

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
328/05.3BEALM	28 de outubro de 2021	Patrícia Manuel Pires

DESCRITORES

Imposto sucessório > Erro imputável aos serviços > Inércia de instrução > Poder/dever de revisão

SUMÁRIO

I-Para a questão se subsumir no “erro imputável aos serviços”, constante no artigo 78.º, nº 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.

II-Se a Recorrida não se eximiu à prova a que estava adstrita, tendo chamado à colação a pendência de processo judicial de inventário, e se, nessa sequência, a AT não requer qualquer esclarecimento atinente ao passivo, nem, tão-pouco, solicita qualquer informação que pudesse atestar e avaliar o mesmo, não é defensável a posição de que o erro é imputável à Recorrida, por não ter contribuído, ativa ou passivamente para a emissão do ato de liquidação.

III-No domínio do Imposto Sucessório, e desde logo, em ordem ao consignado no normativo 82.º do CIMSISD do qual deriva uma vinculação de instrução a cargo do órgão periférico local, sendo o mesmo reflexo, do princípio do inquisitório era imperioso que a AT procedesse à suspensão do processo, por forma a completar a instrução do mesmo, requerendo, designadamente, a junção de suporte documental atinente ao efeito, e só ulteriormente deveria proceder à liquidação de imposto, não podendo, sem mais, desconsiderar, in totum, o passivo declarado e relacionado.

IV-Não sendo controvertido e sindicado que a liquidação padecia de erro por não corresponder à realidade tal qual a mesma foi declarada e relacionada, sempre a AT estaria vinculada à sua reforma, por desrespeitar, desde logo, a capacidade contributiva e promover a tributação de acordo com um acréscimo patrimonial não verificado, efetivamente, na esfera do sujeito passivo.

V-O erro em questão, é assim, passível de qualificação como imputável aos serviços, acarretando a emissão de um ato de liquidação viciado, por errónea interpretação dos pressupostos de facto, in casu, como visto, desconsideração, na globalidade, do passivo, em clara violação do citado artigo 28.º do CIMSISD.

TEXTO INTEGRAL

I-RELATÓRIO

O DIGNO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA (DRFP), veio interpor recurso jurisdicional dirigido a este Tribunal tendo por objeto a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por C... contra a liquidação de Imposto Sucessório praticada no âmbito do processo de imposto sucessório nº 2019, do Serviço de Finanças do Seixal 2, no valor de €277.145,84.

A aludida decisão foi proferida na sequência da prolação do Acórdão deste Tribunal datado de 05 de novembro de 2020, no qual se concedeu provimento ao recurso, anulando-se a sentença e ordenando a remessa do processo à 1ª instância para nova decisão, com preliminar ampliação da matéria de facto, após a aquisição de prova e diligências instrutórias.

A Recorrente, apresenta as suas alegações de recurso nas quais formula as conclusões que infra se reproduzem:

“

“A) Em causa no presente recurso está a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial apresentada contra a liquidação de Imposto sobre Sucessões e Doações Transmissões Onerosas de Imóveis do ano de 2002, no valor de €277.145,84;

B) A referida liquidação devida pela transmissão por óbito de D...;

C) Na sentença ora sob recurso o tribunal “a quo” julgou procedente a impugnação e em consequência determinou a Revisão do ato de liquidação de Imposto sobre sucessões e doações, com todas as consequências legais, designadamente a anulação parcial, a restituição do imposto pago indevidamente acrescidos de juros indemnizatórios calculados desde a data de pagamento até à sua efetiva restituição.

D) Sem quebra do devido e merecido respeito, entende a Fazenda Pública que na douta sentença foi feita uma interpretação errada do regime jurídico aplicável aos factos, como se tentará demonstrar em seguida;

E) Nos termos artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que «a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços»;

F) Ora para a questão se subsumir no “erro imputável aos serviços”, constante no artigo 78.º, n.º 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi;

G). Do probatório resultam as diligências efetuadas pela Administração Tributária e a intervenção da Impugnante para o ato de liquidação aqui em causa.

H) E verifica-se que a Impugnante não logrou demonstrar a ocorrência de erro imputável aos serviços na elaboração da liquidação aqui em causa.

I) Nesta medida, a existir erro nas liquidações em apreço, o mesmo não pode ser imputável aos serviços, dado que não pode servir de fundamento de tal erro aquilo que a AT não conheceu e que nem lhe foi possível conhecer;

J) Ao decidir pela revogação do ato de liquidação impugnado, nos moldes em que o fez na douta sentença aqui recorrida, o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” violou o disposto no artigo 78º CPPT;

K) Por assim ser, como de facto é, e estando tudo devidamente provado nos presentes autos, não pode a sentença aqui em apreço manter-se na ordem jurídica, nos termos em que foi proferida, já que, nela, o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo”, incorreu em erro de julgamento de direito.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, requer-se a V.as Ex.as se dignem julgar o presente recurso procedente, por totalmente provado e, em consequência, ser a doutra sentença ora recorrida, revogada e substituída por doutra Acórdão que julgue totalmente improcedente a presente impugnação judicial, por não provada, tudo com as devidas e legais consequências.”

A Recorrida, devidamente notificada apresentou contra-alegações como segue:

“1. Como resulta dos autos, em 30 de Abril de 2021, foi proferida doutra Sentença que julgou totalmente procedente o pedido formulado na impugnação judicial.

2. Por não se conformar com o doutamente decidido vem a entidade impugnada interpor recurso.

3. Recurso esse que se sustenta, única e exclusivamente, na existência ou não de erro imputável aos serviços.

4. Ou seja, a Entidade Impugnada, nem sequer questiona que está a tentar forçar uma liquidação de imposto que em nada se coaduna com a realidade dos factos e a capacidade contributiva da Autora.

5. Limita-se a invocar questões de direito com claro prejuízo para a verdade material e para o interesse público.

6. Em segundo lugar, importa salientar que a Recorrente não coloca em causa o julgamento da matéria de facto que, assim, se cristalizou.

