Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	01065/09
Data do Acordão:	03-03-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	MIRANDA DE PACHECO
Descritores:	JUROS INDEMNIZATÓRIOS ANULAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO IMPUGNAÇÃO JUDICIAL EXECUÇÃO DE JULGADO MEIO PROCESSUAL ADEQUADO
Sumário:	I - A impugnação judicial de liquidações de IRC efectuadas pela Administração Tributária em cumprimento de sentença anulatória de anteriores liquidações não constitui o meio processual adequado para conhecer de pedido de juros indemnizatórios decorrentes da anulação destas últimas liquidações. II - A concretização da indemnização ínsita nos juros indemnizatórios é objecto de liquidação autónoma, diferentemente do que acontece com os juros compensatórios que são englobados na liquidação da dívida tributária (artigo 35.º n.º 3 da LGT).

Nº Convencional:	JSTA000P11550
Nº do Documento:	SA22010030301065
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A..., SA, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra as liquidações decorrentes das correcções operadas pelas notas de liquidação n.ºs 2007 8010015517 e 2007 8310015519 relativas a IRC dos anos de 1996 e 1997, formulando as seguintes conclusões:

1ª- A douta sentença recorrida faz errada leitura do

disposto no artigo 43°, n° 1 da LGT e da viabilidade de sua alegação na impugnação fiscal, porquanto em 2002 não era possível cumular o pedido de anulação do acto com a condenação, o que só foi possível a partir de 1 de Janeiro de 2004, data em que entrou em vigor o CPTA (artigo 7° da Lei 15/2002 de 22 de Fevereiro, com a redacção da Lei 4-A/2003 de 19 de Fevereiro).
2ª- A questão do regime de execução das sentenças de anulação das liquidações também oferece reservas, dúvidas e dificuldades, face à mudança de regime, tendo o novo regime (do CPTA) pressupostos que não se verificavam no formato da impugnação judicial, nada impedindo a Rte. de, tal como fez, optar por um requerimento a pedir os reembolsos e os juros indemnizatórios e abrindo-se um procedimento administrativo autónomo, o que foi assim aceite pela Administração Tributária, ao conferir à Rte. a faculdade de reclamar ou impugnar judicialmente as liquidações feitas na base desse requerimento. É assim errado dizer-se que a Rte. não podia seguir esse caminho, sendo forçoso propor uma execução.
3ª- Não se pode falar, como se lê na douta sentença, em decisão proferida pelo Ministro das Finanças, pois tudo se resume a um novo procedimento fiscal: liquidação oficiosa, notificação, prazo para reclamar ou impugnar judicialmente. Ao argumentar nesse sentido, a Administração Tributária age contra facto próprio (má fé).
4ª- A Rte. tem direito aos juros indemnizatórios, desde o desembolso das diferenças do IRC de 1996 e 1997 até ao efectivo reembolso, PORQUE É CLARO, EVIDENTE, INDESMENTÍVEL E INEGÁVEL que tem de imputar-se à Administração Tributária a alteração dos montantes do IRC em causa, no mínimo, por erro de seus funcionários e serviços: não há, nem pode haver, nenhum erro da Rte, nem de terceiros. Aliás, é mais do que erro: é intenção, embora laborando em erro.
5ª- A Rte, em idêntico requerimento, pediu os juros indemnizatórios do IVA, que também desembolsou na altura, e, a mesma Administração Tributária reembolsou todas as diferenças e mais os juros indemnizatórios - o que significa dois pesos e duas medidas, ou pessoas com critérios diferentes dentro do mesmo serviço.
2- Não houve contra-alegações.
3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Recorrente: A..., SA
Objecto do recurso: decisão de recusa de conhecimento de pedido de juros indemnizatórios (art. 43° n° 1 LGT)
FUNDAMENTAÇÃO
1. As liquidações de IRC impugnadas constam das notas de liquidação … 517 (ano 1996) e … 519 (ano 1997), tendo sido efectuadas pela administração tributária em execução de antecedentes sentenças do TF Penafiel, transitadas em julgado, declaratórias da procedência de impugnações judiciais deduzidas pela actual recorrente contra liquidações oficiosas de IRC nos montantes de € 78.586,64 (ano 1996) e de € 112.984,66 (ano 1997) (docs. fls. 71/94).
Contrariamente à pretensão da recorrente a execução das sentenças anulatórias não se traduziu no reembolso das quantias indevidamente pagas, em consequência da anulação dos actos de liquidação, acrescidas dos juros indemnizatórios calculados nos termos legais (art. 61° n° 3 CPPT); antes na elaboração de novas liquidações oficiosas de onde resultaram reembolsos de montantes inferiores, posteriormente corrigidos na pendência da impugnação judicial em análise (exposição fls. 166/168); probatório n°s 13/15).
Neste contexto, deverá considera-se que a recorrente usou o meio processual adequado para a formulação do pedido de juros indemnizatórios, considerando que:
a) a administração tributária procedeu a novas liquidações oficiosas no âmbito da execução das sentenças anulatórias das originárias liquidações oficiosas
b) o sujeito passivo continua a invocar erro imputável aos serviços, determinante do pagamento indevido das prestações tributárias (art. 43° n° 1 LGT; art. 61° n° 4 CPPT; cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume I 2006 pp. 476/481 para desenvolvimento sobre a possibilidade de formulação do pedido em vários tipos de processo)
CONCLUSÃO
O recurso merece provimento.
A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao TF Penafiel para apreciação do pedido de juros indemnizatórios.»
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.
4- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:
1º) As liquidações impugnadas resultam das correcções

