

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

00279/16.6BECBR

27 de abril de 2022

Irene Isabel Gomes Das Neves

DESCRITORES

Acção administrativa > Recurso hierárquico > 59º DO CPTA

SUMÁRIO

I. Estando em causa acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido em matéria tributária, que não comporte a apreciação da legalidade da liquidação, o regime aplicável decorre, directamente, do CPA e do CPTA (cfr. artigo 97.º, n.º 2 do CPPT).

II. Em situações de recusa expressa por parte da administração à pretensão que lhe foi dirigida pelo interessado, o direito de acção caduca no prazo de três meses contado desde a notificação do acto, sendo aplicável o disposto nos artigos 59.º e 60.º do CPTA – cfr. artigo 69.º, n.º 2 e n.º 3 do CPTA.

III. Nos termos previstos no art. 59º n.º 4 do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa decorrente de interposição de recurso hierárquico facultativo cessa com a notificação da decisão proferida sobre essa impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar.

IV- A errónea indicação do prazo para reagir judicialmente deve ser valorada, face ao princípio geral de direito da boa fé, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, quando merecedor de tutela, o que não ocorre quando no momento em que ocorre essa notificação já se mostrava precludido o direito que se arroga.*

* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

1. RELATÓRIO

1.1. A Recorrente (C..., S.A.), notificada da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, em que foi julgada procedente a exceção dilatória de intempestividade da prática do ato processual, no âmbito da acção administrativa especial por si intentada, inconformada vem dela interpor o presente recurso jurisdicional.

Alegou, formulando as seguintes **conclusões**:

«**A.** A tese do Tribunal a quo tem subjacente um erro jurídico que consiste em pura e simplesmente desconsiderar a circunstância de o contencioso tributário dispor de algumas regras próprias sobre a impugnabilidade contenciosa nos casos em que há recurso hierárquico, regras estas que, com efeito, não podem ser consideradas revogadas por qualquer lei geral, dado que, conforme se dispõe no artigo 7.º n.º 3 do Código Civil, não apenas não existe (ou existiu) nesse sentido uma intenção legislativa, como, pelo contrário, aquelas regras (especiais) foram sendo sempre propositadamente mantidas, apesar das onze revisões legislativas operadas no CPPT.

B. A leitura do artigo 76.º do CPPT torna claro que, nos casos de reclamação graciosa – qualquer que seja o seu fundamento – seguida de recurso hierárquico, a decisão impugnável é sempre a decisão secundária (decisão do recurso hierárquico) e não o acto primário que incide sobre aquele primeiro meio administrativo (decisão que recai sobre a reclamação graciosa).

C. Este é, portanto, um regime que claramente se distingue do mobilizado pelo Tribunal a quo, que encontra sustentação na norma do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, e que assenta na ideia de que, em caso de impugnação administrativa, o acto impugnável é sempre o acto primário e não o que decide sobre essa impugnação.

D. O carácter especial deste regime do contencioso tributário sobre impugnações contenciosas de decisões de recursos hierárquicos encontra-se bem patente na circunstância de o legislador ter assegurado, por exemplo, ao nível do estabelecimento dos prazos de impugnação, uma específica previsão, conforme decorre do disposto no artigo 102, n.º 1, al. e) do CPPT: se dúvidas houvesse, este cuidado acaba por conferir certeza e definitividade àquela ideia de que, nos casos em que à reclamação graciosa se segue um recurso hierárquico, é sobre a data da notificação da decisão que incide sobre este último que deve contar-se o prazo de impugnação judicial (ou, mutatis mutandis, o prazo do recurso contencioso quando seja este o meio contencioso adequado) – vide JORGE LOPES DE SOUSA, em comentário ao artigo 67.º do CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO – ANOTADO E COMENTADO (2011), Volume I, da Áreas Editora, pág. 614 e em comentário ao artigo 76.º do CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO – ANOTADO E COMENTADO (2011), Volume III, da Áreas Editora, pág. 668.

E. Isto é assim, aliás, por força do imperativo constitucional de admissibilidade de impugnação contenciosa de todos os actos administrativos que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares, por via do qual não pode deixar de ser assegurada a possibilidade de impugnação contenciosa sempre que o acto seja considerado efectivamente lesivo.

F. Ora, esta lesividade terá que ser aferida em função da existência ou não de meios administrativos que possam obstar à produção de efeitos sobre a esfera jurídica do recorrente.

G. Assim, nos casos (regra, por força do disposto no artigo 67.º, n.º 1 do CPPT) em que o recurso hierárquico não tem um efeito suspensivo, mas meramente devolutivo, o acto de que se recorre, com efeitos imediatos na esfera jurídica dos particulares, não pode deixar de ser autonomamente impugnado.

H. Já, por outro lado, nos casos (como o nosso), em que o recurso hierárquico é interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa e esta (bem como aquele) tem um efeito suspensivo, designadamente por ter sido prestada, no processo executivo concomitante, uma garantia idónea nos termos do artigo 169.º do CPPT, a impugnação contenciosa incidirá sobre a decisão secundária – a decisão que recair sobre o recurso hierárquico da decisão primária relativa à reclamação deduzida –, por ser este o acto que, em sede administrativa, se afigura como o acto a partir do qual se produzem, com carácter de definitividade, os efeitos externos.

