TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01226/16.0BEPRT	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. O prazo de 30 dias, estabelecido no artigo 175.º, n.º 1, do CPA, (ou de 60 dias, estabelecido no artigo 66.º, n.º 5 do CPPT), para a decisão do recurso hierárquico, conta-se a partir do termo do prazo legal de 15 dias, para o autor do acto se pronunciar e o remeter ao órgão competente para conhecer do recurso (arts. 171º, nº 1, e 172º, nº 1, do CPA)

III. Sempre que não seja respeitado o prazo legalmente estabelecido, para a remessa do processo ao órgão competente para decidir e, a remessa não seja notificada ao requerente, impõe-se manter o termo do prazo legal de 15 dias para efeito de se iniciar a contagem do prazo a que alude o artigo 175º, n.º 1 do CPA (66º, n.º 5 do CPPT)

IV. Se, nos termos do disposto no art. 59º, nº 4, do CPTA, a impugnação administrativa suspende e, na medida da respectiva duração, inutiliza o prazo da impugnação contenciosa, então, sob pena de se eternizar a indefinição acerca da situação jurídica das partes, é forçoso, em nome da segurança jurídica, impor um limite à duração da suspensão, de modo a conciliar de forma equilibrada estes princípios com o da tutela judicial efectiva.*

* 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** (P..., S.A.), notificada da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em que, no âmbito da acção administrativa por si intentada, foi julgada procedente a exceção dilatória de caducidade do direito de ação, inconformada vem dela interpor o presente recurso jurisdicional.

Alegou, formulando as seguintes **conclusões**:

«**A)** O presente recurso tem por objeto a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a exceção dilatória de caducidade do direito invocada pelo Ministério das Finanças no âmbito da ação administrativa intentada pela Recorrente na qual se peticionou a anulação do indeferimento do pedido de isenção de IMT relativamente à aquisição de prédio por expropriação, bem como a condenação da ré a reconhecer aquela isenção;

B) Entendeu o Tribunal a quo que, não obstante não ter resultado provado que a remessa do recurso hierárquico ao órgão competente para decidir do mesmo foi notificada à Recorrente, esse facto será irrelevante na suspensão do prazo de impugnação administrativa, nos termos do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA;

C) Considerou o Tribunal a quo que, na contagem do prazo de três meses para deduzir ação administrativa e respetiva suspensão nos termos do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, deve apenas ter-se em conta (i) a data de notificação do indeferimento do pedido de isenção de IMT, (ii) a data e interposição do recurso hierárquico; (iii) o termo do prazo para a remessa do recurso hierárquico ao órgão competente para a sua decisão e (iv) o prazo para a decisão do recurso hierárquico;

D) Na perspetiva sancionada pelo Tribunal a quo, independentemente de a remessa do recurso hierárquico para o órgão competente para a sua decisão ser efetuada antes do prazo de 15 dias previsto no artigo 172.º, n.º 1 do CPA sem notificação ao destinatário ou já depois de esgotado esse prazo, para efeitos de suspensão do prazo para a impugnação contenciosa apenas releva o termo do prazo de 15 dias, dele se retomando a contagem do prazo para decidir o recurso hierárquico e daí o prazo para propor ação administrativa nos termos do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA;

E) A Recorrente não aceita tal entendimento, porquanto o mesmo se apoia numa parte da jurisprudência que não pode prevalecer atento o princípio do acesso ao direito consagrado pelo artigo 20.º da CRP;

F) A jurisprudência que deve colher é aquela segundo a qual, sendo utilizada a impugnação administrativa e não tendo sido notificada ao contribuinte a remessa da mesma para o órgão competente para a sua decisão (como sucedeu in casu), o efeito suspensivo do prazo de caducidade da ação administrativa, nos termos do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, somente se esgota com a notificação ao contribuinte da decisão que recair sobre a citada impugnação administrativa, ainda que o prazo legal para decidir a mesma tenha terminado em momento anterior.

G) Esta é a jurisprudência que vai de encontro às garantias dos contribuintes, sobretudo atendendo a que é entendimento pacífico dos tribunais superiores que a falta de menção na notificação dos atos administrativos em matéria tributária à suspensão do prazo da ação administrativa é sanada caso o destinatário não lance mão da faculdade incluída no artigo 37.º do CPPT e que a notificação do recurso

hierárquico se dá numa fase do procedimento em que não é obrigatória a constituição de mandatário judicial;

H) Por todos estes motivos, deve a matéria de facto ser alterada, passando a dar-se como não provado o facto de a Recorrente ter sido notificada da remessa do recurso hierárquico ao órgão competente para a sua decisão;

I) Em face da ausência de notificação da remessa do recurso hierárquico, apenas com a notificação da decisão do projeto de indeferimento do recurso hierárquico, em 04.01.2016, através do ofício n.º ...49 de 29-12-2015, é que a Recorrente tomou conhecimento da remessa do recurso hierárquico para o órgão competente para a sua decisão.

