

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

0346/16

Data do documento

19 de outubro de 2016

Relator

Pedro Delgado

DESCRIPTORIOS

Impugnação > Oposição > Despacho de reversão > Erro na forma de processo > Convolução

SUMÁRIO

I - A nulidade da decisão por falta de fundamentação de facto ou de direito só ocorre quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.

II - O meio processual adequado para impugnar uma decisão relativa à reversão da execução fiscal, com fundamento de o revertido não ser responsável pelo pagamento da dívida (ilegitimidade substantiva) é a oposição à execução fiscal, nos termos da alínea b) do nº 1 do art. 204º do CPPT.

III - E a reclamação graciosa e o processo de impugnação judicial, a que os revertidos também podem recorrer na sequência da sua citação no processo de execução fiscal, nos termos do nº 4 do art. 22º da LGT, destinam-se a atacar a legalidade da liquidação visando obter a sua anulação ou a declaração da sua nulidade ou inexistência (arts. 70º, nº1, 99º e 124º do CPPT).

IV - Sendo intempestiva a utilização do meio processual para o qual se pretenda convolar não deve ser ordenada a convolução.

TEXTO INTEGRAL

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 - Vem A....., melhor identificada nos autos, interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, exarada a fls. 62/66, em 30 de Setembro de 2015, que absolveu a Fazenda Pública da instância, por erro na forma de processo, e que igualmente considerou não haver viabilidade na convolução da acção em oposição judicial, por alegada intempestividade da formulação da pretensão.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A sentença é nula porque não determina nenhuns factos provados ou não provados, não se percebendo como pode haver erro na forma do processo se nenhuns factos foram apurados para discutir a melhor

forma processual de os julgar.

2ª A petição foi recebida pela então Sra Juíza titular do processo, que mandou citar a impugnada, não sendo concebível que se houvesse menor indício de erro na forma processual a Srª Juíza de então, hoje veneranda desembargadora, não tivesse indeferido liminarmente essa petição inicial.

3ª O princípio da continuidade processual e do caso julgado formal não consente que, seis anos depois duma longa discussão jurídica que alcançou a fase de alegações escritas, um terceiro magistrado no processo sentencie por erro de forma na petição ao tribunal. Um magistrado que sucede a outro ainda que discorde tem de dar continuidade às suas decisões, só assim é possível a confiança dos cidadãos no funcionamento da justiça.

4ª A única razão para tão longos anos de pendência na 1ª Instância é a insuficiência de elementos fornecidos pelos serviços tributários para se fazer o cômputo exacto para a prescrição dos impostos, questão de conhecimento oficioso pelos tribunais tributários a que a sentença recorrida nem tão pouco respondeu.

5ª A sentença é também nula por omissão de pronúncia sobre a falta de citação nos termos da lei, articulada na petição e de conhecimento oficioso.

6ª Entre outros vícios invocados, na petição inicial, ao despacho para reversão temos a omissão dos cálculos das liquidações feitas aos I.V.A.(s) a reverter, omissão das datas de vencimento dos impostos, omissão do seu método de cálculo, omissão da existência ou não de juros ou penalizações incluídos na sua liquidação, tudo vícios impugnáveis e não de oposição à execução fiscal, não podendo a sentença recorrida exigir o meio de oposição para conhecimento de vícios como estes.

7ª Nos termos da sua obrigação processual de apresentar os processos administrativos que conduziram ao despacho de reversão, a Fazenda Pública juntou dois processos administrativos de 2009, o PA nº 63/2009 e um processo de reclamação graciosa também de 2009, não juntou a execução fiscal de 2001 movida contra a sociedade falida, sendo litigância de má fé proferir um despacho de reversão fora da competência dum processo executivo, por lei a reversão é um incidente da execução fiscal nunca podendo ser processada autonomamente e a competência para esse incidente de reversão pertencerá só a quem for competente para a execução que se pretende reverter. A Fazenda Pública não informa sequer a data precisa de instauração do processo executivo para assim não se poder calcular o tempo de prescrição, o que é má fé processual.