I. E não se argumente, neste ponto, que o artigo 169.º do CPPT, a que fizemos acima alusão a propósito do efeito suspensivo do recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa (o recurso previsto no artigo 76.º, n.º 1 do CPPT), não faz uma referência expressa a este meio contencioso, porquanto é assente que [no caso do recurso hierárquico] «está-se perante um prolongamento do procedimento de reclamação graciosa, pelo que deverá interpretar-se extensivamente a referência a esta feita no n.º 1 do presente artigo 169.º, de forma a abrangê-lo» (vide JORGE LOPES DE SOUSA, que, em comentário ao artigo 169.º do CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO – ANOTADO E COMENTADO (2011), Volume III, da Áreas Editora, pág. 209).

J. O Tribunal a quo entende que a Autora não foi condicionada, na sua acção, pela errada indicação do prazo para reacção contenciosa, não se observando, no caso, a frustração da sua confiança nas informações emanadas da própria Administração. Mas não é assim.

K. Mais não seja, é inequívoco que, ao sugerir que do acto de indeferimento do recurso hierárquico poderia ser deduzida «acção administrativa especial, nos termos previstos nos art.ºs 46.º e seguintes do CPTA, ex vi o n.º 2 do artigo 97.º do CPPT», a AT criou na Autora, pelo menos, a legítima expectativa de que esta decisão (secundária) seria impugnável através daquele mecanismo contencioso.

L. Além disso, não pode negar-se que a AT claramente indica que a referida acção administrativa deve ser proposta **no prazo de 3 (três) meses**, e, mais ainda, que esse prazo de 3 meses se inicia **a contar da presente notificação**.

M. Não é, por isso, verdade que a informação prestada pela AT não tenha tido «qualquer influência na conduta da autora», nem mesmo se se admitisse como legítima a tese segundo a qual, na data em que ocorre a notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, já tinha esgotado o prazo para impugnação do acto de indeferimento da reclamação graciosa — vide Acórdão do STA, de 12 de Abril de 2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0122/12.

A fim de instruir o presente recurso requer-se certidão, nos termos previstos no número 1 do artigo 646.º do Código de Processo Civil das seguintes peças do processo:

- 1) Petição inicial;
- 2) Despacho Saneador/Sentença, ora recorrido.

NESTES TERMOS, deve o presente recurso ser julgado procedente, devendo, em consequência, o despacho saneador/sentença recorrido:

a) Ser revogado por violação das regras aplicáveis, concretamente dos artigos 2.º, al. c), 66.º, 76.º, 97.º, n.º 2, 102.º, n.º 1, al. e), e 169.º do CPPT, artigo 80.º da LGT, artigo 7.º, n.º 3 do CC e artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa.

b) Ser substituído por outro que julgue improcedente a excepção dilatória de intempestividade da prática do acto processual.»

1.2. A Recorrida (Autoridade Tributária e Aduaneira), notificada da apresentação do presente recurso, apresentou contra-alegações, concluindo da seguinte forma:

«a) A AT, entidade recorrida, pugna pela manutenção na ordem jurídica do despacho saneador sob recurso, por entender que o mesmo não enferma de erro de julgamento quanto à matéria de facto ou de direito.

b) Em causa está a caducidade do direito de acção, decorrente do decurso do prazo previsto na alínea b) do nº 1 do art. 58º do CPTA, com a suspensão prevista no nº 4 do art. 59º do mesmo diploma legal, por ter sido deduzido recurso hierárquico.

c) Em síntese, a decisão ora recorrida conclui pela caducidade do direito de acção a 05/01/2016, com a consequente extemporaneidade da petição entregue pela ora Recorrente a 29/04/2016.

d) Quanto ao prazo legal para impugnação contenciosa, entende-se que o mesmo está contemplado no CPTA, mais concretamente na alínea b) do nº 1 do art. 58º e nº 4 do art. 59º daquele diploma legal, por estar em causa uma acção administrativa de condenação à prática de acto devido em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade da liquidação, conforme disposto no nº 2 do art. 97º do CPPT, conjugado com o art. 191º do CPTA,

e) Pois o pedido da acção consiste na anulação da decisão de intempestividade da reclamação graciosa, que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, com a consequente condenação da AT a apreciar o seu mérito.

f) Admitir-se, como pretende a Autora, que com a notificação do indeferimento do recurso hierárquico seja reaberta a via judicial para impugnar a reclamação graciosa “constitui uma afronta ao princípio da boa-fé que funciona como cláusula geral de valoração dos comportamentos dos intervenientes”

g) Sobre a interpretação e aplicação do nº 4 do art. 59º do CPTA, o despacho saneador sob recurso louva-se no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA, de 23/02/2017, no processo nº 01268/16,

h) Do qual resulta que a interposição de recurso hierárquico facultativo tem a virtualidade de suspender o prazo para impugnar contenciosamente um acto em matéria administrativa, porém essa suspensão cessa com a notificação da decisão sobre recurso ou com o decurso do prazo legal para a sua decisão.

