

<a href="#"><u>Acórdãos STA</u></a>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	03/10
Data do Acórdão:	28-04-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	VALENTE TORRÃO
Descritores:	IVA IRC DECLARAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA RECLAMAÇÃO GRACIOSA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL FACTO TRIBUTÁRIO
Sumário:	<p>1. Notificada do projecto de decisão proferido em procedimento de inspecção tributário, a recorrida (impugnante) apresentou declaração de substituição de acordo com aquele projecto, tendo posteriormente deduzido reclamação graciosa e impugnação judicial com fundamento em erro de quantificação da matéria tributável.</p> <p>2. Gozando a impugnante do direito de impugnação de actos de autoliquidação, previsto do artº 131º do CPPT, nenhum obstáculo legal impedia que a impugnante, mesmo tendo aceitado fazer a declaração de substituição de acordo com o projecto de decisão, pudesse impugnar a liquidação, pelo que este comportamento não constitui abuso do direito.</p> <p>3. Não cabe nos poderes de cognição do STA - artº 21º, nº 4 do ETAF - averiguar e decidir da existência ou não da "fundada dúvida" a que se refere o artº 100º do CPPT pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que lhe é vedado"</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11730
Nº do Documento:	SA22010042803
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A...

Aditamento:

 **Texto Integral**

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do

## Supremo Tribunal Administrativo

I. A FAZENDA PUBLICA, veio recorrer da sentença da Mm<sup>a</sup> Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente, a impugnação judicial deduzida pela sociedade A..., Ld<sup>a</sup>, melhor identificada nos autos, contra a liquidação de IVA referente aos anos de 2002, 2003 e 2004 no montante de 13 863.09 € apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1<sup>a</sup>). A douta decisão em recurso desconsiderou a doutrina dominante - toda elencada no final destas alegações de recurso e transcrita, total ou parcialmente, nas partes que interessam ao caso dos autos, ao longo da motivação do presente recurso — e violou o artigo 344<sup>o</sup>, do CC (Código Civil),

2<sup>a</sup>). Atenta aquela doutrina e atento o artigo 334<sup>o</sup>, do CC, no caso concreto dos autos, o comportamento da recorrida consubstancia abuso de direito, designadamente, na vertente venire contra factum proprium

3<sup>a</sup>). Existe abuso de direito quando um certo direito, admitido como válido em tese geral, surge num determinado caso concreto, exercitado em termos clamorosamente ofensivos da justiça, entendida segundo o critério social dominante.

4<sup>a</sup>). O abuso de direito, na vertente venire contra factum proprium, caracteriza-se pelo exercício de uma posição jurídica em contradição com uma conduta antes assumida e proclamada.

5<sup>a</sup>). Da matéria de facto provada nos artigos 2 a 8 da douta decisão em recurso resulta que a recorrida violou a boa fé e a confiança nela depositadas pela AF (Administração Fiscal) e que qualquer homem médio na recorrida teria depositado.

6<sup>a</sup>). Em sede de acção inspectiva, a recorrida exerceu o seu direito de audição apresentado declarações de substituição e procedendo à liquidação e ao pagamento dos tributos em conformidade com os elementos que constavam do Projecto de Conclusão de Relatório pelo que criou na AF — e bem assim, no homem médio e comum — a

convicção forte e séria de que tinha aceite e de que concordava com aqueles elementos/conclusões da AF.

7ª) Em sede de acção inspectiva, a recorrida exerceu o seu direito de audição, actuando de forma a criar na AF — e bem assim, no homem médio e comum — a firme e séria convicção de que as liquidações que tinha efectuado eram definitivas, correspondiam à verdade (presumida) e nunca viriam a ser por si atacadas por qualquer via.

8ª). A recorrida exerceu de forma ilegítima, por abusiva, o seu direito de impugnar pois impugna liquidações de tributos que foram apresentadas, espontânea e voluntariamente por ela, em momento que se destinava a obter a sua colaboração na formação da decisão da AF (ou seja, no momento em que exerce o seu direito de audição). Caso se entenda o contrário — o que por mera cautela se admite:

9ª) A douta decisão em recurso não atentou na doutrina dominante sobre presunções legais e violou o artigo 75º, nº 1, da LGT (Lei Geral Tributária), bem como, o artigo 350º, nº 2, do CC.

10ª). No caso concreto dos autos, as declarações de substituição de tributos e respectivas liquidações apresentadas pela recorrida gozam de uma presunção legal de verdade.