8ª A Fazenda Pública não deu conhecimento a estes autos dum processo falimentar em 2004 para onde terá sido apensada a execução fiscal, que agora se pretende reverter depois de encerrada a falência, o que constitui mais uma litigância de má fé por tal omissão prejudicar sobremaneira na decisão destes autos a favor da revertida.

9ª Se o tribunal fiscal não é materialmente competente para a execução fiscal depois da sua apensação falimentar, também não será para a reversão e muito menos para o meio de oposição que exige à recorrente, sendo a impugnação o único meio processual que a contribuinte tem para reagir contra uma reversão despachada fora duma execução fiscal apensa ao processo de falência da sociedade.

10ª Notificada processualmente a repartição de finanças para juntar os elementos de prova quanto à boa citação da revertida, juntou um expediente que demonstra faltar o título executivo a acompanhar, apesar

de mencionado no rosto da folha de citação, e disse ainda que a citação da revertida foi feita na data de 2009-02-09, quando se comprova por documento anexo à petição inicial que o despacho de reversão foi posterior, mais uma vez usando de litigância de má fé a Fazenda Pública contra a contribuinte. A recorrente não podia ser citada para uma execução sem o título executivo, mesmo que no rosto da folha de notificação diga que vai o que não foi, e a recorrente não podia ser citada da reversão em 9 de Fevereiro antes de contra si ser proferido o despacho de reversão em 17 de Fevereiro.

11ª Os impostos a reverter estão claramente prescritos, não podendo a sentença recusar-se a declarar a sua prescrição por ser de conhecimento oficioso e prioritário para o legislador fiscal, não se devendo confundir um despacho de indeferimento liminar com uma sentença, a esta pertence o conhecimento oficioso de vícios como incompetência material ou prescrição de impostos.

12ª Faltando até a esta data uma citação válida da reversão e respectiva liquidação de impostos, caducou o direito à sua liquidação pelo decurso do prazo legal, sendo inútil o prosseguimento da reversão depois do reconhecimento judicial da falta duma citação válida da contribuinte no tempo legal para citar a liquidação.

13ª Não é processualmente possível atacar um despacho de reversão simultaneamente com o meio de impugnação e com o meio de oposição, sendo os fundamentos para a oposição taxativos, havendo mais fundamentos o revertido terá que fazer uso só da impugnação, por causa da litispendência e para que não tenhamos decisões judiciais contraditórias como um despacho de reversão sem dívida liquidada ou uma dívida fiscal do revertido sem despacho de reversão.

14ª O pedido de anulação dum despacho feito na petição inicial é típico da impugnação, não fazendo sentido legal a sentença recorrida achar como meio próprio para o seu conhecimento a oposição, a qual só pode tomar conhecimento da extinção da execução que não está pedida nestes autos.

15ª A sentença recorrida ignorou a possibilidade de convolar a reclamação graciosa efectuada pela contribuinte, apenas tendo colocado a possibilidade de convolar a impugnação em oposição o que na prática será quase sempre inviável por os prazos para a impugnação serem muito mais alargados que para a oposição, muito mais quando se faz reclamação graciosa.

16ª A preservação dos actos do contribuinte contra a administração é fundamental para a efectividade das suas garantias no acesso à justiça tributária, sendo sentenças de mera forma, sem conhecimento do pedido, contrárias ao espírito e letra da lei fiscal portuguesa, violando os nº(s) 1 e 2 do artº 9º da LGT.

17ª A execução que a Fazenda Pública pretende reverter já pendia antes do processo de falência, tendo por imposição legal sido apensada a esse processo de falência no tribunal de comércio, por isso mesmo a jurisdição fiscal perdeu a sua competência material para essa execução e seus incidentes, jamais podendo a sentença recorrida achar-se competente para qualquer oposição a essa execução.

18ª Aos serviços fiscais apenas é permitido prosseguir penhoras, depois do encerramento da falência, se forem adquiridos novos bens pelos responsáveis subsidiários reconhecidos no processo falimentar, não tendo a jurisdição fiscal competência para contrariar a decisão do tribunal do comércio e reconhecer outros responsáveis subsidiários das dívidas fiscais da sociedade falida. A sentença recorrida ao julgar a jurisdição fiscal competente para decidir a responsabilidade subsidiária dum gerente duma sociedade falida violou o artº 126.º-A do CPREF.