J) O que significa que, a partir de 04.01.2016, se inicia o prazo para o órgão competente decidir o recurso hierárquico, e para, posteriormente a esse prazo, a Recorrente intentar ação administrativa.

K) porquanto, a partir da remessa ao órgão competente, este tinha 60 dias para decidir,

L) E, findos esses 60 dias, a Recorrente tinha 3 meses para intentar a presente ação administrativa.

M) A petição inicial deu entrada em 03.05.2016 (ainda antes de notificado o indeferimento do recurso hierárquico), pelo que é a presente ação tempestiva, devendo a questão de mérito ser conhecida pelo Tribunal de recurso;

N) A questão de mérito, que se dá por integralmente reproduzida nos termos em que foi aduzida na petição inicial, tem que ver com o pedido de reconhecimento de isenção de IMT apresentado pela Recorrente relativamente ao prédio sito na Rua (...), correspondente à Parcela ...0 da Unidade de Intervenção das (...);

O) Este pedido foi apresentado dentro do limite temporal consagrado na lei, nos termos dos artigos 10.º, n.º 1 e 36.º, n.º 3 do Código do IMT, porquanto o que releva para efeitos de contagem de prazo para apresentação do pedido de isenção é a data em que o despacho de adjudicação se tornou definitivo, na medida em que, até esse momento, a adjudicação da propriedade pode ser contestada;

P) Apenas com o trânsito em julgado do despacho de adjudicação se produz o efeito de transferência da propriedade para o expropriante, no caso a Recorrente, pelo que, antes decurso desse prazo não teria a Recorrente legitimidade para requerer a isenção do pagamento do IMT sobre a aquisição de um prédio que desconhecia se lhe iria, definitivamente, ser adjudicado ou não;

Q) O pedido de reconhecimento de isenção de IMT de imóveis adquiridos nas referidas condições poderia ser solicitado, nos termos do n.º 3 do artigo 36.º do Código do IMT, dentro dos 30 dias posteriores ao trânsito em julgado do despacho que determinou a adjudicação (que ocorreu em 11.09.2008), i.e., até 13.10.2008, muito embora a Recorrente o tenha submetido antes, em 08.10.2008, ou seja, tempestivamente;

R) O despacho de indeferimento do pedido de reconhecimento da isenção de IMT deve assim ser anulado por incorrer em vício de violação de lei e deve ser reconhecida a requerida isenção de IMT.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE, POR PROVADO E, CONSEQUENTEMENTE, REVOGADA A SENTENÇA RECORRIDA E SUBSTITUÍDA POR ACÓRDÃO QUE CONHEÇA A QUESTÃO DE MÉRITO E:

a) ANULE O ATO ADMINISTRATIVO CONSUBSTANCIADO NA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DO

PEDIDO DE ISENÇÃO DE IMT, RESULTANTE DA AQUISIÇÃO DE PRÉDIO POR EXPROPRIAÇÃO, COM FUNDAMENTO NA ALÍNEA G), DO ARTIGO 6.º DO CIMT, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS E;

b) CONDENE A RÉ AO RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO DE IMT, POR TEMPESTIVIDADE DO RESPETIVO PEDIDO DE RECONHECIMENTO, NOS TERMOS DO N.º 1, DO ARTIGO 10.º DO CIMT; COM AS DEMAIS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.»

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

«**C - Face ao exposto, devem retirar-se as seguintes conclusões:**

a) A caducidade do direito de acção é uma excepção dilatória que determina a absolvição da Ré da instância.

b) Ao decidir no sentido apontado, a sentença recorrida, a qual damos aqui por reproduzida, não merece a censura que lhe é desferida.

c) Pelo que fica dito, devem improceder os fundamentos do recurso.

d) A sentença recorrida fez uma correcta interpretação das normas jurídicas invocadas e aplicação das mesmas ao caso concreto dos autos, não enfermando dos vícios que o Recorrente lhe assaca, nem de qualquer outro vício, pelo que deve todo o alegado e peticionado pelo mesmo ser julgado totalmente improcedente.

e) Devendo, em consonância, ser confirmada a sentença recorrida, que, procedendo a uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, julgou procedente a exceção dilatória de caducidade do direito de ação e, consequentemente, absolveu a entidade demandada da instância.

