

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0297/10
Data do Acórdão:	28-04-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ISABEL MARQUES DA SILVA
Descritores:	RECLAMAÇÃO ANULAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL
Sumário:	<p>1 - Verificando-se que a sentença proferida no processo de impugnação procedeu à anulação total, e não apenas parcial, do acto de liquidação impugnado, a Administração tributária estava obrigada a cumprir o que aí se determinou (artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa) e a retirar da anulação judicial da liquidação as devidas consequências, quais sejam, atento o disposto nos artigos 176.º, n.º 1, alínea b) e 270.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a de extinguir o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida titulada por aquela liquidação.</p> <p>2 - Para que a execução fiscal pudesse prosseguir <i>no remanescente, não anulado, com o mesmo título (executivo)</i>, mister era que a anulação judicial da liquidação tivesse sido meramente parcial, o que, atento ao teor da sentença anulatória, não se verifica no caso dos autos.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11736
Nº do Documento:	SA2201004280297
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A...
Votação:	UNANIMIDADE

--	--

Aditamento:	
-------------	--

▼ Texto Integral

Texto Integral:	Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
-----------------	---

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 18 de Fevereiro de 2010, que julgou procedente a reclamação deduzida por A...., com os sinais dos autos, contra o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Porto-5, datado de 8/10/2009, que determinou o prosseguimento da execução fiscal n.º 3379200301013521, apresentando as seguintes conclusões:

A. *A sentença proferida pelo Tribunal “a quo” no processo de impugnação judicial nº 122/03/22 em 24.09.2008, entendeu que a Administração Tributária omitiu o direito de audição prévio à dita correcção da autoliquidação efectuada pela reclamante na declaração periódica de rendimentos do IRC de 1999 entregue em 31.05.2000, no que concerne aos prejuízos dos anos de 1993 e 1994 aí deduzidos, porquanto a liquidação da Administração ficou afectada por esse vício quanto ao enquadramento desses elementos dela constantes.*

B. *A Administração Tributária, nos estritos termos do art. 100º da Lei Geral Tributária, está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo.*

C. *A imediata e plena reconstituição da legalidade do acto reconduzia-se à anulação parcial do acto tributário, de acordo com o conteúdo da declaração periódica de rendimentos do IRC de 1999 entregue pela impugnante aqui reclamante.*

D. *Tal actuação está de acordo com o conceito de que o acto de liquidação é, por natureza, divisível, podendo ser anulado apenas na parte afectada por erro ou ilegalidade, integrando-se a liquidação em que se concretiza a execução da decisão no acto de liquidação anterior, por não ser autónoma ou diferente deste para além das correcções anuladas, reduzindo a liquidação impugnada, reduzindo a liquidação impugnada à dimensão que, na perspectiva do sujeito passivo, sempre deveria ter tido.*

E. *Sendo de admitir a revogação parcial do acto*

tributário de liquidação e substituição do montante da mesma pelo novo montante, por se tratar de acto divisível, essa revogação ou anulação parcial não se traduz na revogação da liquidação e substituição por outra, continuando a liquidação a ser a mesma, embora corrigida ou expurgada da parte revogada, subsistindo na ordem jurídica, nomeadamente no plano da sua cobrança coerciva.

F. O art. 270º do CPPT só prevê a extinção do processo de execução fiscal quando ocorra a anulação da dívida exequenda, logo, na medida em que não ocorra a extinção da dívida exequenda, “a execução fiscal prossegue no remanescente, não anulado, com o mesmo título (executivo)” – cfr. acórdão de 21.10.2008 do TCA Sul, proc. 02644/08.

G. Decidindo como decidiu, a sentença recorrida atendeu apenas ao sentido da decisão da impugnação nº 121/03/22, não ao seu alcance, delimitado pelo pedido da impugnante agora reclamante e pelo texto dispositivo da decisão à parte da liquidação afectada pelo vício de forma ali reconhecido, interpretando-a “ultra vel petitum”.

H. A douta sentença do tribunal “a quo”, atribuindo à sentença judicial um efeito judicial que esta não contém no seu sentido e alcance, analisado o seu dispositivo, e diante da pugnada possibilidade de anulação parcial dos actos tributários, enferma de erro de julgamento em matéria de direito consubstanciado em errada interpretação e aplicação dos art.s 176º, nº 1. b), e 270º, nº 1, do CPPT, conjugados com o estabelecido no art. 100º da LGT, justificativo da sua anulação.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto: Saber se tendo sido totalmente anulada uma liquidação, resultante de uma correcção de autoliquidação, a execução fiscal pode prosseguir relativamente à dívida auto liquidada.