11ª). Perante uma presunção legal, o acto impugnado só pode ser anulado com fundamento na prova em contrário.

12ª). A prova em contrário não admite a dúvida.

13ª). A prova em contrário distingue-se da (mera) contraprova.

14ª). A (mera) contraprova não é prova do contrário pois ela apenas cria a dúvida ou a incerteza acerca da verdade dos factos — PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, in Código Civil Anotado, Volume 1, 4ª Edição, Coimbra Editora, Lda, pagina 310, nota 1.

15ª). A fundada dúvida (expressão do tribunal a quo) não afasta a presunção legal — apenas a prova do contrário afasta a presunção legal — pelo que o artigo 100º, do

CPPT não pode, nem deve, ser aplicado ao caso concreto dos autos e, em consequência, as liquidações em causa não podem, nem devem, ser anuladas.

Nestes termos e nos mais de direito que serão doutamente supridos por Vs. Exas. deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, a douta decisão recorrida revogada.

Para tanto, ao abrigo do artigo 259º, do CC e do artigo 667º, nº 1 e nº 2, do CPC (Código Processo Civil), requer-se que o Tribunal a quo, aquando do despacho que vier a proferir sobre a subida do presente recurso, proceda à correcção do erro de escrita que, certamente por manifesto lapso, consta no ponto 1. e ponto 3. dos factos provados relativamente ao mês 06 (Junho), passando a constar o mês 07 (Julho).

**II.** Em contra alegações, a recorrida A..., Lda., veio concluir pela forma seguinte:

1ª)-Nunca a Recorrida actuou com abuso de direito e, ainda, nunca agiu em consonância com o que afirma a Recorrente, de “venire contra factum proprium”.

2ª)-A Recorrida procedeu a uma autoliquidação, que depois de um mais rigoroso e profundo estudo do enquadramento fiscal das situações em causa, detectado erro, reclamou graciosamente e perante a resposta de indeferimento impugnou.

3ª)-Pelo simples facto da Requerida ter desencadeado os meios legais para impugnar uma autoliquidação, não se pode entender que houve abuso de direito, caso contrário o artº. 131º. do CPPT não permitiria tal recurso.

4ª)-Ou seja, resulta da própria lei que a conduta da Recorrida não é passível de ser conotada com abuso de direito.

5ª)-Falecem, pois os argumentos de que a Recorrida actuou com abuso de direito, nos termos do artº. 334º, do Código CIVIL, na vertente de venire contra Factum proprium utilizados pela Recorrente nas suas alegações.

6ª)-Não existe qualquer paralelo é entre os artigos 75º. da

LGT e 100º. do CPPT, tal como quer fazer crer a Fazenda Pública.

7ª)-No caso concreto, a Requerida precipitadamente elaborou uma declaração de substituição perante a pressão de urna acção inspectiva. Fê-lo com a convicção de que a sugestão da Administração Fiscal corresponderia às ilações fiscais a retirar da verdade factual plasmada na contabilidade, logo obedecendo ao princípio da verdade declarativa que emana do artº 75º da LGT.

8ª)-Após um mais profundo estudo a Recorrida reconsiderou e lançou mão de meio legal admissível, apresentando reclamação graciosa e, perante resposta de indeferimento impugnou.

9ª)-A referência ao artº 100º. do CPPT na sentença proferida pelo Tribunal a que não vem pôr em crise a verdade declarativa do contribuinte, mas antes reflecte a dúvida acerca da existência e quantificação do facto tributário, após a análise da matéria de facto que foi dada como provada.

10ª)-O que significa que os dois preceitos legais têm de ser vistos de perspectivas diferentes, uma por parte do contribuinte quanto à correcta transposição para a sua escrita e para as sua declarações dos factos concretos da sua actividade (artº. 75º LGT) e outra por parte do Tribunal quanto a verificação se os factos que a escrita espelha preenchem ou não os pressupostos da tributação (artº. 100 CPPT)

Termos em que, mantendo a decisão do Tribunal a que e negando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública V.s.. Exª.s. farão JUSTIÇA

**III.** O MºPº emitiu o parecer que consta de fls.179/181, defendendo que, o recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

**IV.** Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**V.** Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

1º). A Impugnante procedeu às liquidações de IVA,

relativos aos períodos de 2002, 2003, 2004 no valor respectivamente de 4.644.72 €, 4.350.72 € e 4.867.76 €, cujo pagamento efectuou em 21.07.2006;

2º). Pela Ordem de Serviço nº 0200600798, 01200600799 e nº 01200600800 Administração fiscal, procedeu-se a acção de inspecção à Impugnante, relativa aos exercícios de 2002, 2003 e 2004;

3º). Pelo Ofício nº 5089363, datado de 14.07.2006, a Impugnante foi notificada do Projecto de conclusões do Relatório de Inspeção para exercer o direito de audição prévia (fls. 42 do PA);

4º). Do referido relatório e com interesse para a questão constava que:

### III- DE FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

(...)