Nos termos supra expostos, e nos melhores de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deverá o presente recurso ser julgado totalmente 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 importa decidir, suscitada e delimitada 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:

«**A)** Em 08/10/2008, a Autora requereu ao Diretor Geral dos Impostos, ao abrigo do art.º 6º, alínea g), do Código do IMT, o reconhecimento da isenção de IMT para a aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia (…), que foi adjudicado à requerente em virtude de expropriação por utilidade pública – cfr. fls. 13 verso e 14 do processo administrativo (PA) apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

B) Em 19/04/2010, a Subdiretora-Geral dos Impostos indeferiu o pedido de isenção de IMT mencionado na alínea antecedente – cfr. fls. 3 verso, 4 e 11 frente e verso do PA apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

C) Em 12/05/2010, a Autora foi notificada da decisão mencionada na alínea antecedente – cfr. fls. 68 e 69 do procedimento de recurso hierárquico (PRH) apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

D) Em 11/06/2010, a Autora interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento do pedido de isenção de IMT – cfr. fls. 46 a 54 do PRH apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

E) Em 03/08/2010, o recurso hierárquico foi remetido ao órgão competente para o decidir – cfr. fls. 43 do PRH apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

F) Em 28/12/2015, a Subdiretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira projetou o indeferimento do recurso hierárquico, tendo determinado a audição prévia da recorrente – cfr. fls. 88 a 95 do PRH apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

G) Por ofício da Direção de Serviços do IMT, acompanhado de registo postal datado de 30/12/2015, foi a Autora notificada para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição relativamente ao projeto de decisão de indeferimento do recurso hierárquico – cfr. fls. 96 e 97 do PRH apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

H) A Autora exerceu o seu direito de audição prévia em 19/01/2016 – cfr. fls. 98 a 104 do PRH apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

I) A presente ação foi intentada em 03/05/2016 – cfr. fls. 1 a 18 do suporte físico do processo.

J) Em 06/06/2016, a Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu o recurso hierárquico mencionado na alínea D) supra – cfr. fls. 110 a 114 do PRH apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

K) A decisão mencionada na alínea antecedente foi notificada à Autora em 20/07/2016 – cfr. fls. 40 a 42 do PRH apenso aos autos.»

2.2. De direito

A Recorrente (P..., S.A.) insurge-se contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a exceção dilatória de caducidade do direito de ação, absolvendo o réu da instância, mais concretamente da presente acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido, tendo em vista o reconhecimento de isenção de IMT.

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

«(…) De acordo com o disposto no art.º 58º, n.º 1, alínea b), do CPTA [corresponde ao art.º 58º, n.º 2, alínea b), do CPTA, na redação anterior à conferida pelo D.L. n.º 214-G/2015, de 2/10 (em vigor a 02/12/2015], a impugnação de atos anuláveis tem lugar no prazo de 3 meses.

Prevendo o art.º 59º, n.º 4, 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 em primeiro lugar.

Por seu turno, resulta do art.º 66º, n.º 2, do CPPT, que os recursos hierárquicos são interpostos, perante o autor do ato recorrido, no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo. Preceituando os seus n.os 3 e 5 que os recursos hierárquicos devem subir no prazo de 15 dias e que são decididos no prazo máximo de 60 dias (sendo este prazo contado de forma contínua, nos termos do art.º 279º do Código Civil [CC], aplicável ex vi art.º 20º, n.º 1, do CPPT).

Importa ainda ter presente o disposto no n.º 1 do art.º 172º do anterior Código do Procedimento Administrativo (CPA) [Corresponde ao art.º 195º, n.º 2, do atual CPA (em vigor desde 07/04/2015)], que prevê que o autor do ato recorrido deve remeter no prazo de 15 dias o recurso ao órgão competente para dele conhecer, notificando o recorrente da remessa do processo, bem como o disposto no n.º 1 do art.º 175º do mesmo diploma legal [Corresponde ao art.º 198º, n.º 1, do atual CPA], que estabelece que o prazo para a decisão do recurso – que é de 60 dias no procedimento tributário – é contado a partir da remessa do processo ao órgão competente para dele conhecer.