i) Efectivamente, embora seja verdade que o CPTA consagra um regime que confere ao interessado a possibilidade de cumular as prerrogativas da impugnação administrativa hierárquica e do potencial recurso à via judicial, nos termos do 59.º, n.º 4 do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa cessa com o facto que ocorra em primeiro lugar: ou com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir (cf. neste sentido, entre outros, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 06/03/2016, proferido no processo n.º 01327/13.7BEPRT).

j) Mais, a aplicação do nº 4 do art. 59º do CPTA à situação dos autos não coloca minimamente em causa o

imperativo constitucional de impugnabilidade contenciosa de todos os actos administrativos que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares pois o acto efectivamente impugnado é o que arquiva a reclamação graciosa por extemporaneidade, o qual é susceptível de impugnação judicial nos termos do nº 2 e nº 4 do art. 59º do CPTA, ainda com a possibilidade de recurso hierárquico meramente facultativo.

k) Na verdade, o indeferimento do recurso hierárquico assume a natureza de acto meramente confirmativo, o qual, por não ser lesivo, é insusceptível de ser impugnado autonomamente nos termos do artigo 51.º n.º 1 CPTA, conforme jurisprudência consolidada (por exemplo acórdão do STA de 10/08/2003, processo n.º 01494/03).

l) Ainda sobre a matéria em discussão, importa trazer à colação o acórdão do TCA Norte, de 09/28/2017, no processo nº 00580/14.3BEPRT, plenamente aplicável à situação dos autos.

m) Por fim, importa atentar que a inércia da Recorrente na apresentação da presente acção não se afigura minimamente imputável à AT, conforme explicitado no despacho sob recurso,

n) Uma vez que, por um lado, quanto ao teor da notificação recebida pela Autora com a comunicação do indeferimento do recurso hierárquico, estando já nessa data esgotado o prazo para impugnar judicialmente o acto de indeferimento da reclamação graciosa, não se pode imputar à AT a inércia da Autora ao deixar passar o prazo legalmente previsto para deduzir esta acção,

o) Mais acrescendo, por outro lado, que aquando da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, acto administrativo que a Autora pretende impugnar judicialmente, a AT esclareceu-a devidamente dos meios que tinha ao seu dispor para reagir contra a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa, inexistindo uma conduta da AT que tenha induzido a Autora em erro.

p) Assim sendo, resulta forçoso concluir inexistir qualquer confiança ou expectativa legítima susceptível de tutela jurídica, pois a inércia da Autora, na propositura da acção dentro do respectivo prazo legal, atentas as circunstâncias de facto em apreço, não é imputável à AT,

q) Inexistindo, por conseguinte, circunstâncias excepcionais que permitam admitir a impugnação para além do prazo legal da alínea b) do nº 1 o art. 58º do CPTA.

r) Nos termos do supra exposto resulta que o despacho saneador sob recurso não incorreu em qualquer erro de julgamento, quer quanto aos factos quer quanto ao direito, devendo o recurso ser julgado improcedente.

Nos termos supra expostos, deve o presente recurso ser considerado improcedente.».

1.3. Foi notificado o Ministério Público junto deste Tribunal.

1.4. Com dispensa dos vistos legais dos Exmos. Desembargadores Adjuntos (cfr. art. 657º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), submete-se desde já à conferência o julgamento do presente recurso.

Questões a decidir:

As questões sob recurso e que importam decidir, suscitadas e delimitadas pelas alegações de recurso e respectivas conclusões, consiste em saber se a sentença recorrida errou no julgamento que efectuou da

excepção de caducidade do direito de acção.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. De facto

2.1.1. Matéria de facto dada como provada e não provada na 1ª instância e respectiva fundamentação:

«**1.** Em 21-05-2015 a autora apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2012 – cfr. doc. de fls. 116 e ss. dos autos e 1 verso a 16 verso do p.a.;

2. A coberto do Ofício n.º ...44, datado de 30-07-2015 e recebido pela destinatária em 31-07-2015, foi comunicada à autora a decisão de arquivamento da reclamação aludida no ponto anterior – cfr. Ofício de fls. 189 do p.a. e de fls. 157 dos autos e carimbo nele aposto, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

3. Em 12-08-2015 a autora apresentou recurso hierárquico contra a decisão de arquivamento do procedimento de reclamação graciosa n.º ...65 – cfr. Doc. de fls. 197 verso e ss. do p.a.;

4. Consta de Ofício com o n.º ...61, datado de 20-08-2015 e remetido à autora por correio registado em 21-08-2015, designadamente que:

“(…) Para os termos e efeitos do disposto no artigo 172.º do Código do Procedimento Administrativo, fica V.ª Ex.ª por este meio notificado de que os autos supramencionados foram, nesta data, remetidos à Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, conforme disposto no art.º 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário. (...)”

- cfr. Ofício de fls. 268 verso cujo teor se dá por integralmente reproduzido e Comprovativo de Registo de fls. 269 do p.a.;

5. A coberto do Ofício n.º ...02, datado de 28-01-2016 e rececionado pela A. em 29-01-2016, foi esta notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico aludido no ponto 3 – cfr. Ofício de fls. 190 autos e carimbo nele aposto, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

6. A presente acção foi apresentada em juízo a coberto de correio expedido no dia 28.04.2016 e deu entrada neste tribunal no dia 29.04.2016 – cfr. fls. 201 a 202 e comprovativo de entrega de documento de fls. 3 todas dos autos;

*

Com relevo para esta decisão, inexistem factos que importe registar como não provados.

