

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
07421/14	3 de dezembro de 2015	Joaquim Condesso

DESCRITORES

Acto tributário e facto tributário. noção. > Conceito de rendimento tributário em sede de c.i.r.s. (concepção de rendimento-acrécimo). > I.r.s. incumprimento do dever declarativo do sujeito passivo. > Artº.76, nº.3, do c.i.r.s. liquidação oficiosa. > Reforma da liquidação oficiosa. > Actual contencioso tributário reveste a natureza de > Contencioso de plena jurisdição. > Anulação parcial do acto tributário. > Actos divisíveis. > Regime da reforma de actos administrativos.

SUMÁRIO

1. O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.

2. Na construção do conceito de rendimento tributário o C.I.R.S. adopta a

concepção de rendimento-acréscimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva.

3. Antes de estruturar a liquidação oficiosa de sua iniciativa, a A. Fiscal deve notificar o contribuinte faltoso, por carta registada, para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias (cfr.artº.76, nº.3, do C.I.R.S.). Só após esta notificação, e caso a situação de incumprimento do dever declarativo persista, é que pode ter lugar a tributação com base nos elementos que a Fazenda Pública disponha, não atendendo ao mínimo de existência consagrado no artº.70, do C.I.R.S., e mais levando em consideração somente as deduções previstas nos artºs.79, nº.1, al.a), e 97, nº.3, do C.I.R.S. (cfr.artº.76, nº.3, do C.I.R.S.).

4. Esta liquidação oficiosa de I.R.S. é passível de ser reformada, por força do artº.76, nº.4, do C.I.R.S., desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos artºs.45 e 46, da L.G.Tributária.

5. São diversas as razões no sentido de que o actual contencioso tributário reveste a natureza de contencioso de plena jurisdição:

a-Os princípios da oficialidade e da investigação ou inquisitório, estruturantes do processo judicial tributário, consubstanciando-se, o primeiro na atribuição ao juiz de poderes para dirigir o processo, e o segundo no poder de ordenar as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade, princípios estes que, além do mais, devem permitir a redução do número de processos que acabam sem decisões de mérito (cfr.artº.99, nº.1, da L.G.Tributária; artº.13, nº.1, do C.P.P.Tributário);

b-O princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional

(cfr.artº.268, nº.4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros;

c-O princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária;

d-Por último, razões ligadas ao próprio âmbito do contencioso tributário ou aos limites à plena jurisdição de um tal contencioso, os quais só serão de aceitar em relação àqueles domínios ou aspectos da acção administrativa em que a mesma plena jurisdição implique para o juiz tributário a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa, nomeadamente a intangibilidade do caso julgado administrativo ou o respeito pelas áreas em que a Administração Tributária goza de uma margem de livre apreciação na sua decisão (v.g.discricionabilidade técnica).

6. Em resumo, o Tribunal tem poder não só para anular a parte ilegal do acto tributário, mas também para fixar a parte não ilegal do mesmo, conquanto que essa fixação não colida com o núcleo essencial da função administrativa. E é precisamente devido à existência desse poder, permitindo que os trabalhos de investigação obtenham a verdade material e aproveitando o que puder ser aproveitado do trabalho da Administração Tributária, que podemos entender a decisão judicial de revogação do acto tributário operada por uma sentença de conteúdo positivo e dando corpo ao princípio de um contencioso de plena

jurisdição.

7. A divisibilidade do acto tributário constitui o argumento utilizado pela jurisprudência para fundamentar a possibilidade da decisão judicial de anulação parcial dos actos tributários. Baseando-se na classificação dos actos administrativos divisíveis a 2ª. Secção do S.T.A. abundantes vezes já afirmou que os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, como é o caso dos actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei, em virtude do que é admissível a sua anulação parcial quando o fundamento da anulação apenas afecte uma parte do acto.

8. Na sequência de anulação parcial da liquidação, se for efectuada uma nova liquidação, relativa à parte não anulada, ela substituirá a primeira, devendo ser-lhe dado o tratamento jurídico próprio da reforma de actos administrativos, previsto no artº.79, nº.1, da L.G.T., e artº.44, nº.1, al.d), do C.P.P.T., que se consubstancia na sanção de um vício de violação de lei que afecta o acto reformado, mantendo o seu conteúdo válido e eliminando ou substituindo a parte afectada pela ilegalidade. A reforma tem efeito retroactivo (artº.137, nº.4, do C.P.A.), pelo que, mesmo que seja efectuada uma nova notificação os seus efeitos devem reportar-se à data em que foi efectuada a primeira. É que a retroactividade será meramente aparente, uma vez que, na parte não anulada, o acto anterior produz efeitos desde a respectiva notificação, sendo apenas confirmado pelo acto reformador.

