDO MADUREIRA

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada agora com o acórdão do TCA que dando parcial provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de IRC no montante de 4.369.960\$00, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal a Impugnante Azália Têxtil - Malhas e Confecções, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso e, perseguindo a revogação do impugnado julgado e a manutenção do antes decidido pela 1^a Instância, isto é a total procedência da impugnação judicial, a final, formulou as seguintes conclusões:

- O art. 121º do Cód. de Proc. Tributário preceituava que "sempre que da prova produzida resultante a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado;
- No caso sub judice, na prova pericial realizada provou-se que houve erro na quantificação da matéria tributária.
- Logo o acto tributário deve ser anulado totalmente, e não parcialmente como se decidiu no douto acórdão recorrido.
- Tanto mais que não se verifica a inversão do "ónus da prova" pois não há situação de facto enquadrável no nº 2 do citado art. 121º do Cód. de Proc. Tributário.

Violou, assim, a douta decisão sub censura o disposto no art. 121º nº 1 e 2 do citado Código de Proc. Tributário que é princípio estruturante do contencioso tributário.

A Recorrida Fazenda Pública contra alegou também tempestivamente evidenciando o infundado do presente recurso jurisdicional com base no sustentado entendimento de que não se verifica ocorrer a invocada situação de fundada dúvida sobre a existência e quantificação do questionado acto tributário a que se refere o convocado art. 121º do CPT.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando também pela improcedência do presente recurso uma vez que, sustenta, nada impedia a decretada anulação parcial do sindicado acto tributário pois, de acordo com a jurisprudência da Secção que expressamente convoca, "... a liquidação em sentido estrito, mesmo adicional, como aplicação da taxa à matéria colectável, constitui acto divisível, tanto por natureza, pois se traduz num quantitativo pecuniário, como ainda na própria expressão legal, já que o CPT (art. 145º), tal como já acontecia no CPCl (art. 5º), prevê a anulação total ou parcial."

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão jurisdicionalmente impugnada fixou a seguinte factualidade:

- a) A liquidação radica no relatório de fls. 34 e segs. - aqui dado por reproduzido - designadamente na consideração do peso médio de 250 grs. Para cada peça produzida pela impugnante, o que levou à conclusão da existência de vendas presumivelmente sonegadas de 39.478 peças;
- b) Os pesos médios de quatro tipo de peças (T-Shirts, Sweat Shirts, 15.924 e Wrangler) mais representativos da produção e vendas da impugnante no exercício em causa foram os de, respectivamente, 182,40 grs., 417,95 grs., 252,12 grs. e 533,33 grs.;
- c) A variedade das existências da impugnante entre 31.12.1988 e 31.12.1989 foi de 1985,2 kgs e sinal negativo, tendo os "produtos em curso" o peso de 5.675 kgs.
- d) A liquidação adicional de IRC em causa é do exercício de 1989, por correcção da matéria colectável para 12.257.860\$00, e teve como data limite de pagamento 7.11.1994 e a petição da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças em 3.2.1995 - doc. de fls. 10 e 11 e carimbo aposto na petição de fls. 2 e segs.;
- e) Aquela matéria colectável foi encontrada com base nos elementos apurados no referido exame à escrita da ora recorrida, designadamente na variação negativa do exercício de 5137 kgs de fio de malha e nos produtos em curso no mesmo exercício de 3.632,75 kgs - doc. De fls. 34 e segs.

E, com base nestes factos, julgou parcialmente procedente o recurso que então apreciava, o interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância que julgara totalmente procedente a impugnação e conseqüentemente anulara o sindicado acto tributário - liquidação adicional -, anulando esta apenas quanto à parte que teve como matéria colectável acima de 1.985,2 kgs (negativo) de variação negativa do exercício e acima de 5.675 kgs de "produtos em curso" no mesmo exercício.