7. Ora, a verdade é que em face da verdade material a Sentença proferida não merece qualquer reparo.

8. Com efeito, a Entidade Impugnada, ora Recorrente reconduz o conceito de erro imputável aos serviços, ao erro funcional de um concreto funcionário ou dos serviços como um todo organizacional.

9. Não é esse o erro que está em causa.

10. Como resulta dos autos, o comportamento da Impugnante, ora Recorrida, em nada influenciou o erro sobre os pressupostos, em que foi praticado o acto de liquidação impugnado.

11. Como demonstrado nos autos, o acto de liquidação de Imposto Sucessório em apreço, fundou-se, única e exclusivamente, no activo da herança não tendo, ilegalmente, em consideração o passivo da herança, verbas essas que surgem identificadas na relação de bens apresentada pela Recorrente (cf. alínea c), da matéria de facto provada na Sentença recorrida).

12. Ora, atento o disposto no artigo 3.º, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, sob a epígrafe "incidência real do imposto sobre as sucessões e doações", resulta que o referido tributo incide sobre transmissões de bens móveis e de bens imóveis a título gratuito.

Ou seja, o imposto incidirá sobre o acréscimo patrimonial, sem contrapartida, verificado na esfera jurídica do herdeiro ou do donatário conforme esteja em causa uma sucessão ou uma doação. Assim, a matéria colectável para efeitos de apuramento

de Imposto Sucessório devido terá, obrigatoriamente, de sopesar quer o activo quer o passivo a transmitir à herdeira. Não foi, contudo, o que se verificou no caso sub judice.

Ora, conforme demonstrado nos autos (e nunca contestado) a Administração tributária tinha pleno conhecimento da existência do passivo da herança, uma vez que na própria decisão do recurso hierárquico que antecedeu a apresentação da presente impugnação judicial, é referido que, “verifica-se, no entanto, que tanto as verbas do activo como as do passivo descritos na relação de bens do Processo de Imposto Sucessório em análise, também se encontram relacionados no processo de Inventário Obrigatório, conforme consta de fls. 18 a 22 (activo - fracções autónomas, quotas em sociedades depósitos bancários e passivo - despesas com funeral, dívida aos Serviços Municipalizados e dívida a G.), e fl. 210 em relação adicional, (dívidas à X. no valor de 298 000 000\$00, ao Y. no valor de 95 013 612\$00 e, por último, a S., SA,, que não consta do processo de imposto Sucessório)”.

Ou seja, apenas a dívida à S., SA. não constava no processo de imposto sucessório. Aliás, esse conhecimento não é sequer questionado na Sentença recorrida, da qual resulta que da relação de bens resultava “Verba nº 1 – Despesas de funeral pagas à Agência Funerária S., com sede em Almada, no valor de....162.950\$00; Verba nº 2 – Dívida aos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento do Município de Almada, referente à 4ª e última prestação, que no momento do falecimento tinha o valor de....250.000\$00; Verba nº 3 – Dívida a G, residente em Lisboa, Av. R.G., 45-B, titulada pela consignação de rendas provenientes das verbas 6 a 22 (i.e. 16 das 41 fracções autónomas que integram as 47 verbas do activo), segundo escritura de 1.9.87, no valor de....5.000.000\$00; Verba nº 4 – deve a herança à X., em capital e juros a quantia de.....298.000.000\$00; Verba nº 5 – Deve a herança ao Y. a quantia de....95.013.612\$00” (cf. alínea c) da matéria de facto provada). Não restam, pois, quaisquer dúvidas, quer da existência de passivo, quer do seu montante. Impunha-se, pois, à Administração tributária que procedesse ao correcto apuramento do Imposto Sucessório a pagar pela Recorrida, o que manifestamente não fez.

13. Como vem entendendo este Venerando Tribunal Central Administrativo Sul O “erro imputável aos serviços” constante do artº 78º, nº 1 da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afectada pelo erro.

3. Se do pedido de revisão constam como causa de pedir a preclusão de prazos de liquidação oficiosa, bem como que o sujeito passivo não teve qualquer actividade no ano a que se reporta a liquidação podendo a matéria tributária fixada oficiosamente colidir com o princípio constitucional da tributação real, a decisão de rejeição liminar proferida com fundamento na falta de causa de pedir abrangida no conceito de “erro imputável aos serviços” enferma de erro nos pressupostos.(cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 728/17.6BESNT, em 19 de Novembro de 2020, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0207450dc2fd1c81802586260055e117OpenDocument&Hic>

14. Como referido na douda Sentença em apreço o “erro imputável aos serviços” comporta qualquer ilegalidade que não resulta do comportamento do contribuinte.

15. Estando em causa não só o erro de direito (ou sobre os pressupostos de direito) mas também o erro de facto (ou sobre os pressupostos de facto).

16. Este é, aliás, o entendimento que também resulta deste Venerando Tribunal em fase anterior do presente processo.

17. Este meio de defesa é, pois, quando apresentado para além dos prazos de reclamação graciosa reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação.

18. Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos (cfr. CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, pág. 705).

19. Conforme demonstrado, a Recorrente tomou conhecimento das diversas verbas do passivo através da relação de bens, ou seja, antes de da liquidação do Imposto Sucessório em apreço. Aliás, se a relação de bens não fosse apta a demonstrar as verbas do activo e do passivo para efeitos de apuramento e liquidação do Imposto Sucessório, porque razão desconsiderou a Administração tributária só as verbas do passivo, e não também as verbas do activo? Ora, se a relação de bens é apta a demonstrar (o que a ora Recorrente nunca contestou) as verbas do activo, então também o é para demonstrar as verbas do passivo. É, pois, evidente, que a ora Recorrente logrou demonstrar não lhe ser imputável, nem mesmo a título de negligência, a desconsideração do passivo na liquidação do Imposto Sucessório. Como bem decidiu a Sentença em apreço.

