


Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	01020/09
Data do Acórdão:	28-04-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	PIMENTA DO VALE
Descritores:	RECURSO HIERÁRQUICO RECLAMAÇÃO GRACIOSA RECURSO CONTENCIOSO ANULAÇÃO IMPUGNAÇÃO JUDICIAL PRAZO REVISÃO OFICIOSA MATÉRIA COLECTÁVEL
Sumário:	<p>I - O meio processual adequado para reagir contra a decisão do Subdirector-Geral dos Impostos que indeferiu o recurso hierárquico interposto da reclamação graciosa que, por sua vez, indeferiu o pedido de revisão oficiosa da matéria colectável, com fundamento na sua extemporaneidade, é o recurso contencioso e não o processo de impugnação judicial, uma vez que se trata de acto que não apreciou o acto de liquidação, nem a legalidade do mesmo (cfr. artº 97º, nºs 1, als. d) e p) e 2 do CPPT).</p> <p>II - A fórmula usada no artº 78º, nº 3 da LGT “prazo de três anos posteriores <u>ao do acto tributário</u>” deve ser interpretada no sentido de, o termo inicial do pedido de revisão da matéria colectável com fundamento em injustiça grave ou notória, ser a data da liquidação e, o termo final, o último dia do ano civil após a liquidação.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11740
Nº do Documento:	SA22010042801020
Recorrente:	SUB DIRGER DOS IMPOSTOS
Recorrido 1:	A...
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
 Texto Integral	
Texto Integral:	<p>Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1 - O Subdirector Geral dos Impostos, não se conformando</p>

com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que concedeu provimento ao recurso contencioso interposto por A..., melhor identificado nos autos, da decisão que lhe indeferiu o recurso hierárquico que interpôs da decisão que, por sua vez, indeferiu a reclamação graciosa em que foi convolada a declaração de substituição de IRS, referente ao ano de 1995, dela vem interpor o presente recurso formulando as seguintes conclusões:

1. Do cabeçalho da p.i., retira-se que o que foi impugnado nos autos foi o despacho do Subdirector - Geral dos Impostos de 2002.11.28, pelo qual foi indeferido o recurso hierárquico interposto para o Senhor Ministro das Finanças, na sequência de indeferimento da reclamação graciosa.
2. Em todo o caso, há que considerar que o uso do presente meio processual - recurso de anulação - não é o meio adequado à causa de pedir formulada pelo recorrente.
3. Mesmo que se considere, como o Mm^o Juiz “a quo” que, o que está em causa é o pedido de revisão, deduzido em 27 de Setembro de 2002 e não em 21 de Dezembro de 1999, aquando do exercício do direito de audição, por ter sido indeferido “... pois este deixou esgotar todos os prazos quer para a entrega da declaração de substituição quer para reclamar ou impugnar” quer, “por outro lado também não poderá beneficiar do estipulado no n^o 3 do art^o 78^o da LGT (revisão da matéria colectável com fundamento em injustiça grave ou notória, a provar pelo contribuinte), na medida em que o prazo de três anos para a revisão da mesma foi esgotado, não podendo assim beneficiar desta medida de carácter excepcional (cfr. fls. não numeradas do P.A.), sempre se dirá, como o deliberado por Ac. do STA de 6.10.05, no recurso n^o 1166/04, que “o indeferimento (mesmo que) tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeitos das alíneas d) e p) do art^o 97^o do C.P.P.T., como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação.” As palavras entre os parênteses são nossas e servem para reforçar a ideia de que com o acto expresso existe uma análise que reconduz à necessária subsunção da apreciação da legalidade do acto de liquidação.
4. Assim, como se invocou na resposta, quer por inidoneidade do meio processual usado para atacar a liquidação quer por falta de causa de pedir, deverá o

presente recurso ser rejeitado, nesse sentido foi decidido no Acórdão do TCA - n° 93/97, de 19.01.1999, da 2ª secção.

5. Por outro lado, é manifesta a falta de razão do recorrente - quanto à invocada injustiça grave e notória - como se comprova pelo facto da pretendida revisão da liquidação se dever a custos que só extemporaneamente o recorrente leva ao conhecimento da Administração.

6. Inexiste, assim, qualquer injustiça, que tem que ser grave e notória na liquidação efectuada pela Administração, tendo esta sido efectuada conforme à lei e de acordo com a declaração de rendimentos apresentada em tempo pelo contribuinte.