19ª A falta de informações pelos serviços tributários relativamente aos elementos necessários para o

cálculo da prescrição dos impostos, o que causou um número elevado de anos de pendência na Instância, determina a nulidade insanável de todo o procedimento tributário da administração, pela alínea b) do n.º 1 do art.º 98.º do CPPT, podendo assim o STA declarar procedente o pedido de anulação da contribuinte, sendo que facto tributário não é a mesma coisa que acto tributário de liquidação, a contagem prescritiva inicia-se com o facto tributário e não com o acto tributário de liquidação

20.ª O legislador estabeleceu, na fase de sentença, como questões prioritárias no conhecimento do Juiz os vícios de inexistência ou nulidade do acto impugnado que a sentença em recurso não conheceu apesar de invocados pela impugnante, em vez disso conhecendo a questão de forma da petição inicial e absolvendo da instância a impugnada, destarte a sentença em recurso violou o n.º 1 do art.º 124.º do CPPT.

Com a procedência deste recurso se fará a costumeira justiça tributária no STA conforme numerosa jurisprudência citada nos fundamentos.

2 - A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 - O Exm.º Procurador Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 109/111, cuja fundamentação, na parte relevante, se transcreve:

(.....) A nosso ver o recurso não merece provimento.

Além do mais, a recorrente assaca à sentença recorrida vício de forma por omissão de especificação dos fundamentos de facto e omissão de pronúncia, determinantes da sua nulidade.

Vejamos.

Só se verifica nulidade da sentença (ou despacho) por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito quando ocorra falta absoluta de fundamentação, ou seja, quando existe ausência total de fundamentos de facto e de direito. (1 Este tem sido o entendimento uniforme do STA, entre outros, ver acórdão de 2012.11.07-P.01109/12. Em termos de doutrina ver Alberto dos Reis, CPC, anotado, volume, V, página 140 e Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, CPPT, anotado e comentado, 6.ª edição revista, II volume, página 357.)

Deverá considerar-se que existe falta absoluta de fundamentação quando essa fundamentação seja ininteligível ou não tenha relação perceptível com o julgado, situações em que se está perante uma mera aparência de fundamentação (2 Acórdão do STA, de 1997.03.19, proferido no recurso n.º 21.923, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt. Acórdão do STA, de 2003-12-17, proferido no recurso n.º 1471/03, disponível no sítio da Internet ww.dgsi.pt.)

Quando a fundamentação não exteriorizar, minimamente, as razões que levaram a decidir naquele sentido e não noutro dever-se-á entender que estamos perante uma nulidade por falta de fundamentação.

Com bem sustenta o tribunal recorrido no despacho de fls. 102/103, entendemos não ocorrer o alegado vício formal.

Na verdade, basta ler a decisão recorrida para se concluir que lá está vertida a factualidade necessária à decisão do excepção dilatória de nulidade de todo o processado, designadamente que a recorrente

impugna o despacho de reversão, a data da citação para o PEF e a data da apresentação da PI de impugnação judicial.

Existe omissão de pronúncia quando se verifica a violação do dever processual que o tribunal tem em relação às partes, de se pronunciar sobre todas as questões por elas suscitadas.

Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito (4 Acórdão do STA, de 29 de Abril de 2008, recurso n.º 18150, AP-DR, de 2001.11.30, página 1311.)

Nos termos do disposto no artigo 608.º/1 do CPC a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, sendo certo que nos termos do número 2 o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excepto aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Tribunal não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir o conhecimento oficioso de outras (artigo 608.º/2 do CPC), sob pena de nulidade por excesso de pronúncia.

Nos termos do estatuído no artigo 615.º/1/ d) do CPC a sentença é nula quando deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento

Ora, tendo a sentença recorrida julgado procedente a exceção dilatória de nulidade de todo o processo, é óbvio que não tinha de conhecer da causa de pedir da acção, ainda que estivessem em causa questões de conhecimento oficioso, como bem refere, mais uma vez, o tribunal recorrido no despacho de 102/103.