Ora, relativamente à contagem do prazo para a propositura de ação administrativa, advoga Jorge Lopes de Sousa [In "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado", vol. I, 6.ª ed., 2011, Áreas Editora, pág. 607] o seguinte entendimento, que subscrevemos:

"Para as acções administrativas especiais vigora um regime distinto [Do regime aplicável à impugnação judicial deduzida na sequência do indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa que comporte a apreciação da legalidade do ato de liquidação, em que o ato que é impugnado é o ato que decide o recurso hierárquico e não o ato primário que foi impugnado através desse recurso.], introduzido pelo CPTA. Nestes casos em que deve ser utilizada a acção administrativa especial, se o acto primário que foi impugnado administrativamente através do recurso hierárquico foi mantido, nos mesmos termos [quer por não ter sido proferida qualquer decisão no prazo legal, quer por ter sido confirmada expressamente o acto primário sem alteração de fundamentação] o acto impugnável será o acto primário, como se infere do disposto no n.º 4 do art. 59.º do CPTA em que se estabelece que «a utilização de meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa do acto administrativo, que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do respectivo prazo legal». Assim, para efeitos de contagem do prazo de propositura da acção administrativa especial, ao prazo que tiver decorrido antes da impugnação administrativa, soma-se o prazo que decorrer após a decisão do recurso hierárquico ou após o decurso do prazo legal de decisão deste".

Dito isto, cumpre ainda assinalar que a contagem do referido prazo de 60 dias para a decisão do recurso hierárquico se inicia a partir do decurso do prazo de 15 dias para a remessa do recurso ao órgão competente para dele conhecer, ainda que o recorrente não tenha sido notificado dessa remessa ou esta tenha ocorrido para além daquele prazo.

Veja-se, neste sentido, o acórdão TCA Norte de 28/09/2017, tirado no processo 00580/14.3BEPRT, do qual se extrai, além do mais, o seguinte:

«(...)

Ainda, como se explica no referido Acórdão do TCA Norte, de 13.01.2011, proc. n.º 816/10.0 BEPRT:

"Deste modo, caso falte a notificação da remessa do processo ao órgão competente para o decidir [172.º, n.º 1 do CPA], tida como termo a quo da contagem do prazo para a decisão de segundo grau [175.º, n.º 1 do CPA], deverá ser sempre levado em conta o prazo de 15 dias para aferir da formação do respectivo indeferimento tácito [175.º, n.º 3 do CPA].

Isto significa que a notificação da remessa, que é indispensável para possibilitar a contagem do prazo da decisão de segundo grau nos casos em que é feita antes do termo do prazo de 15 dias, não poderá impedir essa contagem quando não for realizada. É que, neste caso, o recorrente deverá acrescentar ao prazo para decisão, seja de 30 ou de 90 dias, o prazo integral de 15 dias.

Interpretação diferente, como a que faz a recorrente, impediria o funcionamento dos prazos de impugnação contenciosa previstos no artigo 58.º do CPTA, colocando nas mãos da Administração, e no âmbito de actuação ilegal, quer a contagem do prazo do indeferimento tácito, quer a contagem do prazo de impugnação judicial."»

Veja-se, também, o acórdão do STA de 19/06/2014, tirado no processo 01954/13, onde se sumariou, além do mais, o seguinte:

«(...)

II - É a partir do termo do prazo legal de 15 dias, para o autor do acto se pronunciar e o remeter ao órgão competente para conhecer do recurso (arts. 171º, nº 1, e 172º, nº 1, do CPA), que se conta o prazo, de 30 dias, fixado no questionado nº 1 do art. 175º CPA, para decisão do recurso hierárquico, sempre que não seja respeitado o prazo legalmente estabelecido, para a remessa do processo ao órgão competente para decidir.»