TEXTO INTEGRAL

ACÓRDÃO

X

RELATÓRIO

X

O DIGNO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA deduziu recurso dirigido a este Tribunal tendo por objecto sentença proferida pelo Mm^o. Juiz do T.A.F. de Loulé, exarada a fls.72 a 82 do presente processo, a qual julgou procedente a impugnação pelo recorrido, Beverley, intentada, tendo por objecto mediato liquidação oficiosa de IRS, relativa ao ano de 2008 e no valor de € 20.749,77.

X

O recorrente termina as alegações do recurso (cfr.fls.96 a 105 dos autos) formulando as seguintes Conclusões:

1-A presente impugnação refere-se ao indeferimento do recurso hierárquico, interposto da decisão proferida em reclamação graciosa, assim como à liquidação de IRS do ano de 2008;

2-Foi alegado, em síntese, que a liquidação deveria ter sido baseada no rendimento real determinado de acordo com a contabilidade;

3-A douta sentença julgou a Impugnação procedente, anulando o acto de indeferimento do recurso hierárquico, decisão com a qual a F.P. não pode concordar pelas seguintes razões;

4-A liquidação de IRS impugnada foi efectuada officiosamente, decorrente da falta de entrega dentro do prazo legal da respectiva declaração de rendimentos por parte do sujeito passivo, que se encontrava registado pela actividade de "Ensinos Desportivo e Recreativo", no regime da contabilidade organizada;

5-O rendimento líquido da categoria B foi determinado, nos termos do disposto

no art. 76 n.ºs.1 b) e 2 do CIRS, e após a notificação a que se refere o seu n.º3, de acordo com as regras do regime simplificado, tomando-se em consideração os valores declarados em sede de IVA no mesmo ano;

6-Apenas em 5/01/2011, a ora recorrida apresentou a declaração Mod. 3 de IRS para aquele exercício, que ficou na situação "não liquidável", a qual foi convolada em reclamação graciosa, nos termos do art. 59 n.º. 5 do CPPT;

7-Tanto a reclamação graciosa como o recurso hierárquico mantiveram a liquidação oficiosa;

8-No decurso dos procedimentos graciosos, bem como na presente acção de impugnação judicial, não foi apresentada, por iniciativa da ora recorrida, qualquer prova dos elementos declarados que possibilitasse a sua aceitação pela AT;

9-Apesar disso, a FP requereu, à Inspeção Tributária, informação por forma a apurar a veracidade dos rendimentos declarados pelo sujeito passivo;

10-Até porque a presunção de veracidade das declarações apenas deve funcionar para declarações apresentadas pelo SP dentro do prazo legal, como se afere do art.75 n.º.1 da LGT;

11-Existindo uma liquidação oficiosa anterior, caberia à aqui recorrida a prova dos elementos declarados, de acordo com as regras respeitantes ao ónus da prova, designadamente a prova do prejuízo fiscal invocado;

12-Ainda assim, no decurso da presente impugnação, a Fazenda Pública diligenciou no sentido do apuramento dos rendimentos reais, auferidos pela ora recorrida, no âmbito da sua actividade profissional, a fim de que o TAF de Loulé pudesse dispor de todos os elementos concretos para eventual anulação total ou parcial da liquidação;

13-A informação, prestada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Faro, foi junta aos autos por requerimento de 29/02/2012;

14-No âmbito dessa verificação, foi apurado que o prejuízo fiscal declarado não confere com a contabilidade e documentos de suporte, conforme

fundamentação devidamente descrita na informação referida e junta aos autos;

15-Face ao descrito, o prejuízo fiscal declarado pelo sujeito passivo na declaração de IRS do ano de 2008 diminui de € 18.432,84 para € 6.521,32;

16-Com base nesta informação, foi requerido, pela própria Fazenda Pública, a anulação parcial da liquidação em conformidade com os factos apurados;