20. Acresce que, atento o disposto no artigo 266º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e artigo 55º da Lei Geral Tributária, a Administração tributária deve pautar a sua atuação pelo respeito pelo princípio da justiça. Ou seja, mais do que se ater em formalismos exacerbados, nos quais a Sentença recorrida também se apoiou, deverá promover uma tributação justa no sentido de o montante de o imposto sucessório cobrado corresponder ao efectivo acréscimo patrimonial verificado na esfera da RECORRENTE. A este propósito referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3ª Edição, Vislis Editores, pág. 243, referem que: "Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável (...); outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação injusta. Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efectuar a correcção, limitando aquele dever de correcção por força do princípio da justiça. Por outro lado, é de notar que numa situação deste tipo não se verifica sequer qualquer interesse público na actuação da administração fiscal, pois não está em causa a obtenção de um imposto devido, pelo que, devendo toda a actividade administrativa ser norteada pela prossecução deste interesse, a administração devia abster-se de actuar. Consequentemente, serão de considerar anuláveis, por vício de violação de lei, actos de correcção da matéria tributável que conduzam a situações de injustiça deste tipo," Princípio este que deverá ser articulado com a regra ínsita no artigo 58º da Lei Geral Tributária - Princípio da Verdade Material ou do Inquisitório. Postula a referida disposição legal que a Administração fiscal está vinculada à realização de todas as diligências que possibilitem a descoberta da verdade material, devendo conformar-se com esta ainda que prejudicial aos interesses materiais da Fazenda Pública. Não restam, pois, quaisquer dúvidas de que a desconsideração, por parte da Administração tributária, do passivo da herança na liquidação do Imposto Sucessório apenas a esta pode ser imputável. É, pois, evidente o erro de julgamento em que assentou a Sentença recorrida ao considerar que da liquidação de Imposto Sucessório não cabia revisão oficiosa, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, por erro imputável aos serviços.

21. É, pois evidente que a Sentença recorrida, também em face das circunstâncias do caso concreto, não merece qualquer censura, devendo ser mantida nos seus exactos termos.

Termos em que, e nos mais de direito, sempre com o douto suprimento de Vossas Excelências deve o presente recurso ser julgado improcedente com todas as consequências legais, designadamente, a manutenção da Sentença proferida nos seus exactos termos e consequente confirmação da anulação do acto de liquidação de Imposto Sucessório sindicado."

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, vem o processo submetido à conferência desta Secção do Contencioso Tributário para decisão.

II - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

Com relevo para a decisão a proferir, julgo provados os seguintes factos:

1. Em 6/11/1987, ocorreu o óbito de D..

2. Em 10/7/1988, C, na qualidade de herdeira única e universal do seu pai D., apresentou a relação de bens constante de fls. 400 e seguintes dos autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido, na qual consta como verbas do passivo:

Verba nº 1 — Despesas de funeral pagas à Agência Funerária S., com sede em Almada, no valor de 162.950\$00;

Verba nº 2 - Dívida aos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento do Município de Almada, referente à 4ª e última prestação, que no momento do falecimento tinha o valor de..250.000.3500;

Verba nº 3 - Dívida a G., residente em Lisboa, Av. Ressano Garcia, 45-B, titulada pela consignação de rendas provenientes das verbas 6 a 22 (i.e. 16 das 41 fracções autónomas que integram as 47 verbas do activo), segundo escritura de 1.9.87, no valor de 5.000.000\$00;

Vrba nº 4 - deve a herança à X., em capital e juros a quantia de.. ..298.000.000\$00;

Verba nº 5 - Deve a herança ao Y. a quantia de 95.013.612\$00. (...)"

3. Em 19/7/1990, o Chefe de Repartição de Finanças enviou por carta postal registada à impugnante, o ofício constante a fls. 469 a fls. 631 dos autos eletrónicos, cujo conteúdo se dá por reproduzido, do qual consta o seguinte:

"(...)

Fica V. Exa notificada, nos termos do artigo 83.º do Código do SISA e do Imposto S/ as Sucessões e Doações, para no prazo de trinta dias a contar da recepção do presente ofício, apresentar nesta Repartição, os documentos comprovativos do passivo descrito na relação de bens, apresentada em 10.07.90.

4. Em 24/7/1990, em resposta ao ofício descrito no ponto que antecede, a Impugnante apresentou o requerimento constante de fls. 469 a fls. 631 dos autos eletrónicos, cujo conteúdo se dá por reproduzido, do qual consta o seguinte:

"(...)

b) que não juntou documentos justificativos do passivo em virtude de estar pendente inventário na Comarca do Seixal - P.º 5/88, da 2.ª secção do 2.º Juízo;

c) as dividas constantes das verbas n.ºs 2, 3, 4 e 5 não foram pagas e a ora requerente está impossibilitada de juntar os recibos comprovativos do seu pagamento. Por isso tais dividas foram reclamadas pelos credores no dito processo de inventário. (...)"

5. Em 18/9/1990, o Chefe de Repartição dirigiu ao Ministério Público do identificado Inventário da Comarca do Seixal o ofício constante de fls. 469 a fls. 631 dos autos eletrónicos, cujo conteúdo se dá por reproduzido, do qual consta o seguinte:

"(...)

Assunto - Imposto Sucessório

Proc. n.º 2019

2.º Juízo

2.ª secção Proc. n.º 5/88

"(...) solicitar a Vossa Ex.ª se digne ordenar que me seja informado o estado em que se encontra o inventário relativo à herança deixada por D., falecido em 6/11/87, no estado de divorciado, residente (...)"

6. Em 24/9/1990, o Tribunal Judicial da Comarca do Seixal, enviou ao Chefe da 2.ª Repartição de Finanças do Seixal, o ofício constante de fls. 469 a fls. 631 dos autos eletrónicos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, no qual informa o seguinte:

"(...)

Em resposta ao V/Of. n.º 6468 de 18/9/1990, informo V. Ex.ª que o Inventário em questão findou como obrigatório e foi requerida a passagem a Inventário Facultativo."

7. Em 25/9/1990, o Chefe de Repartição enviou à ora impugnante, o ofício constante de fls. 50 do Processo Administrativo junto a fls. 469 a fls. 631 dos autos eletrónicos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, da qual consta:

"(...). Fica V. Exa notificada do seguinte despacho, exarado no requerimento apresentado por V. Exa, em 24/7/1990:

"Proceda-se à liquidação de conformidade com o disposto no art. 83.º. Visto que não foi apresentada a prova relativa ao passivo, não se considera. Notifique.