Revertendo ao caso sub judice, ficou provado que o ato contenciosamente impugnável – a decisão de indeferimento do pedido de isenção de IMT – foi notificado à Autora em 12/05/2010, iniciando, a partir daí, o prazo de 3 meses para a impugnação contenciosa desse ato (cfr. art.os 58º, n.º 2, alínea b), 59º, n.º 1 e 69º, n.º 2, do CPTA [Na redação anterior à conferida pelo D.L. n.º 214-G/2015, de 2/10.]), prazo esse que se suspendeu em 11/06/2010, com a interposição de recurso hierárquico daquela decisão de indeferimento (cfr. art.º 59º, n.º 4, do CPTA). O mencionado recurso hierárquico devia ter sido decidido no prazo de 60 dias a contar da remessa do processo ao órgão competente para dele decidir, sendo que este prazo se iniciou em 27/06/2010, ou seja, a partir do 15º dia posterior à interposição do recurso, que era o prazo de que o autor do ato recorrido dispunha para remeter o recurso ao órgão competente para dele conhecer, o que não sucedeu. Com efeito, a contagem do prazo de 60 dias para a decisão do recurso hierárquico inicia-se, como vimos, a partir do decurso do prazo de 15 dias para a remessa do recurso ao órgão competente para dele conhecer, mesmo que essa remessa não tenha sido atempadamente efetuada ou o recorrente não tenha sido notificado da mesma.

Nesta conformidade, o termo do prazo de 60 dias para a decisão do recurso ocorreu em 25/08/2010, data a partir da qual foi retomada a contagem do prazo de impugnação contenciosa da decisão de indeferimento do pedido de isenção de IMT, nos termos do art.º 59º, n.º 4, do CPTA.

Por conseguinte, para aferir da tempestividade da presente ação administrativa, ao prazo de 29 dias

decorrido desde a notificação (em 12/05/2010) da decisão de indeferimento do pedido de isenção de IMT até à interposição do recurso hierárquico (em 11/06/2010), deve somar-se o prazo volvido após o decurso do prazo legal para a decisão do recurso hierárquico. Ora, considerando que o dia 26/08/2010 (dia seguinte ao termo do prazo para decisão do recurso hierárquico) coincide com o período de férias judiciais, que determina a suspensão do prazo para a propositura da ação (cfr. art.os 58º, n.º 3, do CPTA [Na redação anterior à conferida pelo D.L. n.º 214-G/2015, de 2/10 (o art.º 59º, n.º 2, do CPTA, na redação do D.L. n.º 214-G/2015, passou a prever que o prazo para a propositura desta ação é um prazo substantivo, contado nos termos do art.º 279º do CC, ou seja, que não se suspende em férias judiciais).] e 138º, n.º 1, do CPC), o prazo de 3 meses apenas retomou a sua contagem em 01/09/2010.

Donde se conclui que a presente ação administrativa é claramente intempestiva, porquanto devia ter sido intentada até ao dia 31/10/2010, data em que se completaram os 61 dias em falta (tendo em conta que já haviam decorrido 29 dias até à interposição do recurso hierárquico [Estamos a fazer a conversão do prazo de 3 meses em 90 dias, perfilhando o entendimento vertido no acórdão do STA de 08/11/2007, tirado no processo 0703/07, segundo o qual quando o prazo de 3 meses previsto no art.º 58º, n.º 2, alínea b), do CPTA, abranger período em que decorram férias judiciais, deve o referido prazo ser convertido em (90) dias, para efeitos da suspensão imposta pelo art.º 144º, n.os 1 e 4, do CPC (atual art.º 138º), aplicável por força do art.º 58º, n.º 3, do CPTA.)].

Sendo certo que a interpretação ora veiculada das supracitadas normas legais, não se afigura atentatória do direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva, já que o recurso hierárquico emerge como uma faculdade ao dispor do interessado, não estando este obrigado a interpô-lo para aceder à via judicial, além de que não está igualmente impedido de impugnar contenciosamente o ato na pendência da impugnação administrativa.

Procede, assim, a suscitada exceção de caducidade do direito de ação, o que obsta ao conhecimento do mérito da causa, dando lugar à absolvição da entidade demandada da instância (cfr. art.º 89º, n.os 2 e 4, alínea k), do CPTA, aplicável ex vi art.º 97º, n.º 2, do CPPT).» (**fim de transcrição**)

Contra este entendimento, argumenta a Recorrente, que a sentença se apoia numa parte da jurisprudência que não pode prevalecer atento o principio do acesso ao direito consagrado pelo artigo 20º da Constituição da República Portuguesa. A Jurisprudência que deve colher é aquela segundo a qual, sendo utilizada a impugnação administrativa e não tendo sido notificada ao contribuinte a remessa da mesma para o órgão competente para a sua decisão (como sucedeu in casu), o efeito suspensivo do prazo de caducidade da ação administrativa, nos termos do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, somente se esgota com a notificação ao contribuinte da decisão que recair sobre a citada impugnação administrativa, ainda que o prazo legal para decidir a mesma tenha terminado em momento anterior. (vide conclusões E) a M))