*

A convicção do tribunal baseou-se no teor dos documentos referidos em cada uma das alíneas antecedentes.»

2.2. De direito

Nos presentes autos, vem interposto recurso jurisdicional contra a decisão que, julgando procedente a excepção dilatória da caducidade do direito de acção, absolveu o réu da instância relativa à presente acção

administrativa especial, na modalidade de impugnação de acto administrativo e de condenação à prática do acto devido, tendo em vista que seja “anulado o ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada com fundamento na sua extemporaneidade e a condenação da AT a apreciar o mérito da pretensão deduzida na reclamação”.

Para julgar procedente a excepção de caducidade do direito de acção, o tribunal recorrido julgou o seguinte:

«Como resulta da factualidade assente a A. deduziu reclamação graciosa contra liquidação de IRC, a qual foi arquivada por intempestivamente apresentada. Inconformada, a A. deduziu recurso hierárquico contra a decisão proferida na reclamação graciosa e, na sequência do indeferimento desta última, apresentou a presente acção administrativa.

Nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea p) do CPPT, o processo judicial tributário compreende «O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções e outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação». E, por força do n.º 2 do mesmo artigo, «O recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.».

Uma vez que o ato em crise nestes autos não chegou a apreciar a legalidade da liquidação que era seu objeto, a aqui A. só podia contra ele reagir através de acção administrativa porquanto, de conformidade com o disposto no artigo 191.º do CPTA «A partir da entrada em vigor deste Código, as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação e atos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa.».

Posto isto, dúvidas não podem subsistir em como à impugnação judicial do ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela A. eram aplicáveis as regras do CPTA, e já não as do CPPT, pelo que é à luz daquele Código que deve ser apreciada a tempestividade da presente acção.

A autora não imputa ao ato de arquivamento da reclamação nenhum vício determinante da sua nulidade, pelo que dispunha apenas do prazo de 3 meses para promover a sua impugnação, segundo prescreve o artigo 58.º, n.º 1, alínea b), do CPTA, contados nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

Estatui o n.º 4 do artigo 59.º do CPTA que «A utilização de meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa do ato administrativo, que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do respetivo prazo legal, consoante o que ocorra primeiro.».

Assim, diferentemente da douda argumentação desenvolvida pela Autora na pronúncia oferecida ao abrigo do disposto na al. a) do n.º1 do artigo 87.º do CPTA, o prazo de três meses, previsto na al. b) do n.º 1 do artigo 58.º do CPTA, para a impugnação judicial do ato de indeferimento da reclamação graciosa, inicia-se no dia imediato à notificação desta (cfr. artigo 59.º, n.º 2 do CPTA) e suspende-se com a interposição do recurso hierárquico, retomando o seu curso com a notificação da respetiva decisão ou com o decurso do

prazo legalmente previsto para esta, conforme o que primeiro ocorrer.

Ora, conforme consta do Ofício mencionado no ponto 2 do probatório, a impugnação administrativa / recurso hierárquico da decisão de arquivamento da reclamação graciosa era facultativa. Ou seja, a autora podia, como fez em 12-08-2015, apresentar recurso hierárquico, ou interpor ação administrativa no prazo de 3 meses a contar da notificação da referida decisão.

Uma vez que A. optou pela interposição de recurso hierárquico, suspendeu-se o prazo para impugnar judicialmente; tendo a requerente sido notificada (cfr. ponto 4 do probatório) da remessa do processo, em 20/08/2015, ao órgão competente para dela conhecer (cfr. artigo 198.º do CPA e 66.º do CPPT), o efeito suspensivo do prazo de caducidade da ação, associado à interposição da impugnação administrativa (recurso hierárquico) e previsto no artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, cessou retomando a sua contagem, não com a notificação à requerente da decisão proferida no recurso hierárquico (em 29/01/2016), mas com o decurso do prazo legal de decisão de 60 dias (que se completou em 19.10.2015), por este se ter verificado em momento anterior. Esta factualidade tem de presumir-se conhecida pela A., dado que lhe foi comunicada a data do envio do recurso hierárquico à entidade competente para a respetiva apreciação (cfr. neste sentido o Acórdão do TCAN de 10-05-2012 proferido no Proc. n.º 00794/10.5BECBR).

Veja-se a este respeito e com fundamentação a que se adere na íntegra, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA, proferido em 23-02-2017 no processo n.º 01268/16, do qual se transcreve o ponto II do sumário: Nos termos previstos no art. 59º/4 do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa decorrente de interposição de recurso hierárquico facultativo cessa com a notificação da decisão proferida sobre essa impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar. (sublinhado da autoria da signatária).

Na senda da jurisprudência mencionada supra, o prazo para impugnar o ato de indeferimento da reclamação graciosa e, bem assim, para exigir a prática do ato devido, apenas esteve suspenso entre 12/08/2015 e 19/10/2015, data em que se completaram os 60 dias de que a AT dispunha para apreciar o recurso hierárquico, em conformidade com o n.º 5 do artigo 66.º do CPPT. A contagem deste prazo foi, portanto, retomada a 20/10/2015.