"(...)"

8. Em 10/07/1998, por afixação de certidão de "marcação e verificação de hora certa" a Impugnante foi notificada da liquidação de Imposto Sucessório - por óbito de D., no valor global de €277.145,84, e da liquidação de juros compensatórios, no montante de €61.062,51 (cf. processo administrativo apenso).

9. Em 27/12/2002, a Impugnante efetuou o pagamento da liquidação de imposto sucessório identificada no ponto que antecede (cf. cópia de cheque a fls. 90 dos autos em suporte de papel).

10. Em 27/12/2002, apresentou requerimento solicitando a revisão da matéria coletável e conseqüente imposto, em virtude de não ter sido considerado na liquidação do imposto o passivo constante da relação de bens que anexou, e que ascendia a mais de 400.000.000\$00 (cfr. fls. 2 e 3 do PA).

11. Em 11/2/2003, a impugnante juntou ao processo de imposto sucessório n.º 2019, duas certidões de dívida emitidas pela X., “por forma a fazer prova do passivo da herança”, certificando as quantias em dívida por parte dos herdeiros de D., relativas a empréstimos concedidos, conforme documentos de fls. 33 a 35 do PA, cujo conteúdo se dá por reproduzido.

12. Em 9/2/2004, o pedido de revisão apresentado pela Impugnante e referido no ponto 10, foi indeferido por despacho emitido pelo Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção Geral de Finanças de Setúbal, com os seguintes fundamentos (cf. despacho e informação de suporte constantes a fls. 38 e 40 do PA):

“(…)

“A presente reclamação é intempestiva, porquanto o prazo de pagamento voluntário terminou em 31.08.1998 e a petição da reclamação foi entregue no serviço de Finanças de Seixal 2 em 27.12.2002, fora do prazo previsto na alínea a) do artº 102º do CPPT, ex vi do nº 1 do artº 70º do mesmo diploma legal. Deste modo, sendo o prazo estabelecido no nº 1 a) do artº 102º peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, o seu decurso extingue o direito.”

13. Em 26/3/2004, a Impugnante apresentou junto da Ministra das Finanças o requerimento constante de fls. 44 a fls. 55 do PA, cujo conteúdo se dá por reproduzido, no qual alega que a petição apresentada não constituía uma reclamação graciosa da liquidação, mas um pedido de revisão da liquidação de imposto sucessório, pede a anulação da liquidação efetuada e solicita que seja emitida nova liquidação tendo em conta o passivo da herança.

14. Em 15/12/2004, a Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património (DSISTP) emitiu a informação n.º 3028/04, constante de fls. 87 e seguintes dos autos em suporte de papel, da qual consta em síntese o seguinte:

“(…)

Tendo em vista a verificação da situação do passivo do processo de inventário, solicitámos, pelo of nº 3629, de 2004/10/25, cópia do respectivo processo ao Tribunal judicial da Comarca do Seixal Da análise dos elementos remetidos (...) . Verifica-se, no entanto, que tanto as verbas do activo como as do passivo descritos na relação de bens do processo de Imposto Sucessório em análise também se encontram relacionados no processo de Inventário Obrigatório (...) Não foram, no entanto, comprovadas as verbas do passivo no processo de Imposto Sucessório até ao tempo da liquidação, condição sem a qual não são deduzidas, conforme estabelece o nº 1 do § 2o do artº 28º do CIMSSD. (...) O pedido de revisão da matéria colectável de 2002/12/27, de cuja apreciação em sede de reclamação graciosa, indeferido por extemporâneo, resultou o presente recurso, foi apresentado em tempo de ser apreciado à luz do art. 94º do CPT (5 anos posteriores ao termo do prazo do pagamento voluntário ou data da notificação do acto a rever), no entanto, mesmo que apreciado nesta base não poderá proceder, porquanto, não havendo erro imputável aos serviços, como é o caso em apreço, tal preceito legal não teria aplicabilidade.

(…)”

15. Em 18/1/2005, o subdiretor-geral de impostos emitiu o despacho de indeferimento constante de fls. 87 do PA, cujo conteúdo se dá por reproduzido, do qual consta o seguinte:

“(…)

“ ... indefiro a petição de recurso, com base nos fundamentos constantes da informação infra. Efectivamente a liquidação foi correctamente efectuada com base nos elementos constantes do processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, na medida em que não tendo sido comprovado o passivo descrito não obstante as notificações feitas para tal efeito, Daqui resultou que, em obediência do disposto no n.º 1 do § 2.º do art.º 28.º do CIMSISD, os serviços procederam à competente liquidação do imposto sem a dedução do passivo não comprovado, tendo a mesma ficado consolidada na ordem jurídica, não havendo agora qualquer fundamento legal para a sua revisão. (...)”

A decisão recorrida fez consignar como facticidade não provada o seguinte:

“Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa, atenta a causa de pedir.”

Consta na decisão recorrida que a motivação da matéria de facto “[e]fectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos, e especificados nos vários pontos da matéria de facto provada.”

Por se entender relevante à decisão a proferir, na medida em que documentalmente demonstrada **adita-se ao probatório**, ao abrigo do preceituado no artigo 662.º, n.º 1, do CPC, ex vi artigo 281.º do CPPT, a seguinte facticidade:

16. Em resultado do evidenciado em 6), o Técnico Verificador Tributário elabora informação com o seguinte teor: “Depois das necessárias diligências a que procedi no local, verifiquei que o contribuinte rectro apresentou a respectiva relação de bens, estando a correr o respectivo processo no Tribunal, pelo que, sou da opinião não haver necessidade de mais diligências.” (cfr. fls. 49 do processo de imposto sucessório);

17. De Ofício n.º 37640, datado de 24 de outubro de 1995, subordinado ao assunto: “Solicitação de elementos para instruir processo de avaliação de quota, por óbito do seu titular”, a Direção de Finanças de Lisboa, endereçou à Conservatória do Registo Comercial, o seguinte:

“ A fim de instruímos o processo de avaliação de quota na firma C. P. S., LDA, com sede na Rua V., com NIF 50145...., solicito a V. Exa o envio a esta Direcção de Finanças de fotocópia do registo e posteriores averbamentos que eventualmente tenham sido efectuados.” (cfr. fls. 123 do processo de imposto sucessório);

III-FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

In casu, a Recorrente não se conforma com a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de Imposto Sucessório praticada no âmbito do processo de imposto sucessório nº 2019, do Serviço de Finanças do Seixal 2, no valor de €277.145,84.

