Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0723/11
Data do Acordão:	16-11-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	VALENTE TORRÃO
Descritores:	RECLAMAÇÃO GRACIOSA INDEFERIMENTO IMPUGNAÇÃO JUDICIAL OBJECTO
Sumário:	I - A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objecto imediato a decisão da reclamação e por objecto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação. II - Anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação, quer dos vícios imputados ao acto tributário.
Nº Convencional:	JSTA000P13466
Nº do Documento:	SA2201111160723
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A.....
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Penafiel que julgou procedente a impugnação deduzida por A……, com os demais sinais nos autos, contra as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1996 a 1999, e respectivos juros compensatórios, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). A douta sentença sob recurso padece de erro de julgamento, porquanto o tribunal “a quo” ao decidir pela anulação da decisão da reclamação graciosa considerou prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas, em prejuízo do disposto no nº 2 do artº 660º do CPC.

B) De igual forma, a falta de fundamentação da decisão do procedimento de reclamação graciosa, que acarreta a anulação daquela decisão, não infirma o acto tributário de liquidação naquele procedimento posto em causa.

C). Apreciação que, cabalmente, não resulta da decisão judicial recorrida.

D). Tal vício poderá ter a virtualidade de anular a decisão administrativa proferida na reclamação graciosa, podendo apenas conduzir ao proferimento de nova decisão na reclamação, com a devida sanação do vício procedimental, no que não se concede, mas nunca à anulação da liquidação impugnada.
E). O processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa do indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final, como se extrai da al. c) do n.° 1 do art.° 97º do CPPT.
F) Como é entendimento dos tribunais superiores, nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação.
G). Mas o objecto real da impugnação, o acto cuja legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação.
H) Acto de liquidação que, não foi, erradamente, objecto de apreciação pelo tribunal “a quo”.
I) Neste seguimento, padece a douta sentença de vício de nulidade, por desrespeito ao disposto no art.° 125° do CPPT e na alínea d) do n.° 1 do 668° do CPC.
J) Devendo, pois, baixar o processo à 1ª instância a fim de ser apreciado o mérito da impugnação.
Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.
2. O MºPº não emitiu parecer.
3. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.
4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:
A) O impugnante apresentou pedido de revisão da matéria tributável fixada pela administração tributária cujo conteúdo consta de fls. 22 a 28 do processo administrativo, que aqui se dá por reproduzido.
B) A decisão do pedido de revisão da matéria tributável consta de fls. 34 a 40 do processo

administrativo, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
C) O impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação impugnada cujo teor consta de fls. 2 a 20 do processo de reclamação graciosa apenso.
D) Sobre o requerimento de reclamação graciosa foi proferida a informação de fls. 133 a 135 do processo de reclamação graciosa apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
E) Sobre a reclamação graciosa foi proferido o projecto de despacho cujo teor consta de fls. 136 e 137 dos autos, que aqui se dá por reproduzido.
F) O reclamante foi notificado para exercer o direito de audição, tendo alegado que «*mantém tudo quanto expôs na sua petição.*
O reclamante apresentou elementos susceptíveis de alterar a situação tributária, os quais não foram tidos em conta.
Assim, deverá a sua reclamação ser objecto de análise, devendo ser anulado o acto tributário» (fls. 138 a 141 do apenso).
G) A decisão do processo de reclamação graciosa consta do despacho proferido em 12/11/2002 com o seguinte teor: «(...) *2. Tendo sido proferido Projecto de Despacho em 09/10/2002 foi o mesmo notificado ao reclamante, em 15/10/2002, para efeitos de audição prévia prevista no art.° 60° da LGT.*
3. Constatando-se, que no exercício de tal direito, o s. p. não junta aos autos quaisquer elementos nem invoca factos novos susceptíveis de alterar o sentido do Projecto de Despacho, torno-o definitivo e indefiro o pedido, nos termos e com os fundamentos aí expressos» (fls. 142 do apenso).
H) O impugnante pagou o valor das liquidações impugnadas em 13/12/2002 (PA
5. De acordo com as conclusões das alegações são as seguintes as questões a conhecer no presente recurso:
a) Vício de nulidade da sentença por omissão de pronúncia (conclusões das alíneas A), C), H) e I)));
b) Erro de julgamento por anulação da liquidação com base em vício procedimental da reclamação graciosa (conclusões B) e D) a G)).
Comecemos por conhecer da 1ª questão.
5.1. Argumenta a recorrente FP dizendo que a falta