Considerou-se, para tanto e em síntese e fundamentalmente, que

" ... a diferente dimensão da matéria colectável do exercício encontrada agora em sede de instrução dos presentes autos de impugnação, o único erro revelado consistiu em que a média dos produtos fabricados pela recorrida não tinha o peso médio de 250 grs. Como no referido relatório se fazia constar, e em que assentou a correcção à matéria colectável, mas sim um diferente, ... " e que

"Nos termos do disposto no art. 120º a) do Código de Processo Tributário (CPT), constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação e qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. E aqui só existe erro quer na variação negativa do exercício, quer nos "produtos em curso", entre os valores encontrados pela AF e que levaram à correcção da matéria colectável para os 12.257.860\$00 e os ora encontrados em sede de instrução dos presentes autos e constantes na alínea c) do probatório."

Porque assim e mediante invocação do disposto nos artigos 118º do CPT e 6º do ETAF, e ao abrigo também do convocado "princípio da conservação e aproveitamento dos actos praticados (que) conduz à solução de apenas se anular aquilo que se mostra eivado de vício, que não é aproveitável ..."

Julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial apresentada, revogando, no demais, a então sindicada sentença do TT de 1ª Instância que julgara aquela totalmente procedente.

É contra o assim decidido que se insurge agora a Impugnante, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, mediante invocação do disposto no art. 121º do CPT e perseguindo entendimento que dê guarida à opinião que sufraga e que se traduz na invocada e fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Na verdade e como bem proficientemente se evidencia na sindicada decisão judicial, já perante os factos materiais da causa que fixou e que este Supremo Tribunal não syndica - art. 21º nº 4 do ETAF -, apurado que os valores encontrados em sede de instrução dos presentes autos e levados à alínea c) do probatório, não existe qualquer erro mas sim coincidência quantitativa, inexistente, nesta parte, fundamento legal para a requerida anulação da correspondente liquidação, já que se trata de correcção meramente quantitativa.

E, ao contrário do sustentado pela Recorrente, constitui com efeito jurisprudência uniforme, pacífica e reiterada desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que a liquidação, mesmo adicional, como no caso, constitui acto divisível tanto por natureza, pois se expressa num quantitativo pecuniário, como por disposição expressa da lei (cfr. art. 145º do CPT) e que, assim, em casos de impugnação judicial o sentido decisório a proferir nesta comporta não só a anulação total daquela como a simples anulação parcial.

Ponto é que, neste último caso, o apurado vício que porventura a inquiere atinja ou afecte apenas parte daquela liquidação.

Neste sentido podem ver-se, entre outros, os acórdãos de 02.07.97, processo n° 20.861, citado no impugnado aresto, os de 25.05.94 e de 20.09.99, proferidos nos processos n° 18.048 e 24.101, invocados pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal no parecer de fls. 185 e ainda os acórdãos de 28.10.98 e de 17.02.99, proferidos nos processos n° 22.603 e 22.299.

Neles se doutrinou, além do mais, que "Os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, designadamente os actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, sendo admissível a anulação parcial quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto." - do acórdão proferido no processo n° 22.603 - e que "O Tribunal pode, sem invadir a esfera de competências da Administração Fiscal, anular parcialmente um acto tributário por ela praticado, reduzindo-o às suas reais dimensões, quando constatar que o mesmo sofre de vício que em parte o invalide.

Esta situação não configura a prática de novo acto tributário, pois do que se trata é de manter de pé a parte do acto inicial que se conforma com a lei.

A errada determinação da matéria colectável só conduz à sua total anulação quando o acto em que a mesma se traduziu está ferido, no seu todo, de ilegalidade." - do acórdão proferido no processo n° 22.299 -.

E a doutrina tem-se também pronunciado sem vozes discordantes no acolhido sentido - cfr. Brás Teixeira, in princípios de Direito Fiscal, pág. 125, Francisco Pardal e Ruben dos Anjos, in CPCI, Anotado, pág. 53 e Alfredo de Sousa e Silva Paixão, in CPCI, Anotado, pág. 41, nota 3.