7. Pelo que, face aos princípios da certeza e da segurança jurídica, precludidos os prazos de reclamação ou impugnação previstos na lei, o acto tributário consolida-se.

8. Por outro lado, ao contrário do que advoga o Mm° Juiz “a quo”, não entendemos que o prazo de “três anos posteriores ao acto tributário”, estabelecido no segmento da norma da LGT transcrita, tome como termo inicial, portanto, a data da liquidação (acto tributário), e termo final, o último dia do terceiro ano civil após o da liquidação, tendo em atenção a natureza de imposto periódico, anual, do IRS (cfr. art° 1° n° 1 do CIRS).

9. Efectivamente, nada na Lei nos permite fazer a leitura alargada para 3 anos e seis meses, proposto pelo Mm° Juiz “a quo”.

10. Os três anos referidos no n° 3 do artigo 78° da LGT, expressamente refere “... que o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria colectável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória”, têm como termo inicial o acto tributário e como termo final, como será lógico, o dia e mês correspondentes, aos três anos posteriores aquele termo inicial, isto até, para uniformização da contagem em relação a todos os impostos.

11. Onde, também não existe qualquer violação da lei, designadamente, do artigo 78° da LGT, com referência aos três anos posteriores ao acto tributário.

Não houve contra alegações.

O Exm° Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso. Deste parecer foram notificadas as partes (art° 704° do CPC), sem que qualquer delas, sobre o mesmo, se tivesse

pronunciado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1) Em 26.04.1996 o ora Recorrente apresentou perante a Administração Fiscal a declaração de IRS referente ao ano de 1995, apresentando como despesas gerais o montante de Escudos 22.089.445\$00 (cfr. doc. de fls. 18 dos autos);

2) Em 26.08.1996, em consequência, e com base nos elementos declarados, foi emitida a liquidação de IRS nº 5602712587 (cfr. doc. de fls. 18 dos autos);

3) Em 18.11.1997 foi pelo ora Recorrente apresentada declaração de substituição com referência ao IRS do ano de 1995, com alteração do anexo B1, corrigindo o montante das despesas gerais de Escudos 22.089.445\$00, para Escudos 67.012.226\$00 (cfr. docs. de fls. 15 e 18 dos autos);

4) A declaração de substituição referida em 3) foi convalidada em reclamação graciosa, tendo sido objecto de despacho de indeferimento, por extemporaneidade (cfr. doc. de fls. 14 do P.A.);

5) Em 21.12.1999 o ora Recorrente dirigiu ao Ministro das Finanças recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa, alegando, entre o mais, “gritante injustiça fiscal”, concluindo da seguinte forma:

“Pelo exposto requer-se a Sua Excelência Senhor Ministro das Finanças, a correcção dos valores do Anexo B1 do Modelo 2 do ano de 1995, de 22.089.445\$00 para 67.012.226\$00, para que assim o Rendimento do ano de 1996, seja também corrigido, por força dos valores transitados de 1995 para 1996, pois assim acontecendo me será feita a devida justiça, para proceder ao pagamento do IRS de 1996, dado que já foram feitos pagamentos por conta” (cfr. petição de recurso hierárquico, junto a fls. 20 e seguintes do P.A.);

6) Em 30.09.2002, no exercício do direito de audição prévia, o ora Recorrente requereu a convalidação do recurso hierárquico em pedido de revisão oficiosa, com fundamento em injustiça grave ou notória (cfr. fls. não numeradas do P.A.);

7) O recurso hierárquico foi indeferido por despacho de 28.11.2002 do Subdirector-Geral dos Impostos (cfr. fls. não numeradas do P.A.);

8) O despacho de indeferimento referido em 7) foi proferido em concordância com a informação datada de 18.11.2002, da qual consta seguinte:

“3- Perante o alegado, somos de parecer que não assiste razão ao recorrente, pois este deixou esgotar todos os prazos quer para a entrega da declaração de substituição quer para reclamar ou impugnar.

Por outro lado também não poderá beneficiar do estipulado no nº 3 do artº 78º da LGT (revisão da matéria colectável com fundamento em injustiça grave ou notória, a provar pelo contribuinte), na medida em que o prazo de três anos para revisão da mesma foi esgotado, não podendo assim beneficiar desta medida de carácter excepcional” (cfr. fls. não numeradas do P.A.).

