

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
03230/15.7BEBRG 0622/18	26 de junho de 2019	Francisco Rothes

DESCRITORES

Caducidade do direito de impugnar > Autoliquidação > Reclamação graciosa

SUMÁRIO

Nos casos em que a lei não obriga à prévia interposição de reclamação graciosa prevista no art. 131.º do CPPT para viabilizar o acesso à via contenciosa de impugnação do acto de autoliquidação – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária e a impugnação se restringe a matéria de direito – o contribuinte não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70.º do CPPT, podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

TEXTO INTEGRAL

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 3230/15.7BEBRG (622/187)

1. RELATÓRIO

1.1 O Representante da Fazenda Pública (adiante Recorrente) junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida por aquele Tribunal, que julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade acima identificada, anulou as autoliquidações da taxa para financiamento do Sistema de Recolha de Cadáveres de Animais Mortos nas Explorações (SIRCA), referentes aos meses de Março de 2013 a Fevereiro de 2015.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«I- A sentença de que se recorre na parte em que decidiu ser a presente impugnação judicial admissível e tempestiva, e considerou improcedente a excepção da caducidade apontada pela, ora, Recorrente, cometeu erro de julgamento ao assim decidir;

II- A presente Impugnação Judicial foi deduzida nos termos e para os efeitos do artigo 131.º do CPPT, estatuinto este normativo, para os casos de erro na autoliquidação, um regime especial que obriga a que a impugnação seja precedida de impugnação graciosa, mas exceptuando desse regime os casos em que

“estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a liquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária” por ser desnecessária neste caso.

III- A prévia reclamação graciosa dos actos de autoliquidação a que alude o n.º 1 do artigo 131.º do CPPT deve-se ter como dispensada, nos termos do n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, verificado que seja qualquer dos requisitos previstos nesse artigo.

IV- Nos casos em que o fundamento da impugnação é a inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual foi efectuada a autoliquidação, por idêntica ratio decidendi daqueles expressamente previstos no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, também neste caso a reclamação prévia necessária constituiria um acto inútil, por nunca poder ser julgada procedente pela AT.

V- Entendimento este sufragado pela jurisprudência do STA de que foi dado a título de exemplo os Acórdãos n.ºs 860/10, 481/13 e 1916/13, proferidos respectivamente em 12-10-2011, 26-02-2014 e 12-03-2014.

VI- Tendo a Impugnante suscitado apenas a inconstitucionalidade e efectuado a autoliquidação de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (Modelo 1015 da Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária) estão preenchidos os requisitos da previsão da norma, donde “não haver lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1”, ou de acordo com a redacção anterior a 1 de Janeiro de 2015, “devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º”;

VII- Dúvidas não podem restar, que o caso em apreço, apesar de a impugnação judicial ser deduzida ao abrigo do art. 131.º do CPPT, por compreender um erro na liquidação, não está abrangido pelo regime de impugnação contemplado no n.º 1 do referido normativo, mas sim pelo n.º 3;

VIII- Assim, à presente Impugnação, por força da inexistência de reclamação necessária (n.º 3 do art. 131.º do CPPT), aplica-se-lhe o prazo de impugnação judicial, previsto no n.º 1 do art. 102.º dispondo este normativo que a impugnação tem de ser apresentada no prazo de três meses a contar da data em que é feita a autoliquidação, momento em que ocorre o conhecimento do facto lesivo (alínea f) do n.º 1 do art. 102.º);

IX- Estando em causa declarações da Taxa SIRCA, referentes a todos os meses compreendidos entre Março de 2013 a Fevereiro de 2015, autoliquidadas, declaradas e pagas nos 60 dias após, ou seja, entre 31-05-2013 e 30-04-2015, conforme alíneas B) a Y) dos factos provados nos presentes autos, a impugnação apresentada em 19-10-2015 é intempestiva por ser deduzida para além do prazo estipulado no n.º 1 do art. 102.º do CPPT;

X- O facto de a Impugnação Judicial ser deduzida para além do prazo que para o efeito a lei determina, implica a caducidade do direito subjectivo de impugnar, ou seja o decurso do prazo fixado para a apresentação da impugnação é extintivo do respectivo direito potestativo de atacar judicialmente a legalidade do acto tributário;

XI- Determinando a caducidade do direito de impugnar a improcedência do pedido.