Perdas em existências — Quebras

Considerou indevidamente como custo dos exercícios de 2002, 2003 e 2004 os montantes de 24 445.88 €, 22 897.93 € e 25 619.78 €, respectivamente, respeitante a mercadorias partidas e danificadas, tendo apenas como documento de suporte avisos de lançamentos internos. Decorre do Código do IRC, que apenas se consideram custos ou perdas os que comprovadamente, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora. Uma vez que a empresa contabiliza o custo com base nos avisos de lançamento internos estes não cumprem as condições previstas no artº. 23º do CIRC, pelo que não serão aceites para efeitos fiscais.”

### IMPOSTO S/O VALOR ACRESCENTADO

Decorre da redacção do artº. 80º do CIVA que se presume transmitidos os bens adquiridos que não se encontrem nos locais onde o contribuinte exerce a actividade, salvo prova em contrário. O contribuinte contabilizou nos exercícios de 2002, 2003 e 2004 os montantes de 24 445,88 €, 22 897.93 € e 25 619.78 €, respectivamente, respeitante a mercadorias partidas e danificadas, tendo apenas como documento de suporte avisos de lançamentos internos, não apresentando a prova referida no Código do IVA. Desta

forma será liquidado IVA respeitante aos bens em falta nas existências à taxa normal prevista no artº. 18º do CIVA: (...)“ (fls. 45 a 53 do PA, documento que aqui se dá por integralmente reproduzido);

5º). A Impugnante em 20.07.2006, entregou, via internet, declarações de substituição de IVA e de IRC para os anos de 2002, 2003 e 2004, corrigindo os valores como referidos no Relatório de Inspeção;

6º). Em 21.07.2007, procedeu ao pagamento do IVA em conformidade com as declarações de substituição;

7º). Em 24.07.2006, a Impugnante informou a Administração Fiscal, que tinha procedido à entrega das declarações e procedido ao competente pagamento dos impostos (fls. 64 do PA);

8º). A Administração Fiscal, não procedeu à elaboração do Relatório Final;

9º). Em 15.11.2006, a Impugnante apresentou reclamação graciosa, relativa às liquidações a qual foi atribuído o nº 04182001000323;

10º). Por despacho 23.01.2008, foi a reclamação indeferida, constando os seus fundamentos nos documentos de fls. 28 a 30 do PA, que aqui damos por integralmente reproduzidos;

11º) Em 30.01.2008, foi a Impugnante notificada do indeferimento da reclamação;

12º). A Impugnante tem por actividade, comércio por grosso, de utensílios domésticos, nomeadamente de vidro e cristais e louças;

13º) No âmbito da sua actividade verificam-se várias perdas, as quais são provocadas pelo transporte, pelo manuseamento dos vendedores e dos próprios clientes;

14º). As quebras contabilizadas são abaixo de 0.5% das vendas da Impugnante;

15º). Os colaboradores da Impugnante, registam as perdas num documento interno designado de “Control de Partidos

e Avariados”, os quais são levados à contabilidade para efeito de contabilização de perdas, conforme documento constante de fls. 33 a 37 dos autos;

16º). Em 26.02.2008 foi deduzida a presente impugnação.

**VI.** De acordo com as conclusões das alegações, são as seguintes as questões a apreciar no presente recurso:

a) Existência de abuso de direito por parte da recorrida na apresentação da reclamação graciosa e posterior impugnação judicial (conclusões 1ª a 9ª);

b) Inaplicabilidade ao caso concreto dos autos do artº 100º do CPPT, dada a presunção de legalidade das declarações de substituição apresentadas pela recorrida e a ausência de prova em contrário (conclusões 10ª a 15ª).

**VI.1.** Na sua petição inicial a recorrida invocou ter impugnado a autoliquidação das declarações de substituição por si apresentadas, em virtude de ter melhor ponderado a situação e ter concluído existir erro na quantificação.

A Fazenda Pública, por sua vez, na sua contestação, limitou-se a invocar o abuso do direito por parte da recorrida, uma vez que a mesma actuou contra comportamento anteriormente assumido, o que levou a administração tributária à convicção de que havia aceite os valores declarados e que os reconheceria como imutáveis, sem mais discussão.