3 – Como resulta das conclusões da motivação do recurso, a entidade recorrente começa por pôr em causa a idoneidade do meio processual utilizado pelo recorrido para atacar o acto tributário em causa.

Alega que, tendo sido indeferido o recurso hierárquico que o recorrido interpôs da decisão de reclamação graciosa que, por sua vez, havia indeferido o pedido de revisão oficiosa da matéria tributável, com fundamento na sua extemporaneidade, o meio adequado para reagir contra aquela decisão é a impugnação judicial e não o processo de recurso contencioso de anulação, uma vez que o acto em causa “comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação”.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o artº 97º, nº 1, als. d) e p) do CPPT que “o processo judicial tributário compreende...a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação...o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

A este propósito, escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, vol. I, pág. 675, que “há actos em matéria tributária que são impugnados através de acção administrativa especial (leia-se, ao tempo, recurso contencioso), como resulta da alínea p) do n.º 2 do art. 97.º deste Código.

Destas normas resulta que a acção administrativa especial é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes

de reconhecimento da administração tributária, e outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.

Deste artigo resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie ou acto de apreciação de pedido de revisão oficiosa, nos termos do art. 78.º da LGT) o meio adequado é o processo de impugnação...

Assim, será de concluir que, relativamente a estes actos que não comportam a apreciação da legalidade de actos de liquidação, será de empregar o processo de impugnação quando a lei utiliza a expressão «impugnação» e será de utilizar a acção administrativa especial em todos os outros casos.

Porém, no que concerne aos actos proferidos em processo de revisão oficiosa ou de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o acto a impugnar contiver efectivamente a apreciação da legalidade de um acto de liquidação. Se no acto praticado em processo desses tipos não se chegou a apreciar a legalidade do acto de liquidação, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado será a acção administrativa especial, como decorre do preceituado no n.º 2 do art. 97.º, pois se tratará de um acto que não aprecia a legalidade de um acto de liquidação...”.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, do probatório resulta que o recorrido apresentou, em 18/11/97, declaração de substituição do IRS, relativo ao ano de 1995, com alteração do anexo B1, corrigindo o montante das despesas gerais.

Esta declaração foi convolada, pela Administração Fiscal, em reclamação graciosa, tendo sido proferida decisão de indeferimento, por extemporaneidade.

Em consequência, o recorrido interpôs recurso hierárquico dessa decisão, invocando como causa de pedir a ilegalidade do acto de liquidação.

Entretanto, notificado do projecto de decisão, nos termos e para o efeito do artº 60º da LGT, o recorrido e por um

lado, veio sindicatizar a questão da extemporaneidade da reclamação graciosa e, por outro e sem prescindir, requerer a convolação do referido recurso hierárquico em pedido de revisão oficiosa da matéria colectável (vide fls. 25 e 26).

Todavia, o recurso hierárquico foi indeferido com os seguintes fundamentos:

“...Perante o alegado, somos de parecer que não assiste razão ao recorrente, pois este deixou esgotar todos os prazos quer para a entrega da declaração de substituição quer para reclamar ou impugnar.

Por outro lado também não poderá beneficiar do estipulado no nº 3 do artº 78º da LGT (revisão da matéria colectável com fundamento em injustiça grave ou notória, a provar pelo contribuinte), na medida em que o prazo de três anos para revisão da mesma foi esgotado, não podendo assim beneficiar desta medida de carácter excepcional (cfr. fls. não numeradas do P.A.)”.

Inconformado com esta decisão, o recorrido deduziu o presente recurso contencioso de anulação, sindicando, apenas, o acto tributário na parte que indeferiu o pedido de revisão oficiosa da matéria colectável, com fundamento em injustiça grave e notória, por intempestividade.

Deste modo e do que fica exposto, resulta claro que o acto sindicado não conheceu do mérito da causa, quanto ao peticionado pedido de revisão da matéria colectável, mas tão só se debruçou sobre a tempestividade da entrega da declaração de substituição convolada em reclamação graciosa, bem como da possibilidade de reclamar ou impugnar e do prazo para deduzir o referido pedido de revisão, pelo que não foi, assim, apreciada a legalidade do acto de liquidação.