FUNDAMENTAÇÃO

A Recorrente defende que sendo “o acto de liquidação, por natureza, divisível, podendo ser

anulado apenas na parte afectada por erro ou ilegalidade, a anulação parcial da liquidação impugnada (sublinhado nosso) por força da decisão judicial, na medida do decidido, leva a que a liquidação em que se concretiza a execução da decisão se integra no acto de liquidação anterior, por não ser autónoma ou diferente deste para além das correcções anuladas, reduzindo a liquidação impugnada à dimensão que, na perspectiva do sujeito passivo, e segundo a sua autoliquidação, sempre devia ter tido.”

Na alínea c) do probatório considerou-se provado que **“por sentença transitada em julgado, proferida em 24/09/2008, no âmbito do processo de impugnação judicial n.º 121/03/22, que correu termos pelo Tribunal administrativo e Fiscal do Porto, foi anulada a liquidação de IRC nº 2003 2310056554, referente ao ano de 1999, que subjaz ao PEF indicado em a), por enfermar de vício de forma, por violação do direito de audição prévia – cfr. fls. 138/144 dos autos.”**

Isto mesmo é reiterado na fundamentação de direito daquela decisão, quando se afirma que **“a sentença proferida no âmbito da impugnação judicial instaurada contra a liquidação de IRC de 1999 determina a anulação (total) da liquidação (sublinhado nosso) e não apenas a anulação das correcções efectuadas pelos Serviços Fiscais (como sustenta a AT).”**

Assim sendo caem por terra todos os argumentos da Recorrente e a construção jurídica ensaiada, pois tendo sido determinada a anulação total da liquidação, a execução fiscal subjacente deveria ter sido declarada extinta pelo órgão de execução fiscal. No restante subscrevemos a argumentação jurídica do Ministério Público na instância, aliás, acolhida pela decisão recorrida.

CONCLUSÃO

Em nosso entender o recurso não merece provimento.

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do

Porto objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

a) Em 18/10/2003, pelo Serviço de Finanças do Porto 4, foi autuado o processo de execução fiscal (doravante PEF) nº 3379200301013521 contra a ora reclamante, para cobrança coerciva da dívida referente a IRC de 1999 (liq. nº 2310056554), no montante de 164.049,45 euros.

b) No âmbito do referido PEF, em 11/7/2006, foi penhorado o prédio urbano melhor identificado a fls. 35/36 dos autos.

c) Por sentença transitada em julgado, proferida em 24/9/2008, no âmbito do processo de impugnação judicial nº 121/03/22, que correu termos pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, foi anulada a liquidação nº 2003 2310056554, referente ao ano de 1999, que subjaz ao PEF indicado em a), por enfermar de vício de forma, por violação do direito de audição prévia – cfr. fls. 138/144 dos autos.

d) Em 4/6/2009, a reclamante requereu ao Chefe do serviço de Finanças do Porto 4 a declaração de extinção do PEF indicado em a) – cfr. fls. 72/73 dos autos.

e) Em 10/7/2009, foi prestada a informação constante de fls. 86 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido e da qual consta designadamente que: “(...) Na sequência da sentença proferida em 24/09/2008, já transitada em julgado em que deu provimento à impugnação, vem o executado requerer a extinção do processo executivo, bem como o levantamento das penhoras efectuadas. No entanto contactada a Divisão do IR, informaram que a anulação da liquidação por ordem da impugnação, é somente a anulação das correcções efectuadas pelos Serviços, pelo que e uma vez o imposto a pagar na declaração entregue pelo SP, é de € 105.390,97, e o pagamento que o SP efectuou em autoliquidação foi de € 30.571,29, permanecendo um débito de € 74.819,68, para além dos juros de mora – conforme e-mail junto. Em 08/07/2009, foi tramitada no sef a DUA na importância de € 89.229,77, ficando em dívida no processo executivo pelos valores de: Q.E. € 74.819,68, J.M. € 26.935,20 e Custas de € 1.051,36. (...)”.

f) Com base na informação referida em e), em

16/7/2009, foi proferido o seguinte despacho: “Face à informação que antecede, prossigam os autos com vista à cobrança coerciva da dívida, sob pena de venda do imóvel penhorado. Notifique” – cfr. fls. 86 dos autos..