operadas pelas Notas de Liquidação nº 2007 8010015517 a nº 2007 8310015519 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) atinentes aos exercícios de 1996 e 1997, que originaram reembolso no montante de 40.481,95 euros e 112.857,98 euros, respectivamente, perfazendo o valor global de 117.339,93 euros - cfr. fls. 23 do P.A. apenso aos autos.
2°) As correcções impugnadas resultaram do procedimento inspectivo efectuado pelos Serviços de Inspecção Tributária do Porto (SIT), na medida em que existiam indícios sérios da emissão de facturas que não correspondiam a verdadeiras operações comerciais - cfr. Relatório de Inspecção.
3°) Em cumprimento das suas obrigações declarativas a ora impugnante em 30.05.1997 e em 28.05.1998 respectivamente, apresentou as declarações de rendimentos mod. 22- cfr. docs. de fls. 69 e 70 dos autos.
4°) Em análise interna da declaração de rendimentos do exercício de 1996, e na existência de erro por parte da impugnante, foi corrigida a declaração de rendimento, tendo originado a diferença de imposto no montante de 9.504,48 euros e juros compensatórios no montante de 3.270,41 euros - cfr. doc. de fls. 11 dos autos.
5°) Tal correcção não foi contestada pela impugnante.
6°) No decurso da acção inspectiva à empresa B..., Ldª, os Serviços da Inspecção da Direcção de Finanças de Leiria constataram a existência de irregularidades, tais como a emissão de facturas à ora impugnante a que não correspondiam quaisquer prestação de serviços, tendo sido emitidas liquidações adicionais, resultando imposto a pagar nos montantes de:
IRC/1996, liquidação nº 2001 18310018908, no valor de 78.586,84 euros.
IRC/1997, liquidação nº 2001 18310018909, no valor de 112.984,66 euros - cfr. Relatório de Inspecção.
7°) Inconformada com a emissão das liquidações atinentes ao procedimento inspectivo, apresentou a ora impugnante, impugnações judiciais, instauradas com os n°s 177/02.11 BEPNF e 178/02.11 BEPNF respectivamente, tendo sido as mesmas julgadas procedentes, por o tribunal ter considerado que a A.F. não provou as inexactidões na contabilidade da impugnante, tendo considerado, ter a impugnante logrado comprovar a execução dos serviços em crise, decidindo-se pela materialidade das referidas operações - cfr. docs. de fls. 71 a 94 dos autos.