XII- Nestes termos, decidindo como decidiu a douta decisão recorrida cometeu erro de julgamento, quanto a este particular.

Nestes termos e no mais que for doutamente suprido por V. Exas.:

Deve revogar-se a sentença recorrida considerando-se improcedente a impugnação por caducidade do direito de acção e subsequente absolvição do Recorrente da instância, pela verificação da excepção

dilatória supra referida».

1.3 A Recorrida contra-alegou, sustentando a manutenção da sentença.

1.4 Remetidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Isto, depois de ter enunciado a questão decidenda como sendo a de saber qual o «prazo da reclamação graciosa, prévia à dedução de impugnação judicial de autoliquidação de tributo, quando esta for efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária e estiver em causa exclusivamente matéria de direito», com a seguinte fundamentação:

«[...]

A questão decidenda foi apreciada com argumentação sólida e convincente, que merece a adesão do Ministério Público, nos acórdãos STA-SCT 13.03.2013 (processo n.º 825/12) e 22.05.2013 (processo n.º 187/13) justificando-se a transcrição do sumário do último aresto identificado:

Nos casos em que a lei não obriga à prévia interposição de reclamação graciosa prevista no art. 131.º do CPPT para viabilizar o acesso à via contenciosa de impugnação do acto de autoliquidação – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária e a impugnação se restringe a matéria de direito – o contribuinte não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70.º do CPPT (120 dias), podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no n.º 1 do art. 131.º do CPPT (2 anos).

Da aplicação desta doutrina ao caso concreto resulta a tempestividade da impugnação judicial deduzida, pela conjugação das premissas seguintes:

- apresentação das declarações mensais de autoliquidação nos períodos compreendidos entre 31.05.2013 e 30.04.2015 (factos provados als. B a Y.);
- apresentação da reclamação graciosa em 28.05.2015 (factos provados als. AA e BB);
- formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo de 4 meses para proferimento de decisão pelo órgão competente (art. 57.º n.º 1 LGT; art. 106.º CPPT);
- dedução de impugnação judicial do indeferimento tácito em 19.10.2015, antes do termo do prazo legal de 3 meses (art. 102.º n.º 1 al. d) CPPT).

Sublinha-se que o art. 131.º n.º 3 CPPT (na redacção conferida pela Lei n.º 82-E/2014, 31 Dezembro, aplicável ao caso concreto), embora sem referência ao prazo de apresentação da impugnação judicial:

- dispensando a reclamação graciosa necessária, não impede a reclamação graciosa facultativa (igualmente no prazo de 2 anos, conforme sustenta a jurisprudência citada);
- não obsta à dedução de impugnação judicial no prazo legal de 3 meses, tendo por objecto o indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa facultativa».

1.5 Colhidos os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«A) A impugnante, no exercício da sua actividade de estabelecimento industrial de abate de animais, procedeu à emissão das declarações mensais, autoliquidações, da denominada taxa SIRCA dos meses de Março de 2013 a Fevereiro de 2015, tendo efectuado o seu pagamento, tudo conforme, se discrimina nas alíneas seguintes [começando pela mais recente]:

B) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Fevereiro de 2015, no valor de EUR 15.651,07 (quinze mil, seiscentos e cinquenta e um euros e sete cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/04/2015, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 1 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

C) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Janeiro de 2015, no valor de EUR 16.226,67 (dezasseis mil, duzentos e vinte e dois euros e sessenta e sete cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/03/2015, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 2 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

D) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Dezembro de 2014, no valor de EUR 15.325,48 (quinze mil, trezentos e vinte e cinco euros e quarenta e oito cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 27/02/2015, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 3 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

E) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Novembro de 2014, no valor de EUR 12.539,17 (doze mil, quinhentos e trinta e nove euros e dezassete cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/01/2015, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 4 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

F) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Outubro de 2014, no valor de EUR 14.572,36 (catorze mil, quinhentos e setenta e dois euros e trinta e seis cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/12/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 5 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

G) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Setembro de 2014, no valor de EUR 14.127,54 (catorze mil, cento e vinte sete euros e cinquenta e quatro cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/11/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 6 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

H) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Agosto de 2014, no valor de EUR 11.820,78 (onze mil, oitocentos e vinte euros e setenta e oito cêntimos), autoliquidado, declarado e pago, declarado em 30/10/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 7 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

I) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Julho de 2014, no valor de EUR 11.706,99 (onze mil, setecentos e seis euros e noventa e nove cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/09/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 8 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

- J) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Junho de 2014, no valor de EUR 11.126,81 (onze mil, cento e vinte e seis euros e oitenta e um cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 29/08/2014, conforme Mod. 1015 DGAV junta com PI como doc. 9 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- K) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Maio de 2014, no valor de EUR 9.182,94 (nove mil, cento e oitenta e dois euros e noventa e quatro cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/07/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 10 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- L). Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Abril de 2014, no valor de EUR 9.578,03 (nove mil, quinhentos e setenta e oito euros e três cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/06/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 11 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- M) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Março de 2014, no valor de EUR 9.562,31 (nove mil, quinhentos e sessenta e dois euros e trinta e um cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/05/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 12 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- N) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Fevereiro de 2014, no valor de EUR 9.485,46 (nove mil, quatrocentos e oitenta e cinco euros e quarenta e seis cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/04/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 13 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- O) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Janeiro de 2014, no valor de EUR 10.517,93 (dez mil, quinhentos e dezassete euros e noventa e três cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/03/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 14 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- P) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Dezembro de 2013, no valor de EUR 11.015,51 (onze mil, quinze euros e cinquenta e um cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 28/02/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que se junta em anexo como doc. 15 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- Q) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Novembro de 2013, no valor de EUR 9.583,08 (nove mil, quinhentos e oitenta e três euros e oito cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/01/2014, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 16 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- R) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Outubro de 2013, no valor de EUR 10.962,34 (dez mil, novecentos e sessenta e dois euros e trinta e quatro cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/12/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 17 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;
- S) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Setembro de 2014, no valor de EUR 11.473,03 (onze mil, quatrocentos e setenta e três euros e três cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 29/11/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 18 e cujo conteúdo se dá aqui por

integralmente reproduzido;

T) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Agosto de 2013, no valor de EUR 13.125,99 (treze mil, cento e vinte e cinco euros e noventa e nove cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/10/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 19 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

U) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Julho de 2013, no valor de EUR 12.080,83 (doze mil e oitenta euros e oitenta e três cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/09/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 20 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

V) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Junho de 2013, no valor de EUR 11.517,35 (onze mil, quinhentos e dezassete euros e trinta e cinco cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 30/08/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 21 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

W) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Maio de 2013, no valor de EUR 11.579,27 (onze mil, quinhentos e setenta e nove euros e vinte e sete cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/07/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 22 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

X) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Abril de 2013, no valor de EUR 12.572,33 (doze mil, quinhentos e setenta e dois euros e trinta e três cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 28/06/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 23 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

Y) Declaração Mensal da Taxa SIRCA, referente ao mês de Março de 2013, no valor de EUR 11.151,52 (onze mil e cento e cinquenta e um euros e cinquenta e dois cêntimos), autoliquidado, declarado e pago em 31/05/2013, conforme Mod. 1015 DGAV que junta com a PI como doc. 24 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

Z) A Impugnante procedeu às autoliquidações referidas supra em cumprimento do disposto no DL 19/2011, de 07/02, e as instruções recebidas pela DGAV para o efeito;