Em ordem ao consignado no artigo 639.º, do CPC e em consonância com o disposto no artigo 282.º, do CPPT, as conclusões das alegações do recurso definem o respetivo objeto e conseqüentemente delimitam a área de intervenção do Tribunal ad quem, ressaltando-se as questões de conhecimento oficioso.

Assim, ponderando o teor das conclusões de recurso cumpre aferir se a sentença padece de erro de julgamento, de facto e de direito, por ter decidido que o caso vertente é passível de enquadramento no artigo 78.º, nº1, da LGT, porquanto o erro é imputável aos serviços, na medida em que foi a AT que não adotou as diligências tendentes a comprovar os elementos do passivo, atempadamente, declarados pelo sujeito passivo.

Vejamos, então.

A Recorrente começa por defender que na decisão recorrida foi feita uma interpretação errada do regime jurídico aplicável aos factos, porquanto para a questão se subsumir no “erro imputável aos serviços”, constante no artigo 78.º, nº 1, da LGT é curial que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi, e a verdade é que tal não sucede no caso vertente.

Sublinha, para o efeito, que do probatório resultam expressas as diligências efetuadas pela AT e a intervenção da Impugnante para o ato de liquidação aqui em causa, sendo que a Recorrida não logrou demonstrar a ocorrência de erro imputável aos serviços na elaboração da liquidação aqui em causa, até porque não pode servir de fundamento para tal, aquilo que a AT não conheceu e que nem lhe foi possível conhecer.

Termina, propugnando pela revogação da decisão recorrida, visto que a mesma violou o disposto no artigo 78.º CPPT.

Dissente a Recorrida, defendendo a manutenção da sentença, porquanto a mesma fez uma adequada interpretação do regime jurídico aplicável com a devida transposição à realidade fática dos autos.

Sublinha, neste particular, que o recurso se sustenta, única e exclusivamente, na existência ou não de erro imputável aos serviços, não questionando, tão-pouco, que a liquidação emitida em nada se coaduna com a realidade dos factos e a capacidade contributiva da Autora.

Mais advoga que, a ora Recorrente reconduz o conceito de erro imputável aos serviços, ao erro funcional de um concreto funcionário ou dos serviços como um todo organizacional, sendo que não é esse o erro que está em causa no caso sub judice.

Relevando, para o efeito, que o comportamento da Recorrida em nada influenciou o erro sobre os pressupostos, em que foi praticado o ato de liquidação impugnado, logo logrou demonstrar não lhe ser imputável, nem mesmo a título de negligência, a desconsideração do passivo na liquidação do Imposto Sucessório, donde a decisão recorrida não padece da censura que lhe vem gizada.

Assim o entendeu o Tribunal a quo, tendo esteado a procedência de acordo com a fundamentação jurídica que infra se transcreve nos trechos que se reputam relevantes para o efeito:

“Como assinala o duto Acórdão proferido nos presentes autos e supracitado, quanto à forma e obrigatoriedade da liquidação aqui em causa, é de considerar o artigo 82.º do CIMSISD, segundo o qual: “depois de instruído o processo com os documentos ou elementos mencionados nos artigos anteriores, o chefe da repartição de finanças procederá à liquidação do imposto, observando as disposições deste diploma, e as aplicáveis da lei civil, que as não contrariem”.

Este preceito emana nomeadamente do princípio do inquisitório, atualmente consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária a nível fiscal e que, já com o DL n.º 442/91, de 15/11 que aprovou o Código de Procedimento Administrativo, encontrava expressão em tal diploma, no respetivo artigo 56.º, em consonância com o qual: “Os órgãos administrativos, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, podem proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução, ainda que sobre matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados, e decidir coisa diferente ou mais ampla do que a pedida, quando o interesse público assim o exigir”.

Nos presentes autos, verifica-se que face à indicação de cinco verbas de passivo por parte da herdeira na relação de bens, a Autoridade Tributária notificou-a para apresentar os documentos comprovativos de tal passivo.

Em resposta a impugnante remeteu, nas supracitadas alíneas b) e c) da sua resposta, para o processo de inventário em curso na Comarca do Seixal, identificando o mesmo.

Face ao teor da resposta da Impugnante, por força dos artigos 83.º e artigo 85.º do CIMSISD e do princípio do inquisitório que lhes subjaz, competia à Autoridade Tributária indagar pela comprovação do passivo em causa no âmbito do processo de inventário em questão. O que não o fez.

Pelo contrário, em 17/09/1990, foi proferido um despacho, no qual, o Chefe de Repartição rejeitou a consideração do passivo na liquidação de imposto sucessório a realizar. Acresce que na solicitação de informação ao Ministério Público da Comarca do Seixal em 18/09/1990, limitou-se a solicitar informação sobre o “estado do processo de inventário”.

Esta atuação da Autoridade Tributária ficou bastante aquém do que legalmente lhe é exigido, sendo que após um esforço inicial de esclarecimento junto da herdeira e que da mesma obteve a única resposta que poderia ter, uma vez que estava a decorrer o processo judicial de inventário. A Administração Tributária não diligenciou pela suspensão do processo de liquidação e pela sua instrução, dando apenas como inexistentes as verbas do passivo devidamente inscritas na relação de bens apresentada.

A emissão da liquidação sem qualquer atividade instrutória, é pautada pela inércia, assim tendo redundado em “erro imputável aos serviços”.

E de facto, atentando no regime jurídico e face ao recorte fático dos autos-não impugnado- nenhuma censura merece a decisão recorrida porquanto interpretou correta e adequadamente o quadro normativo à realidade de facto em contenda.