Assim sendo, não estando em causa o acto de liquidação, nem a legalidade deste mesmo acto, o meio adequado para reagir contra essa decisão proferida no recurso hierárquico não é a impugnação judicial, como pretende agora a entidade recorrente, mas sim o recurso contencioso, como bem anota o Mmº Juiz “a quo”.

Pelo que, nesta parte, a sentença recorrida não merece qualquer censura. 4 – Por outro lado, alega ainda a entidade recorrente que a petição inicial do presente recurso contencioso de anulação não contém causa de pedir.

Mas também não tem razão.

Com efeito, basta uma leitura menos atenta da petição

inicial, concretamente dos itens 8º a 22º e, especialmente, 23º a 29º, para facilmente se concluir que nesta se formula a causa de pedir, já que dela constam os factos em que se funda a sua pretensão e que esta é perfeitamente compatível com o pedido então formulado.

Pelo que e nesta parte, também falece a pretensão da entidade recorrente.

5 – A última questão posta no presente recurso, prende-se com a possibilidade de convolação do recurso hierárquico em pedido de revisão oficiosa da matéria colectável requerida pelo recorrido.

Alega a entidade recorrente que, ao contrário do decidido, tal convolação não é possível, por intempestividade do pedido de revisão, uma vez que nada permite fazer uma interpretação alargada do disposto no artº 78º, nº 3 da LGT, não obstante estar em causa um imposto periódico (IRS) - cfr. artº 1º, nº 1 do CIRS -, fazendo, assim, coincidir o “dies ad quem” com o último dia do terceiro ano posterior ao acto tributário.

E acrescenta que, os três anos posteriores ali referidos “têm como termo inicial o acto tributário e como termo final, como será lógico, o dia e mês correspondentes, aos três anos posteriores aquele termo inicial, isto até, para uniformização da contagem em relação a todos os impostos”.

Mas também não lhe assiste razão.

Dispõe o predito artº 78º, nº 3 que “sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário (o sublinhado é nosso) a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória”.

Sendo assim, a interpretação que a entidade recorrente sustenta não encontra correspondência expressa no teor do referido preceito e deixa sem conteúdo o inciso normativo daquele artº 78º, nº 3, pois a fórmula usada “prazo de três anos posteriores ao do acto tributário” só pode referir-se, quanto ao termo inicial, à data da liquidação e, quanto ao termo final, ao último dia do ano civil após o da liquidação.

Assim, se o referido prazo final fosse o apontado pela entidade recorrente, a expressão “ao do acto tributário” seria de todo espúria.

Para que assim não fosse, tornar-se-ia necessário, a nosso ver, que a fórmula usada naquele preceito legal fosse

“prazo de três anos posteriores ao acto tributário”.

Deste modo, aquela expressão “prazo de três anos posteriores ao do acto tributário”, não tem outro significado senão o de o termo inicial ser a data da liquidação (acto tributário) e o termo final o último dia do ano civil após o da liquidação, como bem anota o Mmº Juiz “a quo” na sentença recorrida.

Assim sendo, tendo a liquidação sido emitida em 26/8/96 e o recurso hierárquico deduzido em 21/12/99, o pedido de revisão da matéria colectável é tempestivo.

E tal interpretação é válida para todo e qualquer imposto, independentemente da sua natureza.

Pelo que falece, também e nesta parte, o recurso.

6 – Acresce que, não há que conhecer aqui da questão da (in)existência de qualquer injustiça grave e notória a que se reporta o predito artº 78º, nº 3, uma vez que sobre a mesma o Tribunal “a quo” não formulou qualquer juízo ou emitiu qualquer pronúncia.

Sendo assim e consequentemente, não pode também, agora, este Supremo Tribunal pronunciar-se sobre ela, já que e como é jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo os recursos jurisdicionais não constituem o meio processual adequado a decidir questões não apreciadas pela decisão judicial com eles impugnada, pois que, por definição, visam apenas o reexame da decisão recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso (vide, por todos, Acórdão de 5/4/00, in rec. nº 24.753).

Deste modo, sendo a referida questão nova e não sendo do conhecimento oficioso, as conclusões 5 e 6 não podem, também e necessariamente, deixar de improceder.

7 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Abril de 2010. – *Pimenta do Vale* (relator) – *António Calhau* – *Isabel Marques da Silva*.