AA) Em 27 de Maio de 2015 a aqui Impugnante remeteu, por carta registada, para a DGAV - DIRECÇÃO GERAL DE ALIMENTAÇÃO E VETERINÁRIA (DGAV), sita no Largo da Academia Nacional de Belas Artes, 2, 1249-105 Lisboa, a reclamação graciosa dos actos de autoliquidação aqui em causa, referidos nas declarações mencionadas nas als. B. a Y. - facto não controvertido - cf. doc. A junto com a PI, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

BB) Em 28 de Maio de 2015, a carta a que se alude na al. anterior foi recepcionada pela entidade ali mencionada, destinatária da carta;

CC) Na reclamação graciosa a que se alude em AA. a aqui autora sustentou em síntese:

A presente reclamação funda-se em vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, porquanto as autoliquidações supra mencionadas:

- violam o art. 4.º/2 da LGT;

- estão feridas de ilegalidade decorrente da inconstitucionalidade do regime legal aprovado pelo DL

19/2011, por violação da reserva de lei formal da Assembleia da República, nos termos do disposto nos arts. 103.º n.º 2 e 165.º, n.º 1 alínea i), da CRP (arts. 608.º/2, 2.ª parte do CPC, aplicável ex vi art. 2.º al. e) do CPPT).

- cf. doc. A junto com a PI cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

DD) Em 19 de Outubro de 2015 foi apresentada a presente PI;

EE) Até à data, a que se alude na al. anterior, a DGAV não se pronunciou sobre a reclamação a que se alude em AA., com os fundamentos a que se alude em CC.2».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A ora Recorrida apresentou impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga em 19 de Outubro de 2015, depois de, em 27 de Maio de 2015, ter interposto reclamação graciosa, não decidida, das autoliquidações da taxa SIRCA, que efectuou relativamente aos meses de Março de 2013 a Fevereiro de 2015.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou ilegais aqueles actos tributários, louvando-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Maio de 2017, proferido no processo n.º 129/16 (Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83c2ee3ba081fd8480258124005346a2.>), de cujo sumário consta: «É inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (artigo 13.º da Constituição), a taxa “SIRCA” tal como configurada pelo Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de Fevereiro, na medida em que configura o “estabelecimento de abate” como contribuinte directo de tal tributo, quando o presumível beneficiário do serviço que esta se destina a financiar é, não ele, mas o titular da exploração». Mais condenou a Fazenda Pública a restituir à Impugnante os montantes pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

Na sentença, antes de apreciar a legalidade daquelas autoliquidações, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga apreciou e decidiu a questão da caducidade do direito de impugnar, que o Representante da Fazenda Pública junto daquele Tribunal suscitou na contestação, com o fundamento de que a reclamação graciosa não se impunha no caso como meio de abrir a via contenciosa, uma vez que a questão suscitada na impugnação judicial é meramente de direito (cfr. art. 131.º do CPPT), motivo por que, sendo o fundamento invocado gerador de mera anulabilidade, «teria a impugnação judicial, para ser tempestiva, de ser apresentada no prazo de três meses contado do termo do prazo de pagamento voluntário», nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, não podendo a Impugnante valer-se do prazo de interposição da reclamação graciosa obrigatória (de dois anos, nos termos do n.º 1 do art. 131.º do CPPT) e do consequente prazo de impugnação judicial, com início após o indeferimento tácito ou expresso. Embora a Fazenda Pública não o afirme expressamente, da sua exposição resulta que nem sequer considera a possibilidade de a Impugnante se valer do prazo da reclamação graciosa facultativa e do subsequente prazo de impugnação judicial, a contar do indeferimento expresso ou tácito da reclamação.

A sentença julgou improcedente a invocada excepção da caducidade do direito de impugnar. Considerou, em síntese, que a reclamação graciosa que precedeu a impugnação judicial foi deduzida em tempo e que também a impugnação judicial foi apresentada dentro do prazo iniciado após o indeferimento tácito da reclamação graciosa. Louvou-se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Maio de 2013, proferido no processo n.º 187/13 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e57590094c17b2de80257b82003af297>). Mais considerou a sentença que, apesar de o citado acórdão se referir ao art. 131.º do CPPT na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, a alteração introduzida por esta Lei em nada alterou o entendimento adoptado naquele aresto.