Não merece, pois qualquer censura o sentido decisório do impugnado julgado que, perante os factos materiais da causa que estabeleceu e que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, não sindicou, julgou tão só parcialmente procedente a impugnação judicial apresentada e, conseqüentemente, anulou apenas a liquidação sindicada na parte em que deu por verificado o invocado erro na determinação da matéria colectável, a saber, "... acima de 1.985,2 Kgs (negativo) de variação negativa do exercício e acima de 5.675 Kgs de "produtos em curso" relativo ao mesmo exercício."

E, perante a apontada factualidade, não logra efeito processual útil a invocada dúvida sobre a quantificação do questionado facto tributário, dúvida que, aliás, o Tribunal a quo não experimentou e muito menos acolheu.

Em face do exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o impugnado julgado.

Custas pela recorrente, fixando a procuradoria em 40%

Lisboa, 16 de Maio de 2001
(Fonte: Inforfisco)

1- REVOGAÇÃO E DECISÃO JUDICIAL

No exercício dos seus poderes inspectivos a Administração fiscal procedeu à quantificação do imposto devido pelo sujeito passivo que impugnou a liquidação.

Acolhendo parcialmente as razões do contribuinte a 1ª instância revogou parcialmente o acto tributário e procedeu, como efeito directo da sua sentença a uma nova quantificação do imposto devido.

O contribuinte recorreu para o STA por considerar que havendo um vício na decisão o acto tributário deveria ser pura e simplesmente anulado. E não sujeito a uma revogação parcial. Decidiu o STA que nada impedia uma revogação parcial da decisão com a manutenção em vigor da parte que parecia ter apoio nos factos demonstrados pela Administração fiscal. Decidiu bem, em nossa opinião. Nada impede que o tribunal produza directamente que no seu conteúdo material é um novo acto tributário, criando assim a possibilidade de conseguir um fim para o litígio, se o processo contiver os elementos necessários para a decisão. Mas contrariamente ao que afirma na sua decisão não estamos perante uma questão pacífica.

2- CONTENCIOSO DE MERA ANULAÇÃO OU DE PLENA JURISDIÇÃO?

A questão de saber se um acto tributário poderia ser, ou não, objecto de uma revogação parcial começou por se colocar na controvérsia sobre a natureza jurídica do contencioso tributário: saber se estávamos perante um contencioso de plena jurisdição, como defendia a doutrina francesa¹ (cuja importância na escolha dos modelos de organização judicial e na doutrina portuguesa se manteve por décadas) ou se estávamos perante um contencioso onde o objecto da sentença não poderia ir além da anulação do acto.

Cabendo depois à Administração fiscal a prática de um outro acto que tomasse o lugar daquele que um qualquer vício tinha posto em causa.

Como tinha sido sustentado por ALBERTO XAVIER que no seu estudo clássico sobre o contencioso tributário o qualificou como um processo de mera anulação².

Levando a que durante muitos anos ao mesmo tempo que sensatamente alguns acórdãos punham fim aos litígios com a revogação parcial do acto tributário, sem abordar a questão doutrinária mas praticando um contencioso de plena jurisdição, em outros acórdãos o

¹ PHILIPPE BERN, *La Nature Juridique du Contentieux de L'Imposition*, (Paris 1972) 143

² ALBERTO XAVIER, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário* (Lisboa 1972) 65.

contencioso de mera anulação³ ou de mera legalidade surgia como uma limite estrutural para decisão do juiz.

Quando na verdade tudo aponta para a necessidade, não da revogação pura e simples como sucede no contencioso administrativo, mas da revogação que tem um conteúdo positivo: anula, mas também substitui, o acto tributário que viola a lei.

Dando assim a impugnação judicial do acto tributário o efeito útil que esta pode e deve conter.

Desde que o juiz possa encontrar no processo os elementos necessários para uma decisão de mérito e não apenas de natureza processual que não põe fim ao litígio.