g) Em 20/07/2009, a reclamante foi notificada para, no prazo de 15 dias, “proceder ao pagamento da quantia exequenda de € 74.819,68, e de € 27.986,56 relativo aos acrescidos (juros de mora e custas) em dívida no processo executivo em epígrafe (...) sob pena de execução da garantia prestada” – cfr. fls. 91 dos autos.

h) Em 7/9/2009, a reclamante apresentou junto do serviço de Finanças do porto 5 um requerimento a solicitar a extinção do PEF nº 3379200301013521 com as legais consequências, nos termos e com os fundamentos que constam de fls. 96/97 dos autos e cujo teor se dá por reproduzido.

i) Em 1/10/2009, pela Direcção de Finanças do Porto foi remetido ao Serviço de Finanças do Porto 5 um ofício relativo à dívida de IRC/99 da reclamante e ao processo de impugnação judicial nº 121/03/22, a informar, designadamente, o seguinte: “ (...) no caso em apreço, em 2000-05-31, o sujeito passivo, na declaração de rendimentos que entregou, autoliquidou imposto a pagar de € 105 390,98; - aliás, a impugnação que o sujeito passivo efectuou, sobre a liquidação de 164049,45, refere o facto de as declarações entregues pelos contribuintes é que devem relevar para o apuramento do imposto, e a declaração que entregou apurou um imposto a pagar de € 105 390,98; - agora, se o sujeito passivo efectuou um pagamento de somente € 30 571,29 (guia n.º ...), obviamente que está em falta do remanescente de € 74 819,68 (€ 105390,98 - € 30 571,29), relativamente ao imposto que (e)le apurou; - mesmo a sentença judicial de 2008 – 09-24 do processo de impugnação judicial em epígrafe invalida as correcções efectuadas pela Administração Fiscal por falta de direito de audição, evidentemente que não seria de efectuar um direito de audição sobre a própria declaração apresentada pelo sujeito passivo” – cfr. fls. 109 dos autos.

j) Em 8/10/2009, pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 5 foi proferido o seguinte despacho: “Face

ao que vem informado determino o prosseguimento da execução pela dívida exequenda no montante de € 74 819,68, respeitante ao IRC do exercício de 1999 bem como dos respectivos juros de mora e custa do processo, uma vez que se mostra executada a dita sentença proferida no processo de impugnação nº 121/03/22 do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Notifique.” – cfr. fls. 110 dos autos.

k) A reclamante foi notificada do despacho referido em j) em 21/10/2009 – cfr. fls. 112 dos autos.

l) A presente reclamação foi apresentada em 30/10/2009.

5 – Apreciando.

5.1 Da anulação judicial da liquidação impugnada e do prosseguimento do processo executivo

A sentença recorrida, a fls. 173 a 177 dos autos, julgou procedente a reclamação judicial deduzida pelo ora recorrido, anulando o reclamado despacho de prosseguimento da execução fiscal que tinha subjacente a liquidação anulada.

Fundamentou o decidido no disposto nos artigos 176.º n.º 1 alínea b) e 270.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na interpretação desta última norma feita por JORGE LOPES DE SOUSA no seu *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, que transcreve, e na constatação, fundada no probatório fixado (cfr. a alínea c) do probatório *supra transcrito*), de que a sentença proferida no âmbito da impugnação judicial instaurada contra a liquidação de IRC de 1999 determina a anulação (total) da liquidação e não apenas a anulação das correcções efectuadas pelos Serviços Fiscais (como sustenta a AT) – cfr. sentença recorrida, a fls. 176, verso, e fls. 177, frente, dos autos.

Discorda a recorrente Fazenda Pública do decidido, que, invocando o seu dever de *imediata e plena reconstituição da legalidade* em caso de procedência total ou parcial de meio de defesa decidido favoravelmente ao sujeito passivo (artigo 100.º da Lei Geral Tributária – LGT) e da possibilidade de anulação parcial de acto tributário, decorrente da sua divisibilidade (cfr. conclusões B) a E) das suas alegações de recurso *supra* transcritas), vem

sustentar que a sentença recorrida enferma de *erro de julgamento em matéria de direito consubstanciado em errada interpretação e aplicação dos art.s 176º, nº 1. b), e 270º, nº 1, do CPPT, conjugados com o estabelecido no art. 100º da LGT, justificativo da sua anulação*, pois que, alegadamente, teria atendido *apenas ao sentido da decisão da impugnação nº 121/03/22, não ao seu alcance, delimitado pelo pedido da impugnante*, atribuindo-lhe, alegadamente, *um efeito judicial que esta não contém no seu sentido e alcance, analisado o seu dispositivo, e diante da pugnada possibilidade de anulação parcial dos actos tributários* (cfr. conclusões G) e H) das suas conclusões de recurso).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois que, perante a constatação de que a sentença proferida no processo de impugnação determinou a anulação total, e não apenas parcial, da liquidação impugnada, *caem por terra todos os argumentos da Recorrente e a construção jurídica ensaiada, pois tendo sido determinada a anulação total da liquidação, a execução fiscal subjacente deveria ter sido declarada extinta pelo órgão de execução fiscal*. Vejamos, pois.