Assim, e em síntese, com os fundamentos expendidos no referido acórdão, considerou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, ainda que se considerasse que a Impugnante apenas questiona matéria de direito – o que não é pacífico – e que, por isso, não se lhe exigia a reclamação graciosa prévia como condição para abrir a via contenciosa, isso não impediria que a mesma lançasse mão da reclamação graciosa facultativa, sendo que, neste caso, o prazo para reclamar sempre seria o do n.º 1 do art. 131.º do CPPT e não o do art. 70.º do mesmo Código.

A Fazenda Pública discordou e recorreu da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo. Limita o seu recurso ao segmento em que a sentença julgou improcedente a invocada excepção da caducidade do direito de impugnar.

Se bem interpretamos as alegações e respectivas conclusões, a Recorrente insiste na tese que defendeu em sede de contestação: porque a impugnação judicial foi deduzida com fundamento em inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual foram efectuadas as autoliquidações impugnadas e porque estas foram efectuadas de acordo com as instruções da AT, a reclamação graciosa é desnecessária e, em consequência, não há que aplicar-lhe o prazo do n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

Assim, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que nas situações de autoliquidação, mesmo quando não é obrigatória a reclamação graciosa para abrir a via contenciosa, o sujeito passivo pode reclamar, sendo que, se o fizer, o prazo para efeito será o previsto no n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

Saliente-se desde já que este Supremo Tribunal Administrativo decidiu já a questão pelo menos duas vezes – no acórdão referido pela sentença recorrida e no acórdão de 13 de Março de 2013, proferido no processo n.º 825/12 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d279d3350eb2e44780257b490034d454>), citado pelo Procurador-Geral Adjunto – e em termos que merecem o nosso pleno acordo.

Assim, reproduziremos a fundamentação expendida no último daqueles arestos, cujos fundamentos a Recorrente não logrou abalar.

2.2.2 DO PRAZO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA EM CASO DE AUTOLIQUIDAÇÃO

Passamos a citar o referido acórdão:

«[...] ainda que se considere que a presente impugnação judicial se reconduzia à mera discussão de questões de direito (o que não é inteiramente líquido), entendemos que a reclamação que a precedeu foi tempestivamente apresentada como bem julgou o Tribunal “a quo”.

Com efeito, conforme sanciona a mais autorizada doutrina e se encontra muito bem explicado por JORGE LOPES DE SOUSA, no “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, 6.ª Ed., vol. II, págs. 408/409, «apesar da incongruência que existe no estabelecimento de prazos distintos de impugnação judicial e de reclamação graciosa, a interpretar-se o n.º 3 do art. 131.º como manifestação de uma opção legislativa no sentido da aplicação do «regime normal» de impugnação nos casos em que estiver em causa apenas matéria de direito e o contribuinte tenha seguido orientações genéricas da administração tributária, seria corolário dessa opção pelo afastamento do regime especial de impugnação de actos de liquidação que a reclamação graciosa também se fizesse nos termos normais previstos nos arts. 69.º e seguintes do CPPT». No entanto, prossegue esse Ilustre Conselheiro, tal interpretação lógica «no sentido de que, quando estiver em causa apenas matéria de direito e o contribuinte tenha seguido orientações genéricas da administração tributária, os prazos de impugnação judicial e de reclamação graciosa seriam os normais, previstos nos arts. 70.º e 102.º, é inconciliável com a indicação feita na parte inicial do n.º 3 do art. 131.º de que o que aí se estabelece é «sem prejuízo do disposto nos números anteriores», o que se traduz na possibilidade de reclamação graciosa no prazo de dois anos.