A decisão recorrida, na parte referente ao abuso do direito, limitou-se a dizer o seguinte:

*“ A Fazenda Pública alega que a impugnante pretende a anulação das liquidações de IVA, que a própria fez, com base em erro de quantificação.*

*Entende que configura abuso de direito, na vertente venire contra factum proprium.*

*... Por sua vez, a digna magistrada do Ministério Público, no seu douto parecer entende que existe abuso de direito e concluiu pela improcedência da impugnação.*

*A impugnante, justifica o seu comportamento, com “(...) num sentido de precipitada colaboração e exagerada satisfação do bom nível de cumprimento fiscal por que*



*sempre se tem procurado pautar.”*

Significa isto que em parte alguma da decisão esta questão foi expressamente tratada. Assim sendo, a recorrente deveria ter invocado omissão de pronúncia, ao abrigo do artº 668º, nº 1, alínea d) do CPC.

Não o tendo feito, esta nulidade não é de conhecimento oficioso, pelo que este tribunal não pode dela conhecer.

De todo o modo, na sentença recorrida ficou ainda escrito o seguinte:

*“Face ao exposto, e apesar de ter sido a impugnante a proceder à autoliquidação de IVA é-lhe permitido pedir a anulação das liquidações de IVA do ano de 2002, 2003 e 2004, com base em erro de quantificação, por força do artº 131º do CPPT”.*

Assim, se se entender que esta frase corresponde a uma decisão sobre a questão, na medida em que, embora não o referindo expressamente, dá a entender que a recorrente usou de um direito seu, então, por mera cautela, cumpre conhecer da mesma questão.

E, conhecendo, desde já se dirá que não parece existir qualquer abuso de direito por parte da recorrida.

Como é sabido, o abuso do direito constitui uma figura jurídica típica do direito civil, estabelecendo o artº 334º do Código Civil:

*“É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”.*

Comentando este artigo, Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, Vol. I, pág. 217, escreveram o seguinte: *“A concepção adoptada de abuso do direito é objectiva. Não é necessária a consciência de se atingir, com o seu exercício, a boa fé ou o fim social ou económico do direito conferido: basta que os atinja. Exige-se, no entanto, que o excesso cometido seja manifesto. Os tribunais só podem, pois, fiscalizar a moralidade dos actos praticados no exercício de direitos ou a sua conformidade com as razões sociais ou*

*económicas que os legitimam se houver manifesto abuso. É esta a lição de todos os autores e de todas as legislações. Manuel de Andrade refere-se aos direitos “exercidos em termos clamorosamente ofensivos da justiça” (Teoria Geral das Obrigações, pág. 63). O Profº Vaz Serra refere-se, igualmente à “clamorosa ofensa do sentimento jurídico socialmente dominante” (Abuso do direito, no Bol., nº 85, pág. 253)*

Também no Acórdão do STJ, de 01.03.2007 – Processo nº 06A4571, e relativamente à modalidade de “*venire contra factum proprium*”, *que é necessário saber se a conduta do pretendo abusante - a Ré - foi no sentido de criar, razoavelmente, nos Autores uma expectativa factual, sólida, que poderia confiar na execução dos contratos promessa*”. Isto é, importa saber se uma das partes adoptou conduta capaz de levar a outra a confiar em que o contrato seria cumprido.

E, segundo o mesmo aresto, são quatro os pressupostos da protecção da confiança, ao abrigo da figura do “*venire contra factum proprium*”:

- a) Uma situação de confiança, traduzida na boa fé própria da pessoa que acredite numa conduta alheia (no “*factum proprium*”);
- b) Uma justificação para essa confiança, ou seja, que essa confiança na estabilidade do “*factum proprium*” seja plausível e, portanto, sem desacerto dos deveres de indagação razoáveis;
- c) Um investimento de confiança, traduzido no facto de ter havido por parte do confiante o desenvolvimento de uma actividade na base do, “*factum proprium*”, de tal modo que a destruição dessa actividade (pelo “*venire*”) e o regresso à situação anterior se traduzam numa injustiça clara;
- d) Uma imputação da confiança à pessoa atingida pela protecção dada ao confiante, ou seja, que essa confiança (no “*factum proprium*”) lhe seja de algum modo reconduzível.