Senão vejamos.

Para o efeito, importa, desde logo, ter presente as considerações de direito atinentes ao regime da revisão do ato tributário e a própria densificação do conceito base e controvertido de “erro imputável aos serviços”, socorrendo-nos, para o efeito, do que, por nós, já foi expandido, nesta sede, no primeiro Aresto prolatado sobre a questão, e, naturalmente, acolhido pelo Tribunal a quo.

Atentemos, então.

Começemos por convocar o citado artigo 78.º da LGT, sob a epígrafe de “revisão dos atos tributários” o qual dispunha, à data, que:

“1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.

3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória.

4 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

5 - A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

6 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.”

Do teor do citado normativo resulta que a possibilidade de revisão do ato tributário se encontra, quer na esfera dos sujeitos passivos, quer da própria AT, sendo que a doutrina e a Jurisprudência dos Tribunais Superiores tem entendido, de forma reiterada e pacífica, que tal como a AT pode, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços, também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aqueles fundamentos.

No caso vertente, a tempestividade do pedido encontra-se firmada e bem assim a insusceptibilidade de subsunção normativa no artigo 78.º, nº4 da LGT, consubstanciando-se a questão decidenda na subsunção no regime regra contemplado no artigo 78.º, nº1, da LGT, razão pela qual, urge atermo-nos ao conceito de “erro imputável aos serviços”.

Relevando, desde logo, que o “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à AT, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado enquanto tal, conforme dimana do teor literal do citado artigo 78.º, nº2, in fine, da LGT.

Em termos de densificação do conceito “erro imputável aos serviços” a Jurisprudência vem entendendo que a expressão “erros”, abrange não só o erro material e o erro de facto, como, também, o erro de direito ou erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetada pelo erro.(1)

Como se doutrina no Aresto do STA, proferido no processo nº 0407/15, de 05 de maio de 2016, e demais jurisprudência nele citada: “[e]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos

pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro”.

Com efeito, é hoje doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento segundo o qual, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da AT, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços. Com efeito, existe uma obrigação genérica de a AT atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, nº2, da CRP e bem assim no artigo 55.º da LGT, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.**(2)**

Feita a densificação do conceito de erro imputável aos serviços, dimana, assim, inequívoco que para a questão se subsumir no artigo 78.º, nº1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.

Neste particular, é premente estabelecer-se uma apreciação casuística e efetiva de toda a tramitação ocorrida no procedimento de imposto sucessório, ou seja, importa aquilatar se foi o próprio contribuinte que se eximiu do seu dever de colaboração e cumprimento do ónus probatório, como propugna a Recorrente, ou se, pelo contrário, a AT não envidou quaisquer esforços e encetou quaisquer diligências para apurar a verdade dos factos, conforme ajuizou o Tribunal a quo.

Com efeito, e para melhor percepção do supra aludido importa, antes de mais, chamar à colação o regime jurídico que regulava, à data da prática do facto tributário, a incidência, a determinação da matéria coletável e bem assim a liquidação do imposto sucessório.

De harmonia com o disposto no artigo 3.º do CIMSISD, sob a epígrafe “incidência real do imposto sobre as sucessões e doações”:

“O imposto sobre as sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários.

§ 1.º Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no ultimo caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada.”

Mais se consignando no artigo 9.º do mesmo diploma legal que:

“Em virtude do disposto no artigo 3.º são designadamente sujeitas a imposto sobre as sucessões e doações: 1.º As transmissões por doação ou sucessão hereditária, ainda que realizadas sob a forma de constituição de direitos ou de desistência ou renúncia a direitos preexistentes”.

Em termos de determinação da matéria coletável dispunha o artigo 20.º do aludido CIMSISD que:

“O imposto sobre as sucessões e doações será liquidado pelo valor dos bens transmitidos.(...)”

§ 2.º Nos demais casos, o valor dos imóveis será o patrimonial constante da matriz, salvo se em inventário ou título de

partilhas lhes for atribuído valor superior, sendo o valor dos imobiliários que não possa determinar-se pela matriz, assim como os dos mobiliários, o declarado na relação dos bens a que se refere o artigo 67.º, exceto se houver inventário ou título de partilhas, porque, neste caso, será o que os bens aí tiverem.

§ 3.º O disposto no parágrafo anterior não prejudicará, porém, a aplicação das seguintes regras (...)

3.ª O valor das quotas ou partes em sociedades que não sejam por ações determinar-se-á pelo último balanço, ou pelo valor atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades, ou na relação dos bens, nos termos da regra antecedente, salvo se, não continuando as sociedades com o herdeiro, legatário ou donatário do sócio falecido ou doador, o valor das quotas ou partes tiver sido fixado no pacto social;”

No concernente ao valor da transmissão importa convocar o disposto no artigo 27.º do CIMSISD sob a epígrafe “Valor da quota hereditária ou da doação” o qual preceituava:

“Antes de feita a divisão de bens transmitidos em comum, considerar-se-á valor da transmissão para cada donatário, herdeiro ou legatário, o valor da sua quota ideal nesses bens.

Depois de feita a divisão, o valor da transmissão será o valor dos bens que na partilha couberam a cada interessado, diminuído ou aumentado das tornas que tiver dado ou recebido.”

Estatuindo, por seu turno, o artigo 28.º do CIMSISD, cuja epígrafe “encargos a deduzir”, que “ao valor da transmissão para cada interessado deduzir-se-á apenas o seguinte, na parte que lhe competir”: “1º As dívidas passivas”. Mais preceituando o § 2º, nº1, que não serão deduzidas “As dívidas ou quaisquer outros encargos que não tenham sido comprovados ou cujo montante não esteja determinado até ao tempo da liquidação”.

Ora, da interpretação conjugada dos aludidos preceitos legais resulta que o Imposto Sucessório incide sobre a transmissão efetuada a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários, visando tributar a riqueza efetiva, sendo certo que, para efeitos de apuramento do imposto ter-se-á de aquilatar da existência ou não de partilha judicial à data da liquidação do imposto sucessório e bem assim deduzir ao ativo os correspondentes encargos.