Ora, se a autora foi notificada do ato impugnado em 31-07-2015, como resulta dos factos provados, até ao dia 12-08-2015 – data da receção do recurso pela entidade ad quem – decorreram doze dias, para efeito de impugnação judicial. O prazo previsto no artigo 58.º do CPTA suspendeu-se a partir desta data, devendo contar-se então, uma vez que à interessada foi dado conhecimento do envio do requerimento à entidade a quo, o prazo de 60 dias, com início no dia 20-08-2015, o qual teve o seu terminus em 19-10-2015.

Em consequência, considerando os doze dias inicialmente decorridos entre a notificação do ato e a interposição do recurso hierárquico, o prazo de três meses previsto na al. b) do n.º 1 do artigo 58.º do CPTA, transformado em noventa dias, por imperativo da suspensão ocorrida, completou-se em 05-01-2016. E não colhe a alegação da autora, de que as suas ações apenas seguiram as sugestões apresentadas pela AT nos ofícios que lhe dirigiu para notificação dos respetivos atos finais.

(...) Em suma, na data da remessa da petição inicial a este Tribunal – 28/04/2016 – encontrava-se já esgotado o prazo para impugnar o ato de indeferimento da reclamação graciosa, independentemente de se levarem em conta as alterações que o Decreto-Lei 214-G/2014, de 2 de outubro veio operar no CPTA (que

se consideram aqui aplicáveis por via do artigo 15.º, n.º 2 do referido Decreto -Lei), ou não.

Tendo em conta que a petição da presente ação deu entrada em 29-04-2016, quando o prazo para impugnação do ato em causa nos autos já tinha terminado em 05-01-2016, deve ser considerada extemporânea por caducidade do atinente direito, o que constitui exceção dilatória prevista no artigo 89.º, n.º 4, al. k) do CPTA, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa com a consequente absolvição da instância (cfr. n.º 2 do artigo 89.º do CPTA). **(fim de transcrição)**

2.2.1. Insurge-se a Recorrente contra o assim decidido afastando aplicação do artigo 59º, n.º 4 do CPTA, porquanto estarmos no domínio do contencioso tributário ao qual são aplicáveis as normas contidas no CPPT respeitantes ao recurso hierárquico e sua impugnação, quais sejam os artigos 67º e 76º do CPPT, dos quais decorre que o acto de indeferimento do recurso hierárquico é em si objecto de impugnação e o prazo para o efeito a contar da sua notificação (vide conclusões A. a I.).

Em suma, cumpre a este tribunal, antes de passar ao segundo argumento da Recorrente, dirimir a questão de qual o regime legal aplicável, CPPT ou CPTA à situação que ocupa os presentes autos.

A nosso ver a sentença recorrida não merece censura, não padece dos erros que lhe são apontados pela Recorrente.

Vejamos.

Com efeito a delimitação geral dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial para impugnação de actos em matéria tributária resulta do art. 97.º, n.º 1, alíneas d) e p), do CPPT.

De harmonia com estas normas o processo judicial tributário compreende:

“1-(...) d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação; (...) p) O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação;(...)”

Como se vê, a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e, se não comporta uma apreciação desse tipo, é aplicável o recurso contencioso/acção administrativa especial.

Esta será a regra geral, aplicável sempre que não se estabelecer especialmente um determinado meio processual (Cf., neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25.09.2009. recurso 194/09).

Ora no caso em apreço está em causa o acto que indefere o pedido formulado em sede de reclamação graciosa por alegada extemporaneidade, ou seja, questão tributária que não comporta apreciação da legalidade do acto de liquidação.

A aplicação deste quadro normativo ao caso vertente leva-nos, pois, a concluir que contrariamente ao avocado pela Recorrente o regime legal aplicável é o que decorre do CPTA.

É que, a aplicabilidade subsidiária das normas do processo administrativo no processo tributário resulta do preceituado na al. c) do artigo 2.º da LGT e da al. c) do artigo 2.º do CPPT. Assim, identificada que seja uma omissão das normas tributárias no que respeita à disciplina de algum aspeto do processo tributário, o legislador impõe o recurso às disposições do CPTA cuja aplicabilidade possa ser convocada, conforme as especificidades do caso concreto. Para além de tais situações em que as normas de processo administrativo são convocadas a título subsidiário, o legislador, na disciplina de aspetos do processo tributário em relação aos quais considera não existirem especificidades que justifiquem uma disciplina jurídica distinta da que resulta da aplicação do processo administrativo, convoca a aplicação destas normas de forma direta. Determina o princípio da plenitude dos meios processuais, aplicável ao contencioso tributário, que a cada direito deverá corresponder um meio processual adequado a fazer valê-la em juízo, simplesmente, o meio processual a convocar – o qual deverá ser selecionado em razão da pretensão que se pretenda deduzir – poderá resultar expressamente previsto nas normas de contencioso tributário ou ser convocada a aplicação dos meios previstos no âmbito do contencioso administrativo.

Nos termos das disposições conjugadas da al. p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como, de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, é regulado pelas normas do CPTA – ou seja, actos administrativos em matéria tributária que não estejam sujeitos ao regime de impugnação judicial.