Como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (5 Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, II volume, página 88.) “É à face do pedido ou conjunto de pedidos formulado pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais e, consequentemente, a existência de erro na forma de processo.”

Ora, a recorrente pede, sem margem para dúvidas, (fls. 4 dos autos) a anulação do despacho de reversão contra si estruturado.

Tal pedido não é, manifestamente, compatível com a impugnação judicial, mas antes com a oposição judicial.

De facto, pedidos compatíveis com a impugnação judicial seriam a anulação, declaração de nulidade ou inexistência jurídica da liquidação exequenda do IVA do 1.º, 3.º e 4.º trimestres, coisa que a recorrente, manifestamente, não faz.

A recorrente não syndica, de modo algum, a legalidade da liquidação exequenda, mas sim a própria execução fiscal.

Na verdade, a recorrente, invoca como fundamento da sua pretensão, vícios do despacho de reversão e a prescrição da dívida, que constituem fundamentos de oposição, nos termos do artigo 204.º do CPPT e não de impugnação judicial (artigo 99.º do CPPT).

Também, invoca como fundamento de sua pretensão preterição de formalidades legais da citação/nulidade da citação, que devem se arguidas perante o OEF, cabendo reclamação judicial para o Tribunal

Tributário do despacho que indefira a pretensão, nos termos do estatuído no artigo 276.º do CPPT.

É certo que o meio processual adequado para impugnar o despacho de reversão é a oposição judicial e não a impugnação judicial, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (6 Entre outros, acórdãos do STA de 2016.01.17-P. 01353/15 e de 2016.02.17-P. 01314/15, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Como bem decidiu a sentença recorrida, não é possível convolar os autos em oposição judicial, nos termos do disposto nos artigos 97.º/3 da LGT e 98.º/4 do CPPT, por manifesta extemporaneidade.

Na verdade, como resulta da sentença recorrida e dos autos, a citação para o PEF foi efectuada antes de 23 de Março de 2009 e a PI de impugnação judicial deu entrada em 22 de Setembro de 2009.

O prazo de oposição é de 30 dias, nos termos do estatuído no artigo 203.º do CPPT,

Tal prazo conta-se nos termos dos artigos 20.º/2 do CCPT e 144.º e 145.º do VCPC-artigos 138º e 139º do NCPC.

Assim sendo, a PI é, claramente, intempestiva.

Ora, sendo a pretensão, manifestamente, intempestiva não faria sentido proceder à convolação dos autos, pois a lei proíbe a prática de actos inúteis (artigo 137.º VCP- artigo 130.0 NCPC).

Tal como nunca seria possível a convolação da reclamação graciosa em oposição à execução fiscal, nos termos do estatuído no artigo 52.º do CPPT.

Ocorre, pois, manifesto erro na forma do processo, insusceptível de convolação, de conhecimento oficioso, determinante da anulação de todo o processado (artigos 199.º e 202.º VCPC e artigos 193.º e 196.º NCPC).

A Fazenda Pública não poderia, pois, deixar de ser absolvida da instância (artigos 288.º/b) e 494.º/ b) VCPC- artigos 278.º/ b) e 577.º/ b) NCPC).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a decisão recorrida na ordem jurídica.»

4 - Com relevo para a análise das questões objecto do presente recurso fez-se constar o seguinte no despacho recorrido:

«O erro na forma do processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento oficioso, artigo 199º e 202º do Código de Processo Civil.

O erro na forma do processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal como o recurso à acção.

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar — artigo 498º, nº 3 do CPC.

Por sua vez dispõe o artigo 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais”.

Na impugnação judicial são apreciados vícios que afectem a validade do acto impugnado, admitindo-se neste artigo 99º que seja fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.

Estas ilegalidades são apenas as que afectem a validade ou existência do acto, como se deduz da finalidade do processo de impugnação judicial, definida no artigo 124º do CPPT.

Ora, resulta da leitura da petição inicial que a impugnante intentou a presente impugnação, reagindo da reversão operada em sede de execução fiscal.