Ora, no caso dos autos, estamos perante direito público – direito tributário – em que os contribuintes e demais obrigados tributários gozam, por força da lei constitucional e da lei ordinária, de um conjunto de garantias para defesa contra actos ilegais da administração tributária. E, repare-se que, a renúncia a alguns desses

direitos, nomeadamente o direito de impugnação ou recurso, defrontam com limitações (v. o artº 96º da LGT).

A impugnante, no caso concreto, gozava do direito de impugnação de actos de autoliquidação regulado no artº 131º do CPPT. Este direito sai ainda mais reforçado se atendermos a que o artº 78º, nº 2 da LGT considera imputável aos serviços, para efeitos da revisão dos actos tributários, o erro na autoliquidação.

Daqui resulta então que, gozando legalmente a impugnante do direito de reclamação e subsequente impugnação judicial, nem se põe em causa a confiança referida no aresto acima indicado. Na verdade, mesmo tendo a impugnante apresentado as declarações de substituição nos termos dados como provados, a Fazenda Pública não poderia – nem deveria – confiar ou presumir que a situação ficaria definitivamente assente, uma vez que não tinha existido qualquer renúncia expressa da impugnante ao exercício dos seus direitos. Assim sendo, existiu apenas o exercício de um direito legalmente conferido à impugnante, não havendo que falar de qualquer violação de confiança criada pela conduta da impugnante na Fazenda Pública, pelo que não ocorre o invocado abuso do direito.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões 1ª a 9ª das alegações.

VI.2. Apreciemos agora a 2ª questão.

Segundo a Fazenda Pública, as declarações de substituição apresentadas pela recorrida gozam de presunção legal de veracidade ao abrigo do disposto no artº 75º, nº 1 da LGT. Assim, em face desta presunção legal, o acto impugnado só pode ser anulado com fundamento na prova do contrário.

Ora, a prova do contrário não admite dúvida, pelo que ao invocar a fundada dúvida sobre a existência e qualificação do facto tributário, não foi afastada a presunção legal.

Vejamos.

O artº 75º, nº 1 citado, estabelece o seguinte:

*“1- Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”.*

Ora, desde logo se vê que o que está aqui consagrado é uma presunção legal da veracidade das declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei. Quer isto dizer que, gozando os contribuintes e demais obrigados tributários desta presunção, cabe à Fazenda Pública o ónus da prova de que tais declarações não reflectem a real situação tributária dos contribuintes.

No caso dos autos a situação é diversa: é o contribuinte que vem discordar do conteúdo das declarações por si apresentadas oportunamente. Ora, sendo assim, não há que falar aqui em presunção legal, já que essa presunção não é estabelecida em favor da Fazenda Pública.

Assim, cabia à impugnante demonstrar o erro das declarações, o que a sentença considerou ter sido feito, quer através de prova documental, quer através de prova testemunhal.

É certo que a sentença recorrida, depois de se pronunciar sobre o valor da prova produzida, acaba por se referir ao artº 100º do CPPT, afirmando que, de qualquer forma, foi lançada a dúvida sobre a quantificação do facto tributário.

No entanto, como se escreveu no Acórdão deste Tribunal, de 30.04.2003 -Recurso nº 0241/03 *“... não cabe nos poderes de cognição do STA - artº 21º, nº 4 do ETAF - averiguar e decidir da existência ou não da "fundada dúvida" a que se refere o artº 121º do CPT pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que lhe é vedado”.* Em sentido idêntico v. os Acórdãos do mesmo Tribunal e Secção, de 13.11.2002 -Recurso nº 0115/02, de 09.10.2002- Recurso nº 0871/02 e de 23.10.2002 -Recurso nº 01152/02.

E isto porque *“Como é sabido, o STA não conhece de matéria de facto - artº 21º nº 4 do ETAF, - nem como tribunal de revista - artº 722º nº 2 do CPCivil - ” do erro*

*na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova", o que não é o caso.*

*A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista. Cfr, por todos, os Acd's do STJ de 15/05/91 e 06/03/91 in Acd' Dout' 367-917 e 354-813, de 17/06/99 in Colectânea pág. 153 e 28/Set/00, ibidem pág. 54.*

*Como refere Antunes Varella, in RLJ. 122-120:*

*"Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça".(citação do mesmo aresto)*

Deste modo, não pode este Tribunal averiguar e decidir da existência ou não da "fundada dúvida" a que se refere o artº 121º do CPT pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que lhe é vedado.

Assim sendo, improcedem também as conclusões 10ª a 15ª e, em consequência, o recurso.

VII. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 28 de Abril de 2010. *Valente Torrão* (relator) - *Isabel Marques da Silva – Brandão de Pinho*.