Neste contexto a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem promovido a delimitação da identificação dos referidos actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2009, proferido no âmbito do Processo n.º 194/09, de 10.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 738/13, e de 10.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 738/13, de 18.06.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 1752/13, e de 28.01.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 1913/13, disponíveis em www.dgsi.pt). Excluem-se do conceito, em consequência, os actos administrativos relativos a questões tributárias que comportem, direta ou indiretamente, a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.05.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 674/09, e de 28.04.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 1020/09,

Vejamos, então, a tipologia de pedidos admissíveis no âmbito de ações administrativas de âmbito tributário: a) Impugnação de atos administrativos – a impugnação dos atos de indeferimento, total ou parcial, ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, é expressamente reclamada pela al. p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

É precisamente nesta última situação que a situação dos autos se enquadra, a questão a resolver, como o

próprio A. refere na sua p.i. ao definir o objecto da acção, versa exclusivamente sobre a decisão de intempestividade proferida no âmbito da reclamação graciosa, ponto assente que não comporta em si apreciação da legalidade do acto de liquidação.

A decisão de arquivamento da reclamação graciosa foi notificada à Autora com expressa menção dos meios ao seu dispor de reacção, nomeadamente a via graciosa, por via de recurso hierárquico, ao abrigo do disposto no artigo 80º da LGT e do artigo 66º do CPPT, ou, contenciosamente, no prazo de três meses por via da competente acção administrativa especial, nos termos previstos nos artigos 46º e ss. do CPTA, ex vi n.º 2 do artigo 97º do CPPT.

Em face do exposto dúvidas não temos que do despacho de arquivamento da reclamação graciosa cabia o recurso a via contenciosa (acção administrativa especial) no prazo de três meses ou o recurso a via graciosa mediante recurso hierárquico no prazo de trinta dias, do que decorre a natureza facultativa deste último (artigo 67º n.º 1 do CPPT), pois que a sua interposição não reveste carácter obrigatório.

Contudo, caso a decisão do recurso hierárquico passe pelo conhecimento estrito dos termos formais da reclamação graciosa, ou seja, se, no fundo, não apreciou a legalidade de um ato de liquidação, o processo impugnatório adequado é o recurso contencioso (melhor dizendo, a acção administrativa especial, nos termos do artigo 191.º do CPTA). Quanto à impugnação por esta via, os prazos e regras aplicáveis serão as constantes do CPTA, mormente dos artigos 58.º e seguintes.

Propugna a Recorrente que o disposto no “artigo 76.º do CPPT torna claro que, nos casos de reclamação graciosa – qualquer que seja o seu fundamento – seguida de recurso hierárquico, a decisão impugnável é sempre a decisão secundária (decisão do recurso hierárquico) e não o acto primário que incide sobre aquele primeiro meio administrativo (decisão que recai sobre a reclamação graciosa)”. Não podemos de modo algum sufragar a interpretação avocada, como bem refere o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao referido artigo de que “(...) se a decisão do recurso hierárquico interposto do acto de indeferimento de reclamação graciosa não apreciar efectivamente a legalidade do acto de liquidação que aquela tem por objecto (por exemplo, por existir alguma questão prévia, como a tempestividade ou a falta de legitimidade do recorrente, que obstem ao conhecimento do mérito da reclamação), essa decisão será um acto administrativo que não conhece da legalidade do acto de liquidação, pelo que o meio processual adequado para a sua impugnação será o recurso contencioso (actualmente, a acção administrativa especial), como decorre do n.º 2 do art. 97º do CPPT.” (in Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª ed. Pág. 668).

Do indeferimento de recurso hierárquico de reclamação graciosa cabe, se não tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto (artigo 76.º, n.º 2 do CPPT), a acção administrativa especial a deduzir no prazo de três meses (artigo 58.º n.º 2 alínea b) do CPTA), quando não comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação, sendo que apenas nos casos em que comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação, será admissível impugnação judicial a deduzir no prazo de 90 dias contados da notificação, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT.

É esta a orientação uniforme e constante do Supremo Tribunal Administrativo, expressa designadamente nos acórdãos de 07/11/07 (rec. 418/07), de 09/10/08 (rec. 567/08), de 04/3/09 (rec.1034/08) e 15/04/09 (rec. 1108/08), que encontra apoio em Jorge Lopes de Sousa, op. cit., pp. 578 a 581 (notas 7 e 8 ao art.

76.º do CPPT) e a que hoje adere igualmente a doutrina (cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 397; Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2.ª ed., Coimbra, 2008, pp. 188/189).

Entendemos assim, na esteira dos acórdãos e autores citados, acolhendo a fundamentação da sentença sob recurso, que o prazo para deduzir “impugnação” de acto de indeferimento de recurso hierárquico de reclamação graciosa que aprecie a legalidade de um acto que não comporte a apreciação da liquidação obedece aos prazos e formas de contagem decorrentes do CPTA, nomeadamente do disposto no artigo 59º n.º 4, de que a suspensão do prazo de impugnação contenciosa decorrente de interposição de recurso hierárquico facultativo cessa com a notificação da decisão proferida sobre essa impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar.

Pelo exposto, não tendo sido alvo de sindicância a contagem dos prazos naqueles termos, improcede neste segmento o recurso que pretendia afastar aplicabilidade das normas do CPTA in casu.