Ora, a forma processual correcta de atacar o despacho de reversão é através do processo de oposição à execução fiscal — ou, até reclamação — mas nunca, através do processo de impugnação.

“(…) é de excluir o processo de impugnação judicial como via processual para impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, pois este meio processual especial está vocacionado para a apreciação dos actos especialmente indicados no artigo 97º deste Código”, (Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, Áreas Edit., pag 652).

Assim sendo, resulta dos presentes autos que se verifica erro na forma do processo.

A haver erro na forma do processo utilizada, deverá efectuar-se a convolução para a forma de processo adequada, sempre que não haja obstáculo intransponível (artigos 950, nº 3 da Lei Geral Tributária, 94º do CPPT e 199º do Código de Processo Civil).

Porém, resulta dos autos que a Impugnante foi citada em momento anterior a 23 de Março de 2009 — pois esta foi a data em que apresentou reclamação graciosa no seguimento da citação.

Ora, igualmente resulta dos autos que a presente acção deu entrada a 22 de Setembro de 2009, ou seja, após o prazo legal de 30 dias previsto para deduzir oposição judicial — a forma processual correcta.

Como tal mostra-se impossível proceder à convolução do presente processo em oposição.

Conclui-se assim que foi usado uma forma processual errada de discutir a legalidade do despacho de reversão, verificando-se, assim, na presente situação, erro na forma do processo e que não se podendo convolar no correcto, constitui nulidade insanável de todo o processo que conduz à absolvição da instância — cfr. artigos 288º, alínea b) e 494º, al b) do CPC (Código de Processo Civil), ex vi do artigo 2º, al e) do CPPT.»

5- Por despacho de fls.102/103 foi, pelo Mº Juiz a quo, apreciada e indeferida a arguição de nulidade da sentença.

6 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

7. Do mérito do recurso

Da análise decisão recorrida e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que são as seguintes as questões objecto do presente recurso:

- a) Saber se a decisão recorrida enferma de nulidade por falta de especificação dos fundamentos e de facto e de direito e por omissão de pronúncia;
- b) Saber se incorreu em erro de julgamento a decisão recorrida ao indeferir liminarmente a impugnação judicial por erro na forma de processo;

c) Se o tribunal “a quo” podia e devia convolar o processo para a forma adequada, nos termos do artigo 98º, nº4, do CPPT e no artigo 97º, nº3 da LGT;

Como se vê de fls. 62 e segs. o despacho recorrido indeferiu liminarmente a impugnação, por considerar que ocorrer erro na forma de processo, determinante da nulidade de todo o processo, uma vez que o pedido de anulação do despacho de reversão não é compatível com a impugnação judicial mas antes com a oposição judicial e não há viabilidade na convolação da acção em oposição judicial por alegada intempestividade da formulação da pretensão.

Concluindo, a final, que tal erro na forma do processo constitui nulidade insanável que conduz à absolvição da instância - cfr. artigos 288º, alínea b) e 494º, al b) do CPC

Por sua vez a recorrente, na sua alegação de recurso e nas conclusões que a encerram, que, como é sabido delimitam o objecto do recurso, sustenta que a decisão sindicada padece de nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto e que o Tribunal recorrido não deveria ter indeferido liminarmente a referida impugnação judicial apresentada com o fundamento no erro na forma processual empregue e que deveria obrigatoriamente conhecer e pronunciar-se sobre a alegada falta de citação articulada na petição inicial e de conhecimento oficioso.

Adianta-se, desde já, que argumentação da recorrente não pode obter provimento e que a decisão recorrida não merece qualquer censura.

7.1 Da invocada nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto.

A recorrente começa por imputar à decisão recorrida nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto alegando que a sentença é nula «porque não determina nenhuns factos provados ou não provados, não se percebendo como pode haver erro na forma do processo se nenhuns factos foram apurados para discutir a melhor forma processual de os julgar».

Carece no entanto de razão legal.

Com efeito, como é jurisprudência assente, a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.