17-A ora recorrida concordou com os valores indicados pela Inspeção Tributária, apresentando nova declaração de rendimentos de substituição, a qual foi igualmente junta, pela FP, aos presentes autos;

18-No entanto, a douta sentença recorrida não relevou os factos anteriormente descritos, limitando a apreciação da impugnação ao despacho de indeferimento proferido em sede de recurso hierárquico;

19-Ao contrário do referido no ponto II da sentença recorrida, entende a FP que deveria ter sido apreciada a legalidade da liquidação oficiosa, bem como o pedido de consideração da tributação pelo regime da contabilidade organizada e o prejuízo fiscal declarado, tal como requerido (v.designadamente as conclusões da PI da presente acção);

20-A veracidade dos rendimentos declarados e a consideração do prejuízo fiscal são questões sobre as quais o Tribunal deveria ter-se pronunciado. Até porque possuía todos os elementos para o fazer;

21-Inclusivamente, a entrega, a 17/02/2012, de declaração de substituição Mod. 3 de IRS, na qual a recorrida declarou o prejuízo fiscal de € 6.521,32, conforme concluído pela IT, não consta do probatório da douta sentença;

22-Ao não se ter pronunciado sobre a legalidade da liquidação oficiosa, sobre o pedido de consideração da tributação pelo regime da contabilidade organizada e o prejuízo fiscal declarado; ao não ter feito constar do probatório a declaração de rendimentos entregue em 17/02/2012; ao não ter considerado o prejuízo fiscal de € 6.521,32, de acordo com informação da Inspeção Tributária, o douto Tribunal incorreu em erro de julgamento;

23-Deveria, antes, ter anulado parcialmente a liquidação que se encontrava em

causa, com base no prejuízo de € 6.521,32, o qual foi possível confirmar;
24-Foram violadas as normas legais já invocadas, acrescidas, designadamente, das que se referem os arts.13, 97, 99 e 123 do CPPT, 99 da LGT e 76 do CIRS;
25-Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a sentença recorrida, que deverá ser substituída por acórdão que anule parcialmente a liquidação impugnada de acordo com o alegado só assim se fazendo JUSTIÇA.

X

Não foram produzidas contra-alegações.

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal emitiu duto parecer no sentido do não provimento do presente recurso (cfr.fl.s.117 e 118 dos autos).

X

Corridos os vistos legais (cfr.fl.s.121 do processo), vêm os autos à conferência para deliberação.

X

FUNDAMENTAÇÃO

X

DE FACTO

X

A decisão recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto (cfr.fl.s.75 a 79 dos autos):

1-Em 2009, BEVERLEY não apresentou a declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2008 (cfr.factualidade admitida pelo impugnante no artº.9 da p.i.; informação exarada a fl.s.53 a 56 do processo administrativo

apenso);

2-Consequentemente, a Administração elaborou oficiosamente a declaração modelo 3 de IRS, da impugnante, relativa ao ano de 2008, na qual os rendimentos da categoria B foram tratados de acordo com o regime simplificado de tributação (cfr.documento junto a fls.3 a 5 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

3-Em 9 de Dezembro de 2010 foi emitida a liquidação oficiosa nº., no valor de € 20.749,77, da qual surge como sujeito passivo a impugnante e sendo relativa ao ano fiscal de 2008 (cfr.documento junto a fls.21 dos presentes autos);

4-No dia 5 de Janeiro de 2011, BEVERLEY apresentou a declaração modelo 3 de IRS, a primeira relativa ao ano de 2008, em que juntou o anexo C relativo à contabilidade organizada (cfr.documento junto a fls.25 dos presentes autos);

5-Esta declaração foi convolada pela Administração em reclamação graciosa por BEVERLEY constar da listagem "Faltosos do ano de 2008" (cfr. documento junto a fls.18 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

6-Em 17 de Janeiro de 2011, o Director de Finanças Adjunto indeferiu aquela reclamação graciosa (cfr.documento junto a fls.46 e 47 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

7-No dia 17 de Fevereiro de 2011, BEVERLEY interpôs recurso hierárquico contra esta decisão (cfr.documento junto a fls.63 e seg. do procedimento de reclamação graciosa apenso);

8-Em 16 de Maio de 2011, foi elaborada a Informação nº.1983/11, que consta de fls.78 e seg. do apenso, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

"(...)