Dimanando, quanto à liquidação, sua forma e obrigatoriedade o artigo 82.º do CIMSISD que: “depois de instruído o processo com os documentos ou elementos mencionados nos artigos anteriores, o chefe da repartição de finanças procederá à liquidação do imposto, observando as disposições deste diploma, e as aplicáveis da lei civil, que as não contrariem.”

Estatuindo, porém, o artigo 83.º do CIMSISD no respeitante à suspensão da instrução do processo que “estando a correr inventário judicial, suspender-se-á a instrução do processo depois de apresentado o balanço ou a relação de bens” ressalvando, contudo que “[s]e a conclusão do inventário demorar mais do que dois anos sobre o ato ou facto que tiver motivado a transmissão, ou o inventário for arquivado, o chefe da repartição de finanças fixará prazo, não superior a trinta dias, para a apresentação dos documentos dispensados no § 4.º do art. 69.º, e completará a instrução, procedendo oportunamente à liquidação do imposto, sem prejuízo, no primeiro caso, da sua reforma ulterior”.

Ora, face ao supra aludido dimana perentório que o Imposto Sucessório é liquidado pela AT, de acordo com os valores dos bens transmitidos, face aos elementos declarados na relação de bens, podendo existir pedidos de elementos, suspensão do processo de liquidação ou mesmo a emissão de liquidação provisória.

Feito esta delimitação importa, então, regressar ao caso dos autos e atermo-nos no probatório.

Do acervo fático dos autos resulta o seguinte:

A Recorrida, apresentou a competente relação de bens, por óbito de seu pai, a 10 de julho de 1988, tendo declarado ativo e passivo, este último em conformidade com o descrito no ponto 2 do probatório.

A 19 de julho de 1990, o Chefe de Repartição de Finanças oficiou junto da Recorrida a junção dos documentos comprovativos do passivo, tendo a mesma apresentado a competente resposta, evidenciando, desde logo, que não procede à junção dos documentos justificativos do passivo em virtude de estar pendente inventário na Comarca do Seixal - P.º 5/88, da 2.ª secção do 2.º Juízo.

Na sequência da resposta, a 18 de setembro de 1990, o Chefe de Repartição solicitou ao Ministério Público do identificado Inventário da Comarca do Seixal informações sobre o estado do processo, tendo sido facultada a informação, a 24 de setembro de 1990, de que o mesmo passou a inventário facultativo.

Após a aludida resposta, foi ordenada, no dia subsequente, a emissão de liquidação sem consideração do passivo, atenta a falta de prova do mesmo, tendo a mesma sido emitida em 10 de julho de 1998.

Ora, tendo por base as asserções fáticas supra expendidas e não impugnadas não se afigura que o Tribunal a quo tenha interpretado erradamente a questão, e isto porque, a Recorrida não se eximiu à prova a que estava adstrita, tendo chamado à colação a pendência do processo de inventário, sendo certo que a AT não requereu qualquer esclarecimento atinente ao passivo, nem, tão-pouco, solicitou qualquer informação que pudesse atestar e avaliar o mesmo.

Note-se que, conforme bem evidenciou o Tribunal a quo, limitou-se a solicitar informações sobre o estado do processo de inventário, e após obtenção de tal elucidação limitou-se, sem mais, e como visto, no dia seguinte, a ordenar a emissão do ato de liquidação desconsiderando, in totum, o correspondente passivo.

De relevar, neste particular, que o comportamento da Recorrida não se consubstanciou numa ausência de colaboração, não podendo, nessa medida, ser passível de configuração como advoga a Recorrente de erro imputável a comportamento que se circunscreve na esfera jurídica do sujeito passivo, por não se coadunar em insusceptibilidade de conhecimento por parte da AT, ou nas palavras da Recorrente em situação que “não conheceu e que nem lhe foi possível conhecer”.

Na esteira do ajuizado na decisão recorrida, e face, desde logo, ao consignado no citado artigo 83.º CIMSISD era imperioso que a AT procedesse à suspensão do processo, por forma a completar a instrução do mesmo, requerendo, designadamente, a junção de suporte documental atinente ao efeito, e só ulteriormente deveria proceder à liquidação de imposto.

Não poderia era, sem mais, desconsiderar o passivo sem antes ter requerido prova, concreta e efetiva, atinente para o efeito, quando a Recorrida expressamente evidencia a existência de tal processo de inventário.

Note-se que a Recorrida fez o que lhe competia que foi informar da existência do processo de inventário. Podendo/devendo, por seu turno, a AT adotar procedimento semelhante ao que envidou no atinente à avaliação da quota, solicitando o competente suporte documental junto da Conservatória do Registo Comercial (facto nº 17).

Acresce que, é a própria atuação da Recorrente que permite asseverar o supra expendido, e isto porque conforme dimana da ponto 16), ora aditado, na sequência da informação do MP, o Técnico Verificador Tributário elabora informação com o

seguinte teor: “Depois das necessárias diligências a que procedi no local, verifiquei que o contribuinte rectro apresentou a respectiva relação de bens, estando a correr o respectivo processo no Tribunal, pelo que, sou da opinião não haver necessidade de mais diligências.”, o que, per se, permite inferir que a AT aferiu a prova e que a mesma era conforme com a relação de bens apresentada, razão pela qual carecia de qualquer diligência adicional.

Dimanando, igualmente, do ponto 14 do acervo fático, que a AT tinha pleno conhecimento da existência do passivo da herança, e que asseverou o mesmo, uma vez que na própria decisão do recurso hierárquico que antecedeu a apresentação da presente impugnação judicial, é referido que, “verifica-se, no entanto, que tanto as verbas do activo como as do passivo descritos na relação de bens do Processo de Imposto Sucessório em análise, também se encontram relacionados no processo de Inventário Obrigatório”.