A recorrente parece ter da sentença proferida no processo de impugnação n.º 121/03/22 (junta aos autos a fls. 75 a 81, 101 a 107 e 138 a 144) uma leitura diferente da que dela faz a sentença recorrida.

Admitindo que a interpretação de decisões judiciais nem sempre se afigura tarefa de somenos (cfr. sobre a questão, a recente tese de doutoramento de ANTÓNIO ULISSES CORTÊS, *Jurisprudência dos Princípios – Ensaio sobre os Fundamentos da Decisão Jurisdicional*, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 19 de Fevereiro de 2009, policop.), não há, no caso concreto da sentença proferida no processo de impugnação n.º 121/03/22, e em face do seu texto, margem para qualquer dúvida quanto a que esta não se limitou a anular parcialmente a liquidação impugnada, ou a anulá-la apenas na medida das correcções efectuadas pela

Administração tributária, sendo antes inequívoco que procedeu à anulação total da liquidação impugnada. Efectivamente, não há naquela decisão “letra” que possa sustentar interpretação diversa da que sustenta o tribunal ora recorrido, em face da ausência de qualquer expressão a que se pudesse atribuir sentido equivalente ao de “anulação parcial” da liquidação ou de “manutenção parcial do acto impugnado”, isto sem prejuízo de se reconhecer ser correcta a tese da possibilidade de anulação meramente parcial dos actos sindicados, como alega a recorrente e reconhece o legislador, designadamente no invocado artigo 100.º da LGT. É certo que não se encontram reproduzidas nos presentes autos as demais peças processuais (*maxime* a petição inicial de impugnação oportunamente apresentada pela então impugnante) integrantes dos autos em que foi proferida aquela sentença, o que inviabiliza que se possa ajuizar da exactidão da alegação da recorrente sintetizada na conclusão G) das suas alegações de recurso. Acontece que, mesmo que tal petição de impugnação estivesse junta aos autos e se concluísse pela sua análise que efectivamente, ao proceder à anulação total da liquidação sindicada por vício de falta de audiência prévia, o juiz, naquela impugnação, teria decidido “mais do que lhe era pedido” ou mais do que era adequado, teria de ser naquele processo de impugnação, que não neste, a sindicá-la a decisão então proferida por via da interposição do competente recurso jurisdicional. O que não terá sucedido, pois que a sentença proferida transitou em julgado (cfr. a alínea c) do probatório).

Havia, pois, que cumprir a decisão proferida, nos seus exactos termos, já que o seu sentido era inequívoco e dela não recorreu a parte vencida. Assim, verificando-se que a sentença proferida no referido processo de impugnação procedeu à anulação do acto de liquidação de IRC impugnado, manifesto é que a Administração estava obrigada a cumprir o que aí se determinou (artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa) e a retirar da anulação judicial da liquidação de IRC referente a 1999 impugnada as devidas consequências, quais

sejam, atento o disposto nos artigos 176.º, n.º 1, alínea b) e 270.º n.º 1 do CPPT, a de extinguir o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida titulada por aquela liquidação.

Para que a execução fiscal pudesse prosseguir *no remanescente, não anulado, com o mesmo título (executivo)* (cfr. conclusão F) das alegações de recurso), prosseguindo a execução fiscal que nesse caso se não extinguiria, mister era que a anulação judicial da liquidação tivesse sido meramente parcial, o que, como dissemos já, bem ou mal mas aqui irrelevante, não se verificou no caso dos autos, como decorre de forma inequívoca do teor da sentença anulatória.

A sentença recorrida que assim decidiu não merece, pois, qualquer censura, antes deve ser confirmada atento a que fez correcta interpretação e aplicação da lei.

Improcede, pelo exposto, a pretensão da recorrente.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Abril de 2010. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Brandão de Pinho* - *António Calhau*.