I - DOS FACTOS:

1. A ora Requerente encontra-se enquadrada, pelo exercício da actividade de

“Ensinos Desportivo e Recreativo”, em sede de IRS, no Regime de Contabilidade Organizada por opção e, em sede de IVA, no regime normal trimestral;

2. Relativamente ao ano de 2008 não enviou a Declaração de Rendimentos de IRS Mod. 3, (...)

dentro dos prazos normais (...);

3. Assim, verificada esta situação, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 76.º do CIRS, foi efectuada

a Liquidação n.º em 2010.12.08 (...);

4. A referida liquidação pressupõe o enquadramento do reclamante no regime simplificado de tributação dos rendimentos do trabalho independente - categoria B, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 76.º do CIRS, a liquidação tem por base os elementos de que a Direcção Geral dos Impostos disponha aos quais é aplicado o coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, sendo assim o rendimento líquido determinado de acordo com as regras do regime simplificado. No caso em apreço, os elementos tomados em consideração foram os declarados pela ora requerente, em sede de IVA, cujo somatório das bases tributáveis é do montante de € 90.786,54;

5. A ora Requerente submeteu, via internet, uma declaração de rendimentos de IRS mod. 3 do

ano de 2008, com data de validade em 2011.01.05, pelo que, nos termos do n.º 5 e 6 do art. 59.º do CPPT, foi convolada, pelo Serviço de Finanças de Loulé 1, em Reclamação Graciosa;

6. Sobre a apreciação da Reclamação Graciosa, concluiu-se pelo seu indeferimento, pois (...);

7. Fundamentando-se a liquidação oficiosa no n.º 3 do art. 76.º do CIRS, esta tem por base os elementos de que a Administração dispõe, sem atender ao mínimo de existência (art. 70.º do CIRS), sendo apenas efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º.1 do art. 79.º do CIRS (dedução pessoal do sujeito passivo) e no n.º 3 do artigo 97.º do CIRS (retenções na fonte e pagamentos por

conta);

8. Ainda em conformidade com o Ofício-Circulado n.º 20.142, de 2009.12.03, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ao qual a Administração Tributária se encontra vinculada por força do art. 68.º-A, n.º 1, da Lei Geral Tributária, sendo a liquidação oficiosa realizada com base nos pressupostos e condicionalismos especiais (parte final do n.º 3 do art. 76.º do CIRS), também uma reclamação terá necessariamente de se cingir às especificidades dessa mesma liquidação.

9. Assim, a revisão da liquidação, através do mecanismo da Reclamação Graciosa, somente poderá ser objecto de revisão nos seguintes aspectos:

a) Estado civil do sujeito passivo;

b) Rendimento bruto e correspondente dedução específica, com excepção dos rendimentos da Categoria B, em que a rendimento líquido é determinado em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do art. 31.º do CIRS;

c) Retenções na fonte e pagamentos por conta;

(...)

IV - CONCLUSÃO

(...)

3 - Nestes termos é improcedente o Recurso Hierárquico contra a decisão proferida em Reclamação Graciosa, pelo que deve ser indeferido.

(...)"

9-Nesta informação, em 21 de Junho de 2011, a Directora de Serviços de IRS exarou o seguinte despacho - acto impugnado: "Concordo, pelo que com base nos fundamentos expressos, nego provimento ao recurso." (cfr.documento junto a fls.78 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

10-Em 17 de Fevereiro de 2012, a Divisão de Inspeção Tributária I da Direcção de Finanças de Faro elaborou informação relativa à situação fiscal de BEVERLEYem sede de IRS no ano de 2008, tendo concluído, quanto à

determinação do seu rendimento real, existir um prejuízo fiscal de € 6.521,32 (cfr.informação junta a fls.46 a 50 dos presentes autos).

X

A fundamentação da decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte: “...Os documentos referidos não foram impugnados pelas partes e não há indícios que ponham em causa a sua genuinidade...”.