2.2.2. A segunda linha de argumentação da Recorrente, prende-se com os termos em que a notificação do indeferimento do recurso hierárquico foi concretizada, alegando que o tribunal a quo errou no julgamento ao entender que a Autora não foi condicionada, na sua acção, pela errada indicação do prazo para reacção contenciosa, não se observando, no caso, a frustração da sua confiança nas informações emanadas da própria Administração.

Considera a Recorrente, que é inequívoco que, ao sugerir AT na sua notificação que do acto de indeferimento do recurso hierárquico poderia ser deduzida «acção administrativa especial, nos termos previstos nos artigos 46.º e seguintes do CPTA, ex vi o n.º 2 do artigo 97.º do CPPT», criou na Autora, pelo menos, a legítima expectativa de que esta decisão (secundária) seria impugnável através daquele mecanismo contencioso.

Sobre a vexata questio, rebateu o tribunal a quo nos seguintes termos:

«É que admitir-se que esta ultima notificação (da decisão do recurso hierárquico), por mencionar que o interessado tem 3 meses para interpor acção administrativa, reabre o prazo para impugnar a decisão da reclamação, constitui uma afronta ao princípio da boa-fé que funciona como cláusula geral de valoração dos comportamentos dos intervenientes.

Nem se diga que é diverso o entendimento jurisprudencial, pois o que reiteradamente afirmam os tribunais superiores é que “o contribuinte Autor não pode ser prejudicado por uma errada indicação do prazo para impugnação contenciosa, quando esse erro é da inteira responsabilidade da Administração, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, já que se trata de expectativas e confiança que merecem ser tuteladas” (cfr. acórdão do STA de 12-04-2012, proferido no Proc. n.º 0122/12). E no caso em análise, porque aquando da informação prestada pela administração tinha já decorrido o prazo para interpor a acção administrativa, inexistente qualquer expectativa ou confiança que mereça ser tutelada.

Perante a factualidade provada, é inevitável concluir que a informação prestada pela AT, porque posterior ao esgotamento do prazo para impugnação judicial do ato, não teve qualquer influência na conduta da autora que, apenas por motivos a ela imputáveis, deixou passar o prazo legalmente previsto para deduzir a

esta ação, pelo que não pode agora querer prevalecer-se de uma informação que em nada contribuiu para a sua inércia, a fim de a justificar.» **(fim de transcrição)**

Efectivamente, a questão não se coloca, como pretende a Recorrente, numa mera óptica de erro na indicação meio de reacção contencioso indicado na notificação – caso em que haveria de facultar a possibilidade de utilizar o meio de reacção indicado pela Recorrente – mas, antes, numa óptica de erro no prazo que lhe foi indicado para impugnar judicialmente o acto, tendo em conta que a impugnação foi apresentada no prazo assinalado na notificação efectuada.

A errónea indicação do meio de defesa na notificação efectuada não torna, obviamente, como idóneo o meio processual utilizado, e a errónea indicação do prazo para reagir judicialmente apenas deve ser valorado quando se verifica que, independentemente do meio processual utilizado, a petição foi oferecida dentro do prazo assinalado.

Na verdade, e como é de elementar justiça, o contribuinte Autor não pode ser prejudicado por uma errada indicação do prazo para impugnação contenciosa, quando esse erro é da inteira responsabilidade da Administração, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, já que se trata de expectativas e confiança que merecem ser tuteladas.

Aliás, a lei em determinadas situações prevendo a possibilidade de que possam ocorrer lapsos, preconiza a solução a adoptar. É o caso previsto no n.º 3 do artigo 198.º do Código Processo Civil, onde se prevê expressamente que a concessão irregular de um prazo de defesa mais dilatado faz admitir a dedução de defesa no prazo indicado na citação e, bem assim, o caso previsto no n.º 6 do artigo 161.º desse mesmo Código, quando estipula que os erros e omissões das notificações efectuadas pela secretaria dos tribunais (órgãos administrativos) não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes. É ainda o caso previsto no artigo 58.º, n.º 4, alínea a), do CPTA, que admite que a impugnação contenciosa de actos anuláveis (que, em princípio, deve ser feita no prazo de três meses), seja feita posteriormente caso se demonstre que a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente “por a conduta da Administração o ter induzido em erro”.

Disposições legais que mais não são que uma afloração do princípio geral de direito da boa fé – ninguém pode ser penalizado em consequência da falta ou irregularidade que lhe não é imputável – instituídas por exigências evidentes de justiça e que, por isso, devem ser consideradas de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito Democrático consignada no artigo 2.º da Constituição, mas também por serem postuladas pelo próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (arts. 20.º, n.º 1, e 68.º, n.º 4, da Constituição), que não pode deixar de exigir para sua concretização a concessão de uma possibilidade efectiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos.

Em suma, o princípio de boa-fé, que funciona como cláusula geral de valoração dos comportamentos dos intervenientes, impõe que a Autora, ora Recorrente, não possa ser prejudicada pelo erro contido na notificação, da responsabilidade de Administração.