De ressaltar e sublinhar, em ordem, desde logo, ao enunciado no citado artigo 28.º, nº1, § 2º, do CIMSISD que, entre o momento em que foi ordenada a emissão da liquidação e a sua materialização mediarão vários anos, não se perccionando, assim, a inércia de quaisquer diretrizes de instrução, e ulterior desconsideração, na globalidade, do passivo.

Mais importa notar que no atinente ao ativo a AT não sindicou qualquer prova adicional, não pondo em causa a bondade do declarado, pelo que a desconsideração tout court, do passivo não se configura, desde logo e sem mais, aceitável.

Aliás, do evidenciado normativo 82.º do CIMSISD deriva uma vinculação de instrução a cargo do órgão periférico local, sendo o mesmo reflexo, como aduzido pelo Tribunal a quo, do princípio do inquisitório atualmente consagrado no artigo 58.º da LGT, o qual adquire plena eficácia na fase da instrução do processo, constituindo, assim, um poder-dever que se impõe ao instrutor, in casu, AT com vista ao apuramento da verdade material e à prova dos pressupostos da liquidação.

Sendo, outrossim, de relevar que o citado preceito legal 83.º do CIMSISD integra-se, desde logo, no princípio da economia processual “[p]retendendo evitar, sempre que haja lugar a inventário judicial, que se proceda a uma liquidação provisória sujeita a reforma posterior quer através de uma liquidação adicional quer por meio de anulação oficiosa.(3)

Com efeito, um dos valores subjacentes ao procedimento de liquidação passa pela necessidade de a mesma ser a expressão perfeita e completa da verdade dos factos, vigorando o princípio da verdade material.

Pelo que, no sentido propugnado pela Recorrida, não sendo colocado em causa que a liquidação padecia de erro por não corresponder à realidade tal qual a mesma foi declarada e relacionada, sempre a AT estaria vinculada à sua reforma, por desrespeitar, desde logo, a capacidade contributiva e promover a tributação de acordo com um acréscimo patrimonial não verificado, efetivamente, na esfera do sujeito passivo.

Ademais, importa ter presente que nas situações de pendência de processo de inventário, a liquidação fica sujeita a reforma, de harmonia com o inventário, dentro do prazo estabelecido no artigo 92.º do CIMSISD.

Note-se que, os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, os quais devem nortear a atividade da AT (artigo 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei(4), quando, de resto, nem, tão-pouco, sindica e aquiesce com a existência de erros na consideração de verbas, mormente, do passivo, elencado em 2) do probatório.

Conforme doutrina **Paulo Marques**(5)“A importância da revisão do acto tributário radica essencialmente no poder-dever da autoridade tributária e aduaneira de assegurar a legalidade e de restaurar e efectivar a ordem jurídica tributária violada (artigo 100.º da LGT), enquanto manifestação da prossecução do interesse público consagrado na lei (artigo 55.º da LGT), mesmo sem a intervenção dos tribunais e, se for caso disso, sem o pedido do contribuinte (artigo 78.º, nº1, 2ª parte, da

LGT).” (...) “impõe-se como uma obrigação e um poder-dever, uma vez que o acto tributário (liquidação) quando ilegal (inválido) não deve ser recepcionado pela ordem jurídica tributária. Pelo que, diferentemente do contribuinte, o qual dispõe da faculdade de reclamar graciosamente ou de solicitar a revisão, **o fisco tem o dever de fazer o seu mea culpa e de proceder à consequente reposição da legalidade mediante a revisão do acto tributário**”(6)(destaque e sublinhado nosso).

Destarte, face a todo o exposto não procede a alegação da Recorrente no sentido de que o erro é imputável à Recorrida, sendo o mesmo, como visto, passível de qualificação como imputável aos serviços, acarretando a emissão de um ato de liquidação viciado, por errónea interpretação dos pressupostos de facto, in casu, como visto, desconsideração, na globalidade, do passivo, em clara violação do citado artigo 28.º do CIMSISD.

Como doutrinado em Aresto do STA, prolatado no âmbito do processo nº 0407/15, de 04 de maio de 2016, “[d]eve considerar-se como erro imputável aos serviços o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto(...)”

Face a todo o exposto, e sem necessidade de outros considerandos, improcedem, na íntegra, as alegações da Recorrente atinentes à qualificação do erro -como visto únicas sindicadas nos autos- mantendo-se, por isso, o juízo anulatório sentenciado na decisão recorrida e todas as demais consequências legais -evidenciadas em C) das conclusões- e não sindicadas.

IV. DECISÃO

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SEGUNDA SUBSECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste Tribunal Central Administrativo Sul em: **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

Custas pela Recorrente.

Registe. Notifique.

Lisboa, 28 de outubro de 2021

(Patrícia Manuel Pires)

(Cristina Flora)

(Luísa Soares)

1) Vide, entre outros, os seguintes Acórdãos do STA: 06/02/2002, no Proc. n.º 26.690; de 05/06/2002, no Proc. n.º 392/02; de 12/12/2001, no Proc. n.º 26.233; de 16/01/2002, no Proc. n.º 26.391; de 30/01/2002, no Proc. n.º 26231; de 12/11/2009, no Proc. n.º 681/09; de 22/03/2011, no Proc. n.º 1009/10; de 14/06/2012, no Proc. n.º 842/11; e de 14/03/2012, no Proc. n.º 1007/11

2) Vide neste sentido, designadamente, Acórdão do STA, proferido no processo nº 01007/11, de 14.03.2012.

3) F.Pinto Fernandes, Nuno Pinto Fernandes, CIMSISD, anotado e comentado, 3ª edição:1993, p.601.

4) Vide, designadamente, Acórdãos do STA, proferidos nos processos 0140/13, 0532/07, 0402/06, 0653/05, 319/05, datados de 29.05.2013, 28.11.2007, 12.07.2006, 06.10.2005 e 11.05.2005, respetivamente.

- 5) A Revisão do Acto Tributário-do mea culpa à reposição da legalidade: Cadernos IDEFF, nº19-2ªedição revista e actualizada:Almedina,p.19 e 20.
- 6) “O acto tributário, em bom rigor, trata-se de um acto devido e não apenas permitido” in not. Rodapé nº 15, ob. Cit.

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