X

Levando em consideração que a decisão da matéria de facto em 1ª. Instância se baseou em prova documental constante dos presentes autos e apensos, este Tribunal julga provada a seguinte factualidade que se reputa igualmente relevante para a decisão do recurso e aditando-se, por isso, ao probatório nos termos do artº.662, nº.1, do C.P.Civil (“ex vi” do artº.281, do C.P.P.Tributário):

11-Com base nas conclusões da informação identificada no nº.10 supra, em 17/2/2012, a impugnante, Beverley, com o n.i.f., apresentou uma declaração de substituição, modelo 3 de I.R.S., relativa ao ano de 2008, na qual, em sede de anexo C, fez constar o montante de € 6.521,32 de prejuízos fiscais (cfr.documento junto a fls.53 a 57 dos presentes autos);

12-No pedido deduzido no final da p.i. que originou o presente processo a impugnante pugna pela revogação do despacho identificado no nº.9 do probatório, mais pedindo que se ordene a correcção da liquidação oficiosa de I.R.S. de 2008 identificada no nº.3 da factualidade provada (cfr.articulado inicial junto a fls.3 a 12 dos presentes autos).

X

Alicerçou-se a convicção do Tribunal, no que diz respeito à matéria de facto aditada, no teor dos documentos referidos em cada um dos números do probatório.

X

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

X

Em sede de aplicação do direito, a sentença recorrida julgou totalmente procedente a impugnação que originou os presentes autos, embora se limitando a anular o despacho que indeferiu o recurso hierárquico (cfr.nº.9 do probatório).

X

Desde logo, se dirá que as conclusões das alegações do recurso definem, como é sabido, o respectivo objecto e consequente área de intervenção do Tribunal “ad quem”, ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento oficioso, encontrem nos autos os elementos necessários à sua integração (cfr. artº.639, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6; artº.282, do C.P.P.Tributário). Alega o recorrente, em síntese, que no decurso da presente impugnação, a Fazenda Pública diligenciou no sentido do apuramento dos rendimentos reais, auferidos pela ora recorrida, no âmbito da sua actividade profissional, a fim de que o T.A.F. de Loulé pudesse dispor de todos os elementos concretos para decretar a eventual anulação total ou parcial da liquidação oficiosa. Que pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Faro foi junta uma informação aos autos de acordo com a qual o prejuízo fiscal declarado pelo sujeito passivo na declaração de IRS do ano de 2008 diminui de € 18.432,84 para € 6.521,32. Que com base nesta informação, foi requerida, pela própria Fazenda Pública, a anulação parcial da liquidação em conformidade com os factos apurados. Que a ora recorrida concordou com os valores indicados pela Inspeção Tributária, apresentando nova declaração de rendimentos de substituição, a qual foi igualmente junta aos presentes autos. Que a sentença recorrida não relevou os factos anteriormente descritos, limitando a apreciação da impugnação ao despacho de indeferimento proferido em sede de recurso

hierárquico. Que ao não ter considerado o prejuízo fiscal de € 6.521,32, de acordo com informação da Inspeção Tributária, o Tribunal "a quo" incorreu em erro de julgamento, violando os arts.13, 97, 99 e 123, do C.P.P.T., 99, da L.G.T., e 76, do C.I.R.S. (cfr.conclusões 1 a 24 do recurso). Com base em tal argumentação pretendendo consubstanciar um erro de julgamento de direito da decisão recorrida.

Vejamos se a decisão objecto do presente recurso padece de tal vício.

O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos (cfr.Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág.324; Nuno de Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1996, pág.57; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Processo Tributário anotado e comentado, 3ª. edição, 1997, pág.269). Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição "sine qua non" da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 26/2/2013, proc.5713/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 12/12/2013, proc.7073/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 27/3/2014, proc.7384/14).

Na construção do conceito de rendimento tributário o C.I.R.S. adopta a concepção de rendimento-acrécimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva (cfr.nº.5 do preâmbulo do C.I.R.S.; Paulo de Pitta e Cunha, A Fiscalidade dos Anos 90, O Novo Sistema de Tributação do Rendimento,

Almedina, 1996, pág.20; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.379).

Revertendo ao caso dos autos, da matéria de facto retira-se que a A. Fiscal estruturou uma liquidação oficiosa relativa ao ano fiscal de 2008 e da qual surge como sujeito passivo a impugnante e ora recorrida, ao abrigo do artº.76, nº.3, do C.I.R.S., tudo em virtude do incumprimento do dever declarativo do sujeito passivo (cfr.nºs.1 a 3 do probatório).

A estruturação de tal liquidação tem por base os elementos de que a Fazenda Pública disponha, não atendendo ao mínimo de existência consagrado no artº.70, do C.I.R.S., e mais levando em consideração somente as deduções previstas nos artºs.79, nº.1, al.a), e 97, nº.3, do C.I.R.S. (cfr.artº.76, nº.3, C.I.R.S.; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/9/2015, proc. 8818/15).