Para sustentar a sua posição, traz à colação a jurisprudência do TCA Sul, emanada em pelo menos três arrestos, no sentido que não obstante se reconheça que o decurso do prazo legal para a decisão de impugnação administrativa deverá determinar a cessação do efeito suspensivo da contagem do prazo da acção administrativa caso se esgote sem que haja uma decisão sobre aquela impugnação, a verdade é que esse termo do efeito suspensivo não se afigura oponível ao contribuinte quando não lhe for notificada a

remessa do processo ao órgão competente para a decisão da impugnação (Neste sentido, cfr. Acórdãos do TCAS, de 30.01.2014, processo n.º 05953/12; de 04.02.2016, processo n.º 08726/15; de 08.06.2017, processo n.º 09284/16).

Em face do exposto, a questão central a decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar caducado o direito de acção da Recorrente com fundamento na tese segundo a qual nos casos em que haja recurso à impugnação administrativa e não tendo sido notificada ao requerente a remessa do processo ao órgão competente para dela conhecer (artigo 172.ºn.º 1, do CPA), o efeito suspensivo do prazo de caducidade da acção, associado à interposição da impugnação administrativa, previsto no artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, esgota-se com o decurso do prazo de 90 dias acrescido de 15 dias, independentemente da notificação ao requerente da remessa do recurso hierárquico a entidade competente e, da notificação da decisão proferida na mencionada impugnação administrativa se o prazo legal de decisão houver sido consumido em momento anterior.

Vejamos.

Efectivamente, nos acórdãos indicados pelo Recorrente, refere-se que o esgotamento do prazo de decisão do recurso hierárquico, como termo ad quem do efeito suspensivo da sua dedução, nos termos do artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, não é oponível ao seu destinatário, dado que não lhe foi notificada a remessa do processo ao órgão ad quem, o que significa que apenas através da notificação da decisão tomada pelo referido órgão foi acessível ao destinatário do acto o decurso do respectivo prazo legal de decisão e o exaurimento do efeito suspensivo previsto no artigo 59.º, n.º 4, do CPTA.

Cumpre, no entanto, salientar que, daquele normativo legal in fine decorre que a referida suspensão cessa com a notificação da decisão proferida sobre esse recurso hierárquico ou com o decurso do respectivo prazo legal, isto é, retoma o seu curso com o primeiro dos eventos que ocorra.

Por outras palavras, se o decurso do prazo legal de decisão do recurso hierárquico se esgotou antes de a entidade administrativa competente ter proferido decisão, é exactamente aquele evento, e não a notificação da decisão, que faz cessar a suspensão e o consequente recomeço do decurso do prazo de impugnação contenciosa – neste sentido cfr. Acórdão do Pleno do STA, de 27.02.2008, in proc. n.º 848/06.

In casu, tendo sido o recurso hierárquico instaurado interposto em 11.06.2010, o autor (Subdiretor Geral dos Impostos) do acto tinha 15 dias úteis para sobre ele se pronunciar e para o remeter ao órgão competente para decidir, isto é, até 27.06.2010, data em que se iniciou o prazo de 60 dias úteis para essa decisão, o qual findou em 25.08.2010- ou seja, antes da data em que foi proferida decisão sobre o recurso hierárquico, que só viria acontecer em 06.06.2016, pelo que, logo em 01.09.2010 (após final do período das férias judiciais – cfr. artigo 58º, n.º 3, do CPTA e 138.º, n.º 1 do CPC) se retomou a contagem do prazo para interposição da acção administrativa especial.

Temos, pois, que, o recurso hierárquico foi indeferido em 06.06.2016 (cfr. ponto J) do probatório). Ora, tal recurso hierárquico devia ter sido decidido no prazo de 60 dias úteis (cfr. artigos 72.º, n.º 1, alínea b) do CPA, 66.º, n.º 5 do CPPT e 175.º, n.º 1, do CPA), o qual se contaria a partir do termo do prazo de 15 dias úteis previsto no artigo 172.º n.º 1, do CPA (e artigo 66.º, n.º 3 do CPPT) – cfr. neste sentido, entre outros, acórdãos do STA, de 20.11.2002, in proc. n.º 46 077, e de 25.02.2010, proc. n.º 0320/08, e acórdãos do TCA Norte, de 22.04.2010, proc. n.º 353/09.5BECBR, de 13.01.2011, proc. n.º 816/10.0BEPRT, 01.04.2011,

proc. n.º 249/10.8 BEAVR e, de 28.09.2017, in proc. n.º 580/14.3BEPRT.