8°) Em cumprimento da procedência das impugnações o Serviço de Finanças de Valongo - 2 oficiou à Divisão de Liquidação de Impostos sobre o Rendimento e sobre a Despesa, no sentido de serem efectuadas as diligências necessárias ao cumprimento das sentenças - cfr. doc. de fls. 17 do PA junto aos autos.
9º) Na sequência do que foram elaborados Documentos de Correcção Únicos (DCUs) que originaram as liquidações nº 2008 8310001177 e nº 2007 8310015519, ora impugnadas, tendo originado a devolução a título de reembolso nos montantes de 4.481,95 euros relativos ao ano de 1996 e 112.857,98 euros, relativamente ao ano de 1997 – cfr. docs. de fls. 95 a 98 dos autos.
10°) Na elaboração do DCÚ respeitante ao exercício de 1996, no sentido de dar cumprimento à procedência da impugnação supra referenciada e na recolha do mesmo, por lapso não foi considerado o montante de 49.921,37 euros relativo a benefícios fiscais.
11°) No seguimento desse lapso, apresentou a impugnante reclamação graciosa nos termos e para os efeitos do artigo 68° do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), tendo originado o processo de reclamação graciosa nº 3565200804000242.
12°) Em resultado da análise à reclamação apresentada pela ora impugnante, foi elaborado pela Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e sobre a Despesa novos DCUs, que deram origem às liquidações nº 8310001117, de 03.03.2008 e nº 8310033415 de 27.05.2008.
13°) O reembolso resultante da liquidação nº 8310001177, de 03.03.2008 encontra-se regularizado, tendo sido pago à ora impugnante em 09.06.2008 – cfr. doc. de fls. 99 a 100 junto aos autos.
14°) A ora impugnante já recebeu o reembolso da liquidação nº 8310033415, de 27.05.2008, referente a IRC de 1996 e de 1997, havendo apenas uma verba de 126,68 euros relativa a IRC de 1997 não reembolsada – cfr. doc. de fls. 166 dos autos.
15°) A impugnante desistiu do saldo em dívida de 126,68 euros, relativo a IRC do ano de 1997 – cfr. doc. de fls. 166 dos autos.
5- A questão que importa conhecer no presente recurso consiste em saber se, em sede de impugnação judicial de liquidações de IRC efectuadas pela Administração Tributária em cumprimento de sentença anulatória de

anteriores liquidações, é admissível conhecer-se de pedido de juros indemnizatórios decorrentes da anulação destas últimas.
Em sentido negativo se pronunciou a sentença recorrida baseando-se, em suma, no entendimento de que o direito a esses juros indemnizatórios deveria ter sido reconhecido nos processo de impugnação judicial que culminaram na anulação das ditas liquidações, sendo certo que a impugnante teria tido ainda a possibilidade de executar a sentença a anulatória ou recorrer da "decisão proferida pelo Ministro das Finanças sobre a execução de julgados", o que não fizera.
Vejamos, então.
Como primeira nota, ao invés do que defende a recorrente, nada impedia a formulação do pedido de juros indemnizatórios em processos de impugnação judicial instaurados antes de 1 de Janeiro de 2004 e desde que vigora a Lei Geral Tributária (LGT), o que contempla a situação em apreço.
A este respeito se acompanha o acórdão de 16/01/08, no recurso n.º 465/07 (vide no mesmo sentido o acórdão de 6/11/02, no recurso n.º 1077/02).
Afirma-se nesse aresto:
"Estabelece o artigo 100° da LGT que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».
O artigo 102.º do mesmo diploma acrescenta que «a execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos»; «em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea».
Dispõe-se na mesma LGT, artigo 43.º que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido», sendo a respectiva taxa igual à dos juros compensatórios.
Constituindo a impugnação dos actos tributários de