Contudo, esta liquidação oficiosa de I.R.S. é passível de ser reformada, por força do artº.76, nº.4, do C.I.R.S., desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos artºs.45 e 46, da L.G.Tributária.

Todavia, estes dois artigos da L.G.T. apenas se referem a prazos (de caducidade do direito a liquidação e seu modo de contagem), que não aos termos em que a liquidação pode ser corrigida. A correcção de um acto tributário pode ser obtida, nos termos do artº.79, nº.1, da L.G.T., através de revogação, ratificação, reforma, conversão ou rectificação. Igualmente se deve levar em consideração o prazo e condições de revisão do acto tributário previstos no artº.78, da L.G.T. Pelo que, a dita norma constante do artº.76, nº.4, do C.I.R.S., deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos ditos artºs.78 e 79, da L.G.T.

No caso "sub judice", entendeu o Tribunal "a quo" não conhecer do acto de liquidação oficiosa identificado no nº.3 do probatório, se bem percebemos, devido à natureza do contencioso tributário, o qual continua a ser de mera anulação.

Não pode este Tribunal concordar com este fundamento da não apreciação do acto de liquidação objecto do processo.

Desde logo, porque o pedido da impugnante também abarcava o exame da mesma liquidação oficiosa (cfr.nº.12 do probatório).

Por outro lado, visto que a natureza de contencioso de mera anulação que terá o processo judicial tributário não impedia, antes exigia, o exame do acto tributário em causa e a sua eventual anulação parcial.

Por último, visto que, salvo melhor opinião, o actual contencioso tributário já não pode considerar-se um contencioso de mera anulação.

São diversas as razões no sentido de que a anulação parcial do acto tributário pressupõe um contencioso de plena jurisdição:

1-Os princípios da oficialidade e da investigação ou inquisitório, estruturantes do processo judicial tributário, consubstanciando-se, o primeiro na atribuição ao juiz de poderes para dirigir o processo, e o segundo no poder de ordenar as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade, princípios estes que, além do mais, devem permitir a redução do número de processos que acabam sem decisões de mérito (cfr.artº.99, nº.1, da L.G.Tributária; artº.13, nº.1, do C.P.P.Tributário);

2-O princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional (cfr.artº.268, nº.4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros;

3-O princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária

concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária;

4-Por último, razões ligadas ao próprio âmbito do contencioso tributário ou aos limites à plena jurisdição de um tal contencioso, os quais só serão de aceitar em relação àqueles domínios ou aspectos da acção administrativa em que a mesma plena jurisdição implique para o juiz tributário a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa, nomeadamente a intangibilidade do caso julgado administrativo ou o respeito pelas áreas em que a Administração Tributária goza de uma margem de livre apreciação na sua decisão (v.g. discricionabilidade técnica).

Em resumo, no tipo de situações em análise, o Tribunal tem poder não só para anular a parte ilegal do acto tributário, mas também para fixar a parte não ilegal do mesmo, conquanto que essa fixação não colida com o núcleo essencial da função administrativa. E é precisamente devido à existência desse poder, permitindo que os trabalhos de investigação obtenham a verdade material e aproveitando o que puder ser aproveitado do trabalho da Administração Tributária, que podemos entender a decisão judicial de revogação do acto tributário operada por uma sentença de conteúdo positivo e dando corpo ao princípio de um contencioso de plena jurisdição (cfr. Joaquim Manuel Charneca Condesso, Anulação parcial dos actos e suas consequências legais, Revista Julgar, Edição da A.S.J.P., nº.15, pág.165 e seg.).

Mais se deve reconhecer que os Tribunais Tributários sempre têm procedido à anulação parcial dos actos tributários, igualmente prevendo a lei tal possibilidade (cfr. artº.5, do C.P.C.Impostos; artºs.130, nº.3, e 145, do C.P.Tributário; artºs.79, nº.1, e 100, da L.G.Tributária; artº.112, nº.3, do C.P.P.Tributário).

Esta solução parece impor-se com base em dois vectores:

1-A divisibilidade do acto tributário;

2-A natureza jurídica da sentença de anulação parcial do acto tributário como

de plena jurisdição.