Mais se diga, de encontro com o decidido em 1ª instância, que tal entendimento sufragado pela jurisprudência e, por nós, não é posto em causa pelo facto de o Recorrente não ter sido notificado da remessa do processo à entidade competente para dele decidir (notificação que se encontra prevista no artigo 172.º, n.º 1, parte final, do CPA).

Esta questão já foi analisada pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.06.2014, proferido no âmbito do processo n.º 1954/13, nos seguintes termos que aqui recuperamos «(…) nem se argumente que não tendo havido notificação da remessa do processo ao superior hierárquico, tal regime de impugnação representa um atentado contra as garantias de defesa do particular que fica impossibilitado de conhecer o início da contagem do prazo para a formação do acto de indeferimento.

Ao contrário da tese da Recorrente, o legislador é taxativo na fixação do momento em que se considera o recurso hierárquico indeferido, ou seja, no prazo de 30 dias que se eleva até ao máximo de 90 dias quando haja lugar à realização de nova instrução ou diligências instrutórias (cfr. art. 175º, nºs 1 e 2, do CPA).

Quanto ao momento inicial da contagem do prazo, deve entender-se que é a partir do termo do prazo legal de 15 dias, para o autor do acto se pronunciar e o remeter ao órgão competente para conhecer do recurso (arts. 171º, nº 1, e 172º, nº 1, do CPA), "que se conta o prazo, de 30 dias, fixado no questionado nº 1 do art. 175º CPA, para decisão do recurso hierárquico, sempre que, como no caso dos presentes autos, não seja respeitado o prazo legalmente estabelecido, para a remessa do processo ao órgão competente para decidir" (cfr. o Acórdão do STA, de 25/2/2010, proc nº 320/08).

Ainda segundo o mesmo Acórdão, nos casos em que "cumprindo o estabelecido no art. 172º do CPA, a autoridade recorrida remeta o processo dentro do prazo fixado, o prazo para a decisão do recurso conta-se a partir da data dessa remessa…", relevando apenas a data da remessa do processo quando a mesma seja efectuada antes dos 15 dias.

A tese apontada, ao evitar que se caia num indefinido protelamento da data em que, por falta de decisão, o recurso hierárquico se possa considerar tacitamente indeferido, é a que melhor garante a protecção equilibrada, por um lado, do princípio da tutela judicial efectiva, e, por outro lado, os princípios da confiança e da segurança jurídica.

No fundo, na interpretação dos preceitos em jogo, em especial, os constantes dos arts. 171º, nº 1, 172º, nº 1, e 175º, nº 3, do CPA, deve ser tido em conta o estatuído no art. 59º, nº 4, do CPTA, preceito pensado para as impugnações administrativas facultativas, como é o caso, e que determina:

"A utilização de meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa do acto administrativo, que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do respectivo prazo legal".

Como ficou consignado no Acórdão deste STA, de 27/2/2008, proc nº 848/06:

"(…) para o termo da suspensão do prazo de impugnação, o legislador elegeu dois factos: (i) a notificação da decisão da impugnação administrativa e (ii) o decurso do respectivo prazo legal", estando estas duas causas de cessação da suspensão do prazo de impugnação contenciosa "em situação de paridade".

E, mais adiante, no mesmo Acórdão pode ler-se que "a caducidade do direito de acção é consagrada a benefício do interesse público da segurança jurídica que reclama que a situação das partes fique definida

de uma vez para sempre com o transcurso do respectivo prazo". (...) "A certeza jurídica é, seguramente, o fim da norma do art. 59º, nº 4, enquanto estabelece um termo final para a suspensão. Se a impugnação administrativa suspende e, na medida da respectiva duração, inutiliza o prazo da impugnação contenciosa, então, sob pena de se eternizar a indefinição acerca da situação jurídica das partes, é forçoso, em nome da segurança jurídica, impor um limite à duração da suspensão".

Em face do exposto, não se afigura existirem razões para se considerar que a tese do Acórdão recorrido é atentatória do direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva [artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP].

Com efeito, como já ficou dito, no âmbito do modelo do CPTA, a impugnação administrativa emerge como uma faculdade dos interessados, não sendo os mesmos obrigados a deduzir impugnação administrativa prévia para abrir a via judicial, além de que não estão igualmente impedidos de proceder à impugnação contenciosa na pendência da impugnação administrativa.