de fundamentação da decisão da reclamação graciosa acarreta apenas a anulação daquela, mas não afecta o acto tributário de liquidação posto em causa naquele procedimento. Uma vez que da sentença recorrida não consta essa apreciação, existe omissão de pronúncia.
Ora, desde já diremos que não ocorre tal vício. Com efeito, só se verificará omissão de pronúncia se o juiz deixar de se pronunciar sobre questão que lhe tenha sido submetida pelas partes e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão dada a outra questão.
No caso concreto dos autos, a decisão recorrida entendeu que a anulação da decisão de reclamação prejudicava o conhecimento dos vícios da liquidação impugnada.
Sendo assim, tal questão não foi conscientemente conhecida, pelo que poderá eventualmente existir erro de julgamento, mas não vício de omissão de pronúncia.
5.2. Quanto à 2ª questão, cumpre dizer o seguinte: como bem refere a recorrente na conclusão da alínea E), o processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final.
Sobre esta mesma questão escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal, de 16.06.2004- Processo nº 01877/03:
“Ora, a impugnante invocou, na impugnação judicial seguinte à reclamação, vícios ou ilegalidades tanto do acto tributário de liquidação como do próprio procedimento da reclamação graciosa.
Sendo que a sentença, como se referiu, anulou aquele por vício deste: preterição do direito de audição.
Pelo que há que definir o objecto da impugnação judicial do indeferimento da reclamação: se a própria liquidação, se a decisão de indeferimento da reclamação, se ambas.
Segundo dispõe o artº. 68°, n.º 1 do CPPT, a reclamação "visa a anulação total ou parcial dos actos tributários" e – artº. 70°, nº 1 -"pode ser

deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial".
A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação "quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento".
O que está em sintonia com o disposto no art. 111°, n.ºs 3 e 4, donde "resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial" - cfr. CPPT, cit., pág. 342, nota 11.
Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.
Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.
Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556.
Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.
Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário "stricto sensu", "não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa"."
(Em sentido idêntico v. também o recente acórdão deste Supremo Tribunal e Secção, de 12.10.2011,

proferido no Processo nº 0463/11).
Daqui resulta então que, deduzida impugnação judicial do indeferimento de uma reclamação graciosa, das duas uma:
a) ou o tribunal confirma o indeferimento, mantendo-se o acto tributário impugnado;
b) ou o tribunal anula esse indeferimento, nomeadamente por vício procedimental; neste caso, o tribunal tem de apreciar os vícios imputados ao acto de liquidação, uma vez que a impugnação tem por objecto, tanto a decisão da reclamação, como os vícios do próprio acto de liquidação.
E não colhe aqui o argumento no sentido de que com a anulação da decisão da reclamação graciosa fica prejudicado o julgamento da liquidação impugnada e ainda que o julgamento desta, antes da decisão da reclamação graciosa, constituiria a prática de um acto inútil que é proibido por lei. Esta conclusão estaria correcta se a impugnação do indeferimento fosse autónoma da do acto de liquidação. Então, anulado o indeferimento, a Administração Tributária poderia/deveria praticar novo acto que poderia manter ou alterar o acto de liquidação.
No presente caso, o legislador entendeu que a impugnação deveria abranger, quer a reclamação, quer o acto de liquidação, pelo que a Administração Tributária não tem de praticar novo acto, já que o tribunal está obrigado a conhecer dos vícios imputados ao acto de liquidação na impugnação do indeferimento da reclamação.
E bem se compreende esta opção do legislador pois que, numa situação como a dos autos, a Administração Tributária poderia indeferir novamente a reclamação, após sanação do vício formal, obrigando novamente o contribuinte a impugnar o acto de liquidação com os fundamentos anteriormente invocados. Assim, melhor é que o tribunal conheça logo dos vícios imputados ao acto tributário na impugnação do indeferimento da reclamação.
Importaria então conhecer da verificação dos fundamentos para a anulação do indeferimento da reclamação.
Acontece, porém, que a recorrente Fazenda Pública,

em nenhuma das suas conclusões coloca em causa a decisão recorrida no que se refere à anulação da reclamação.
Assim, temos de dar como assente a anulação da reclamação.
E, deste modo, e pelo que ficou dito, deverão os autos baixar ao tribunal recorrido para apreciação dos vícios imputados ao acto tributário, recorrendo-se à produção de prova e à fixação dos factos relevantes para essa decisão.
6. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e ordena-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento dos vícios imputados ao acto tributário na presente impugnação.
Sem custas.
Lisboa, 16 de Novembro de 2011. - *Valente Torrão* (relator) - *Isabel Marques da Silva – Lino Ribeiro.*