3. A DOUTRINA DA DIVISIBILIDADE DO ACTO TRIBUTÁRIO

Com modo de sustentar doutrinalmente a sua decisão o STA tem afirmado, neste e noutros acórdãos, a divisibilidade dos actos tributários: se numa avaliação administrativa do lucro tributável ou de outro rendimento a Administração fiscal levou para o processo dados suficientes para demonstrar que ainda que a matéria colectável possa não ser 20.000 mas é, seguramente, de 10.000 não há razão para que se não ponha fim ao litígio ordenando ao sujeito passivo que pague essa mesma quantia. Criando um caso julgado que vai evitar para Administração fiscal e para o sujeito passivo o prolongamento de um litígio que tem custos importantes para ambos.

Sem que se caia no *jus rusticorum*⁴: com os tribunais a considerarem sempre um pouco acima da decisão justa a quantificação da Fazenda e abaixo daquela que deveria ser feita a quantia sustentada pelo contribuinte.

Mas em muitos casos, nomeadamente nas intratáveis questões de quantificação que são precisamente as que colocam mais problemas aos tribunais quando julgam questões fiscais, poderemos ter no processo os elementos necessários para decisão: que pode por isso ser tomada desde logo.

Mas nem sempre: o que levanta os problemas que vamos analisar a seguir.

E não é exactamente da divisibilidade do acto de que deve falar-se: na sentença ou acórdão que atende parcialmente a pretensão do contribuinte temos que distinguir duas partes: A parte negativa ou revogatória que faz desaparecer o acto tributário que violou a lei e a parte positiva que retoma parte do seu conteúdo material: com base nos elementos que serviam de sustentação ao acto ou com noutros que são determinados posteriormente.

³ Princípio que ainda encontramos num acórdão de 15/04/98 sobre o imposto automóvel i- A impugnação judicial constitui um contencioso de mera anulação...

⁴ Nas decisões dos tribunais não letrados, sempre na base do compromisso entre os litigantes em contraste com o estilo adjudicatório dos tribunais eruditos.

na base do compromisso e contra o estilo adjudicatório dos tribunais eruditos.

HESPAÑA, *História de Portugal*, IV (Lisboa 1983) 185.

a) Decisão judicial sem novo recurso à Administração fiscal

E isto porque importa distinguir entre os processos onde se contenham os elementos necessários para a decisão – permitindo uma quantificação para além de toda dúvida razoável – e aqueles em que isso não acontece.

No primeiro caso, a Administração fiscal carreou para o processo os elementos necessários para uma decisão: mas não para sustentar, ponto por ponto, a decisão que ela própria tomou. Justificando a intervenção imediata do juiz e o fim do processo.

E nestas situações, não se tratará tanto da divisibilidade do acto tributário como da adequação dos elementos de prova para sustentar um outra decisão, desta vez judicial, que anula e substitui a primeira. Em vez de divisibilidade está antes em causa a reformabilidade do acto tributário ou, procurando apoio no Direito Civil, a conversão judicial do acto: também aqui *magis ut valeat quam ut pereat*.

É o princípio da economia processual a exigir que se ponha fim ao litígio utilizando do processo em crise tudo o que puder ser aproveitado para basear uma nova decisão.

b) Decisão judicial com recurso à Administração fiscal

Um outra possibilidade se coloca quando, sem que o processo esteja contaminado por um vício insanável o juiz tem a percepção que a Administração fiscal não sustentou devidamente a sua posição, podendo fazê-lo. Ou quando considera que o conteúdo da liquidação deve ser inicialmente elaborado pela Administração fiscal, eventualmente para ser homologado pela decisão judicial.

Em tal caso o juiz pode lançar mão dos amplos poderes que lhe são atribuídos pelo Art. 114 (Diligências de prova) do Código do Procedimento e do Processo Tributário que determina: “Não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respectivo tribunal”.

É certo que esta redacção, introduzida pela lei, partindo da posição primária mas muito divulgada que quanto mais intensa for a judicialização do processo maiores são as garantias do contribuinte tornou obrigatória a produção de prova no Tribunal. Enquanto a redacção anterior confiava tal decisão ao juiz que escolheria o local mais adequado para esta produção.