Neste contexto, a interpretação sufragada é, repete-se, a que melhor permite conciliar de forma equilibrada os interesses da certeza e segurança jurídicas com o direito à tutela judicial efectiva dos interessados.» **(fim de transcrição)**

Interpretação diferente, como a que faz a Recorrente, impediria o funcionamento dos prazos de impugnação contenciosa previstos no artigo 58.º do CPTA, colocando nas mãos da Administração, e no âmbito de actuação ilegal, quer a contagem do prazo do indeferimento tácito, quer a contagem do prazo de impugnação judicial.

Ora, in casu o despacho previsto no artigo 172.º, n.º 1, do CPA, só foi proferido em 03.08.2010, ou seja, quando já se encontrava esgotado o prazo de 15 dias nele previsto para o efeito, pelo que o prazo de 60 dias, para decisão do recurso hierárquico, conta-se a partir do termo desse prazo de 15 dias, isto é, em 27.06.2010 iniciou-se o prazo de 60 dias úteis para a decisão do recurso hierárquico, o qual se considera tacitamente indeferido, já que a decisão expressa sobre o mesmo só foi proferida em 06.06.2016.

Efectivamente, e conforme explica Mário Aroso de Almeida, Manual de Processo Administrativo, 2010, pág. 315, "Uma vez utilizada a impugnação administrativa, o interessado deve aguardar a sua resolução ou o decurso do prazo dentro do qual, nos termos da lei, ela deve ser decidida. Quando lei especial não fixe prazo diferente, o prazo para decisão das reclamações e recursos hierárquicos é de 30 dias (cfr. artigos 165.º e 175.º, n.º 1, do CPA). Uma vez decorrido o prazo para decisão sem que haja sido proferida, considera-se rejeitada a impugnação administrativa (cfr. artigo 175.º, n.º 3, do CPA). Retoma, pois, nesse momento, o seu curso o prazo de propositura da acção em tribunal, que se encontrava suspenso desde o momento em que foi utilizada a impugnação administrativa".

Assim, a partir do momento em que se considera rejeitado o recurso hierárquico, cessa nessa data o efeito suspensivo decorrente da sua interposição, retomando-se a contagem do prazo de 90 dias para interposição da presente acção (em 01/09/2010 após a cessação do outro efeito suspensivo decorrente do período das férias judiciais).

Em face do exposto, não relevando nos termos exposto a falta de notificação da remessa da impugnação administrativa ao órgão decisor, mostra-se manifesto que os 90 dias se esgotaram antes de ser intentada a presente acção administrativa especial em 03.05.2016, a qual deveria ter sido intentada até 31.10.2010.

Nesse contexto, a interpretação e fundamentação consagrada na sentença sob recurso não nos merece qualquer reparo, mas antes o nosso total acolhimento, sendo aquela interpretação a que melhor permite conciliar de forma equilibrada os interesses da certeza e segurança jurídica com o direito à tutela judicial efectiva dos interessados.

Conclui-se, assim, pela caducidade do direito de acção, pelo que a decisão recorrida ao ter concluído nesse sentido não enferma de erro de julgamento, razão pela qual deverá ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional e, assim, fica prejudicado o conhecimento das demais questões no mesmo colocadas, nomeadamente do conhecimento do mérito dos autos.

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. O prazo de 30 dias, estabelecido no artigo 175.º, n.º 1, do CPA, (ou de 60 dias, estabelecido no artigo 66.º, n.º 5 do CPPT), para a decisão do recurso hierárquico, conta-se a partir do termo do prazo legal de 15 dias, para o autor do acto se pronunciar e o remeter ao órgão competente para conhecer do recurso (arts. 171º, nº 1, e 172º, nº 1, do CPA)

III. Sempre que não seja respeitado o prazo legalmente estabelecido, para a remessa do processo ao órgão competente para decidir e, a remessa não seja notificada ao requerente, impõe-se manter o termo do prazo legal de 15 dias para efeito de se iniciar a contagem do prazo a que alude o artigo 175º, n.º 1 do CPA (66º, n.º 5 do CPPT)

IV. Se, nos termos do disposto no art. 59º, nº 4, do CPTA, a impugnação administrativa suspende e, na medida da respectiva duração, inutiliza o prazo da impugnação contenciosa, então, sob pena de se eternizar a indefinição acerca da situação jurídica das partes, é forçoso, em nome da segurança jurídica, impor um limite à duração da suspensão, de modo a conciliar de forma equilibrada estes princípios com o da tutela judicial efectiva.

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