liquidação um contencioso de anulação, conforme correntemente se vem entendendo, e atrás se assinalou, impõe-se à Administração Fiscal, perante o êxito da lide impugnatória, que reconstitua a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado.
Tal inclui, necessariamente, a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez.
Mas também integra a reconstituição da situação o pagamento juros indemnizatórios, uma vez que o contribuinte esteve, desde o pagamento que efectuou, até ao reembolso, privado da utilização do correspondente capital.
A tanto não obsta a expressão «se for caso disso», ínsita no falado artigo 100.º, pois, de acordo com o que vem entendendo o Tribunal, tal não limita a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios aos casos em que essa obrigação foi reconhecida na sentença da impugnação judicial.
A aparente discrepância entre aqueles artigos 43° e 100.º resolve-se reservando a estatuição do primeiro para as situações que nele estão expressamente previstas.
Como se diz no acórdão de 19 de Dezembro de 2001, proferido no processo nº 26608, «(...) quando ocorram as hipóteses constantes do art.° 43.º (todas envolvendo o pagamento do tributo), falar-se-á de juros indemnizatórios até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão e de juros moratórios depois de tal momento, quando, tendo havido o seu pedido de pagamento, ocorra uma situação de mora da administração.
Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios».
Não tendo sido formulado no processo de impugnação o pedido de juros indemnizatórios, o certo é que não fica precludida a possibilidade por parte do contribuinte da obtenção desses juros.
Todavia, tal possibilidade não pode ser concretizada em posterior impugnação judicial das liquidações efectuadas em cumprimento da sentença anulatória proferida, antes o pedido de juros deve ser formulado em subsequente processo de execução desta última decisão-cfr, os já citados acórdãos de 16/01/08 e 19/12/01, bem como Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado e comentado, 5.ª

edição, anotação 16.º ao artigo 61.º.
Para mais, essa impossibilidade constitui uma decorrência necessária do facto dessas liquidações serem estranhas à concretização da indemnização ínsita nos juros indemnizatórios, posto que são objecto de uma liquidação autónoma, diferentemente do que acontece com os juros compensatórios englobados estes como são na dívida tributária (artigo 35.º, n.º 3 da LGT)- cfr. ainda Jorge Lopes de Sousa, ob cit., na anotação 4 ao artigo 61.º do CPPT.
Concluindo-se, como se conclui, que a impugnação judicial deduzida não constitui o meio processual adequado à formulação do pedido de juros indemnizatórios, impõe-se indagar agora da possibilidade da respectiva convolação em processo de execução de sentença.
Diga-se, desde já, que essa convolação não é possível.
De facto, se é certo que o artigo 97.º, n.º 3 da LGT dispõe que a correcção deverá ser ordenada sempre que o meio usado não for o adequado segundo a lei, o mesmo estabelecendo o artigo 98.º do CPPT, a verdade é que este Supremo Tribunal tem vindo a entender que a convolação não deve ser admitida sempre que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, para além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.
Ora, acontece desde logo que a petição da impugnação judicial não é idónea para efeito de execução de sentença uma vez que é omissa quanto aos requisitos que são exigidos no n.º 3 do artigo 176.º do CPTA, sendo certo ainda que a impugnante, atento o meio que utilizou, tão pouco se confrontou com a possibilidade de formular os pedidos que constam dos n.ºs 4 e 5 do mesmo normativo.
Acresce que a petição, de todo o modo, também seria intempestiva para efeito de execução de sentença.
Na verdade, tendo a mesma dado entrada no TAF de Penafiel a 25/3/08, há muito que havia expirado o prazo a respeitar para ser requerida a execução de sentença (cfr. artigos 175.º n.º 1 e 176.º n.º 2 do CPPT; bem como fls. 14 e 18 dos autos).
De notar, por último, que não reveste qualquer pertinência, o argumento aduzido na sentença quanto à possibilidade da ora recorrente ter recorrido da decisão proferida pelo Ministro das Finanças sobre a execução de julgados, pois, como vem salientado no recurso, tal decisão nunca aconteceu.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, a sentença recorrida com a presente fundamentação.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.
Lisboa, 3 de Março de 2010. – *Miranda de Pacheco* (relator) – *Pimenta do Vale* – *Jorge Lino*.