A divisibilidade do acto tributário constitui o argumento utilizado pela jurisprudência para fundamentar a possibilidade da decisão judicial de anulação parcial dos actos tributários. Baseando-se na classificação dos actos administrativos divisíveis (cfr. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 1991, pág. 1396; ac. S.T.A.-Pleno da 1ª. Secção, 18/7/1985, rec. 15294, A. Doutr., nº. 300, pág. 1533 e seg.), a 2ª. Secção do S.T.A. abundantes vezes já afirmou que os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, como é o caso dos actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei, em virtude do que é admissível a sua anulação parcial quando o fundamento da anulação apenas afecte uma parte do acto (cfr. v.g. ac. S.T.A.-2ª. Secção, 22/9/1999, rec. 24101; ac. S.T.A.-2ª. Secção, 16/5/2001, rec. 25532; ac. S.T.A.-2ª. Secção, 27/9/2005, rec. 287/05; ac. T.C.A. Sul-2ª. Secção, 3/7/2012, proc. 4397/10; ac. T.C.A. Sul-2ª. Secção, 16/10/2014, proc. 7660/14).

Igualmente a doutrina fiscal admite a característica da divisibilidade no acto tributário (cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 4ª. edição, 2006, pág. 415; J.L. Saldanha Sanches, O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição, Fiscalidade, nº. 7/8, Julho/Outubro de 2001, pág. 63 e seg.; André Festas da Silva, Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário, Dislivro, 2008, pág. 75).

Por último, se dirá que, na sequência de anulação parcial da liquidação, se for efectuada uma nova liquidação, relativa à parte não anulada, ela substituirá a primeira, devendo ser-lhe dado o tratamento jurídico próprio da reforma de actos administrativos, previsto no artº. 79, nº. 1, da L.G.T., e artº. 44, nº. 1, al. d), do C.P.P.T., que se consubstancia na sanção de um vício de violação de lei que afecta o acto reformado, mantendo o seu conteúdo válido e eliminando ou

substituindo a parte afectada pela ilegalidade. A reforma tem efeito retroactivo (artº.137, nº.4, do C.P.A.), pelo que, mesmo que seja efectuada uma nova notificação os seus efeitos devem reportar-se à data em que foi efectuada a primeira. É que a retroactividade será meramente aparente, uma vez que, na parte não anulada, o acto anterior produz efeitos desde a respectiva notificação, sendo apenas confirmado pelo acto reformador (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.7660/14; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária anotada e comentada, 4ª. edição, 2012, pág.727 e seg.; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, II volume, 2011, pág.344).

"In casu", situando-se a apresentação da declaração de substituição identificada no nº.11 do probatório, dentro do prazo de caducidade previsto no artº.45, nº.1, da L.G.T. (cfr.artº.76, nº.4, do C.I.R.S.), atento tudo o aludido supra, deve o Tribunal ordenar a anulação parcial da liquidação oficiosa identificada no nº.3 da matéria de facto, mais se ordenando a sua reforma tendo por base o conteúdo da declaração de substituição reconhecida no nº.11 da factualidade provada.

Arrematando, julga-se procedente o examinado recurso e, conseqüentemente, revoga-se a sentença recorrida, a qual padece do vício de erro de julgamento de direito incidente, além do mais, sobre as normas constantes dos artºs.76, nº.4, do C.I.R.S., e 79, nº.1, da L.G.T. ao que se provirá na parte dispositiva do presente acórdão.

X

DISPOSITIVO

X

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste Tribunal Central Administrativo Sul em CONCEDER PROVIMENTO AO RECURSO, revogar a sentença recorrida, julgar

procedente a impugnação deduzida, anular parcialmente a liquidação oficiosa identificada no nº.3 do probatório, mais se ordenando a sua reforma tendo por base o conteúdo da declaração de substituição reconhecida no nº.11 da factualidade provada.

X

Custas a cargo de recorrente e recorrido, na proporção do respectivo decaimento e em ambas as instâncias, sem prejuízo da dispensa do pagamento da taxa de justiça devida no âmbito da instância de recurso quanto ao recorrido, visto não ter contra-alegado.

X

Registe.

Notifique.

X

Lisboa, 3 de Dezembro de 2015

(Joaquim Condesso - Relator)

(Catarina Almeida e Sousa - 1º. Adjunto)

(Jorge Cortês - 2º. Adjunto)

Fonte: <http://www.dgsi.pt>