E esta mudança feita, como sempre, para reforçar as garantias do contribuinte sem que este fim seja alcançado, juntamente com a nova redacção do art. 112º fez com que as normas especiais que convidavam o juiz a utilizar a Administração fiscal como um órgão de instrução processual ao serviços da descoberta da verdade material, sob a sua direcção, perderam esse sentido.

Mas mantém-se o princípio geral contido no art.13º (Poderes do juiz) do CPPT:

“Aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer”.

O que lhes permite fazer juntar ao processo os elementos de prova e de fundamentação que considere necessários para a decisão.

E é precisamente existência destes poderes, permitindo que o trabalhos de investigação a revogação do acto tributário por uma sentença de conteúdo positivo. Que pode dar corpo ao princípio de um contencioso tributário de plena jurisdição.

4- O PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE NO PROCESSO FISCAL

4. De um ponto de vista mais geral, poderemos considerar o poder conferido ao juiz para revogar e substituir o acto com uma manifestação do princípio da oficialidade que, no pólo oposto ao princípio do dispositivo que atribui amplos poderes às partes para a condução do processo, aumenta os poderes do juiz e permite-lhe reduzir o número dos processos que acabam sem decisões de mérito.

Pondo fim assim à aceitação acrítica dos princípios do processo civil, como sucedia ainda há alguns anos⁵.

Como se afirmou num acórdão do STA sobre uma possibilidade de aplicação do princípio processual civil do ónus da prova suscitado pelo recorrente “O julgador não pode resguardar-se numa redoma quando os factos se apresentem incertos face às provas produzidas pelas partes pois no direito fiscal vigora o princípio do inquisitório que obriga o julgador a realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade desde que suscitadas pelas partes”⁶.

Fundamentando tal decisão no n.º 1 o art. 40º do antigo Código do Processo Tributário, com um conteúdo equivalente ao do actual art. 13º.

É uma posição que aponta na direcção certa: um contencioso tributário que constitua uma tutela efectiva dos direitos dos contribuintes: embora haja que discutir duas questões controversas:

A primeira e a de saber se haverá partes no contencioso tributário, ao contrário do que pressupõe o art. 98º da Lei Geral Tributária⁷ e a segunda, questão coligada com esta, saber se o juiz só pode proceder a investigação sobre questões suscitadas pelas partes.

Uma vez que o art. 99º da mesma Lei Geral Tributária, indo inteiramente para além no conceito “processo de partes” que talvez ainda enforme parcialmente o actual art. 13º do CPPT (factos que lhe seja lícito conhecer), determina:

⁵ Sobre isto ver, do autor, *Princípios do Contencioso Tributário* (Lisboa 1988)

⁶ Caso Carbo-Vegetal, Secção do Con. Trib. , 10/12/97(VITOR MEIRA). Fonte:Inforfisco.

⁷ Veja-se sobre isto LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária-Anotada*,. 411-412

“O tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer”.

Relativamente aos factos alegados “ou de que oficiosamente pode conhecer”.

Ou seja: indo inteiramente além do conceito de partes ou das questões por estas suscitadas como forma de decidir o conteúdo do processo, concedem-se ao juiz do processo tributário os mais vastos poderes para descobrir a verdade material, permitindo-lhe assegurar a efectiva tutela do contribuinte, sempre que este seja portador de um interesse digno de tutela jurídica.

O que só pode acontecer e se for para além do conceito de parte: sem qualquer função útil no processo tributário.

CONCLUSÃO

O contencioso tributário só pode conceder uma tutela efectiva aos interesses legítimos do contribuinte se dispuser dos poderes necessários para a descoberta da verdade material e para a tomada de decisões que, pondo fim ao processo, resolvam tudo aquilo que o Tribunal pode resolver.

E nesse sentido a possibilidade da produção de decisões com um conteúdo positivo, que nalguns casos se poderão apoiar num trabalho de investigação realizado pela Administração fiscal e ordenado pelo Tribunal.

Aumentando a possibilidade das decisões de mérito e aproveitando, o que puder ser aproveitado, do trabalho administrativo.