Mas no caso concreto, nenhum prejuízo advém para a Recorrente da errada menção de que podia reagir

nos termos do artigo 46º do CPTA e seguintes do indeferimento, é que o prazo para impugnar contenciosamente o acto impugnável (decisão proferida no âmbito da reclamação graciosa) já havia caducado em outubro de 2015, e o erro da administração não detém a virtualidade de “ressuscitar” prazos já expirados.

Os erros das notificações atendíveis, à luz dos princípios da segurança jurídica e boa fé, só são aclamáveis e atendíveis quanto a prazos para defesa de actos administrativos lesivos que de algum modo prejudiquem a parte na sua defesa, o que não ocorre com toda a certeza in casu, pois aquando da notificação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, já havia precluído por caducidade o direito à dedução de acção administrativa especial.

Como bem referiu o tribunal a quo a petição inicial é inequívoca quanto ao acto que pretende impugnar - o arquivamento da reclamação graciosa - e na data em que foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (29.01.2016) tinha já decorrido o prazo para impugnar judicialmente esse acto, pelo que a menção efetuada naquela notificação ao prazo de 3 meses para interpor acção administrativa especial não tem a virtualidade de reabrir a via judicial, entretanto fechada por se ter esgotado o prazo.

Mais se diga, que a impugnação é admitida, para além do prazo previsto no n.º 1 do artigo 58.º do CPTA, “quando se demonstre que a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente, em virtude de a conduta da administração ter induzido o interessado em erro” (cfr. alínea b) do n.º 4 do mesmo artigo); no entanto, in casu, a conduta da administração não induziu a Recorrente em erro, por um lado, porque a esclareceu devidamente dos meios que tinha ao seu dispor para reagir aquando da notificação da decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa, por outro, porque a notificação da decisão do recurso hierárquico ocorreu já depois de transcorrido o prazo para impugnar aquela outra decisão.

Não ignora este tribunal ad quem a posição firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo de que “A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objecto imediato a decisão da reclamação e por objecto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação” pelo que “Anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação, quer dos vícios imputados ao acto tributário” (cf. Acórdão proferido pelo STA em 2011.11.16, no proc. 0723/11, e no mesmo sentido os Acórdãos proferidos em 2013.09.11, no proc. 01138/12, em 2014.06.18, no proc. 01942/13, em 2015.05.20, no proc. 01021/14, em 2016.10.12, no proc. 0427/16, em 2020.01.08, no proc. 02546/08.3BEPRT 0192/18, em 2020.09.16, no proc. 01460/06.1BEPRT, em 2020.09.16, no proc. 01438/16.7BELRS 01386/17, em 2020.11.18, no proc. 0608/13.4BEALM 0245/18, e em 2021.01.13, no proc. 0129/18.9BEAVR). Asserção esta, que não cede perante a circunstância de a Administração fiscal, rejeitando liminarmente o pedido de reclamação graciosa com fundamento na sua alegada extemporaneidade, não ter chegado a apreciar a legalidade das liquidações, assente no princípio da promoção do acesso à justiça, que deve imperar na interpretação das normas processuais [cf. art. 7.º do CPTA, aplicável ex vi art. 2.º, alínea c) do CPPT].

Donde “[a] impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação - artigo 99.º do CPPT - independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no

caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito - acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação)” (cf. neste sentido o supracitado Acórdão do STA proferido em 13.01.2021, no proc. 0129/18.9BEAVR).

Apesar das razões jurisprudenciais actuais elencadas, das quais se pode concluir que em abstracto que, a impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade dos actos de liquidação não obstante a decisão proferida no âmbito do procedimento de reclamação graciosa ser de rejeição por intempestividade, tal conhecimento está vedado in casu por duas ordens de razão (i) a ilegalidade da liquidação não faz parte do objecto e do pedido e, (ii) o decurso do prazo para apresentação de impugnação judicial e/ou acção administrativa especial do acto de indeferimento da reclamação graciosa mostra-se precludido, o que impede este Tribunal ad quem de ir mais além por não se verificarem preenchidos os pressupostos para determinar o conhecimento da legalidade da liquidação.

Sem necessidade de mais considerando, improcede, pois, também o recurso nesta parte.

2.3. Conclusões

I. Estando em causa acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido em matéria tributária, que não comporte a apreciação da legalidade da liquidação, o regime aplicável decorre, directamente, do CPA e do CPTA (cfr. artigo 97.º, n.º 2 do CPPT).

II. Em situações de recusa expressa por parte da administração à pretensão que lhe foi dirigida pelo interessado, o direito de acção caduca no prazo de três meses contado desde a notificação do acto, sendo aplicável o disposto nos artigos 59.º e 60.º do CPTA – cfr. artigo 69.º, n.º 2 e n.º 3 do CPTA.

III. Nos termos previstos no art. 59º n.º 4 do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa decorrente de interposição de recurso hierárquico facultativo cessa com a notificação da decisão proferida sobre essa impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar.

IV. A errónea indicação do prazo para reagir judicialmente deve ser valorada, face ao princípio geral de direito da boa fé, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, quando merecedor de tutela, o que não ocorre quando no momento em que ocorre essa notificação já se mostrava precludido o direito que se arroga.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Porto, 27 de abril de 2022

Irene Isabel das Neves

(Relatora)

Ana Paula Santos

(1.º Adjunta)

Margarida Reis

(2.ª Adjunta)

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