Aliás, não se justificaria adoptar um prazo curto para a reclamação graciosa com base em fundamentos de direito e um prazo mais longo para a reclamação graciosa que inclui no seu objecto matéria de facto, cumulada ou não com matéria de direito, pois, o contribuinte facilmente poderia beneficiar deste prazo mais longo, mesmo que a sua discordância real assentasse apenas em matéria de direito, bastando para isso «inventar» discordância com qualquer matéria de facto para juntar ao seu fundamento de direito, o que, naturalmente, não representaria dificuldade apreciável. (...)

Por outro lado, se não há razões de segurança jurídica que, nestes casos de autoliquidação em que está em causa matéria de direito e se seguirem orientações genéricas da administração tributária, exijam uma restrição a 90 dias do prazo de impugnação judicial, a imposição desnecessária da perda do direito de impugnação contenciosa directa será incompatível com os princípios constitucionais da necessidade e proporcionalidade (art. 18.º, n.º 2, da CRP). Por isso, é duvidosa a constitucionalidade da fixação de prazo feita no n.º 3, e a considerar-se que é inconstitucional deverá admitir-se a possibilidade de deduzir impugnação judicial até ao prazo de dois anos.

Ainda por outro lado, não se pode encontrar qualquer justificação razoável para que, decorrido o prazo de 90 dias, se vá impor ao contribuinte a apresentação de uma reclamação graciosa para recuperar a possibilidade de impugnação judicial quando a previsão da possibilidade de impugnação contenciosa directa prevista no n.º 3 só se pode justificar porque, nesses casos, na perspectiva legislativa, ela se considera desnecessária».

E remata o seu raciocínio, concluindo impressivamente que «na linha jurisprudencial que o STA tem vindo a adoptar em situações semelhantes em que há incontornáveis contradições na previsão de prazos de impugnação contenciosa e administrativa, nos casos em que há suporte textual na lei para os contribuintes formarem expectativas sobre possibilidade de impugnação em prazo alargado, nunca deverá resolver-se a contradição no sentido de uma interpretação restritiva da norma que prevê o prazo alargado, pois uma interpretação desse tipo, que se reconduzisse à aplicação de um prazo mais curto do que o que resulta do texto da lei poderia ofender o direito de impugnação contenciosa de actos lesivos, constitucionalmente

garantido, que supõe que a via de acesso à impugnação contenciosa seja clara e não labiríntica, o que é reclamado com mais veemência quando estão em causa meios processuais que podem ser accionados pelo próprio contribuinte, sem representação por advogado (art. 6.º, n.º 1, do CPPT)».

No mesmo sentido se pronunciou este Supremo Tribunal no recente acórdão proferido em 13 de Março de 2013, no recurso n.º 825/12, cuja fundamentação acompanhamos e onde, em suma, se deixou afirmado que em caso de erro na autoliquidação a lei exige a reclamação graciosa prévia como forma de abrir a via contenciosa, a menos que (i) o fundamento da impugnação seja exclusivamente de direito e (ii) a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (art. 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT), mas nos casos em que não há lugar a reclamação necessária não fica vedada a possibilidade de ser apresentada reclamação graciosa nos termos do n.º 1 do citado art. 131.º do CPPT».

É certo que a nova redacção do n.º 3 do art. 131.º do CPPT – introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro – deixou de conter a expressão sem prejuízo do disposto nos números anteriores. Mas, como bem salientou a Juíza do Tribunal a quo, essa alteração em nada contende com o entendimento exposto.

Assim, sem necessidade de outros considerandos, consideramos que a sentença decidiu correctamente a questão da caducidade do direito de impugnar, motivo por que o recurso não pode ser provido.

2.2.3 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, apresentamos a seguinte conclusão, decalcada do sumário doutrinal do citado acórdão proferido no processo n.º 187/13:

Nos casos em que a lei não obriga à prévia interposição de reclamação graciosa prevista no art. 131.º do CPPT para viabilizar o acesso à via contenciosa de impugnação do acto de autoliquidação – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária e a impugnação se restringe a matéria de direito – o contribuinte não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70.º do CPPT, podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

* * *

3. DECISÃO

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 26 de Junho de 2019. – Francisco Rothes (relator) – Isabel Marques da Silva – Dulce Neto.

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