Já por outro lado a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, que afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140, bem como os Acórdãos desta secção do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2015, recurso 50/15, de 1/09/2010, recurso 653/10, 07.12.2010, recurso 1075/09 e de 02.03.2011, recurso 881/10, in www.dgsi.pt.

Ora o certo é que da simples leitura da decisão recorrida resulta evidente que não ocorre a apontada nulidade, dela constando bem explicitados os fundamentos de facto que se julgaram relevantes para a decisão proferida excepção dilatória de nulidade de todo o processado, a saber que a recorrente impugna o

despacho de reversão, o que alega e qual o pedido efectuado, a data em que se considera ter ocorrido a citação para o processo de execução fiscal e a data da apresentação da petição inicial de impugnação judicial.

Ou seja o despacho em causa não padece, manifestamente, de absoluta falta de fundamentação susceptível de integrar a previsão da alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do CPC, sendo que nele ficaram bem expressas as razões que se julgaram relevantes no sentido de se declarar a nulidade insanável por erro na forma do processo e em termos que nada comprometem a sua recorribilidade.

Improcederá, pois, a arguida nulidade.

7.2 Da alegada nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia.

Neste segmento do recurso também não assiste razão ao recorrente.

Vejamos.

Resulta do artº 125º do Código de Procedimento e Processo Tributário que constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

E de harmonia com o disposto nos arts. 608º n.º 2 e 615º n.º 1 al. d) do Código de Processo Civil (Redacção da Lei 41/2013 de 26 de Junho) ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

Por outro lado e quanto à ordem de julgamento das questões a resolver, dispõe o artigo 608.º, nº 1 do Código de Processo Civil a sentença deverá conhecer, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.

Ora no caso em apreço, a circunstância de a sentença recorrida não se ter debruçado sobre a alegada falta de citação não conduz a omissão de pronúncia, ao contrário do que se parece depreender das conclusões das alegações de recurso.

Concluindo a decisão recorrida pela procedência da excepção dilatória de nulidade de todo o processo, nada mais haveria que apreciar, não cabendo na lógica da sentença o conhecimento sobre qualquer questão de mérito que tivesse sido suscitada na petição, ainda que estivessem em causa questões de conhecimento oficioso, (Neste sentido, vide, entre outros, os Acórdãos desta secção 30.10.2010, recurso 199/10, de 05.12.2012, recurso 328/12, e de 16.12.2015, recurso 338/15).

Isso mesmo resulta do comando do artº 608º, nº 1 do Código de Processo Civil, nos termos do qual a sentença deve conhecer, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.

Do exposto se infere que não se pode falar, a este respeito, da existência de dever de pronúncia, pelo que improcede a arguida nulidade.

7.3 Do invocado erro de julgamento.

Como vem afirmando, de modo pacífico, a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT) – vide, neste sentido, entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 30 de Setembro de 2009, rec. n.º 626/09, de 14.07.2007, recurso 172/07, de 5.07.2012, recurso 328/12, e de 10.04.2013, recurso 230/13, todos in www.dgsi.pt)

É também pacificamente aceite existirem fundamentos que são invocáveis tanto como fundamento de oposição à execução fiscal como de impugnação judicial, decorrendo ainda do artº 22º nº 4 da Lei Geral Tributária que as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

No caso em apreço cumpre notar que a recorrente, na petição inicial, não assaca aos actos de liquidação objecto da execução contra ela revertida (liquidações de IVA, relativas ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2000), qualquer vício formal ou substancial.

De facto os vícios legais invocados pela recorrente são sempre reportados ao processo executivo e não aos procedimentos de liquidação, questionando apenas a legalidade do acto de reversão, por falta de verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária que lhe é imputada e ainda por vícios que imputa àquele despacho de reversão e a prescrição da dívida, os quais constituem fundamentos de oposição, nos termos do artigo 204.º do CPPT e não de impugnação judicial (artigo 99.º do CPPT).

Invoca ainda a recorrente, como fundamento de sua pretensão, a preterição de formalidades legais da citação/ nulidade da citação, que devem se arguidas perante o órgão de execução fiscal, cabendo reclamação judicial para o Tribunal Tributário do despacho que indefira a pretensão (artº 276º do CPPT).

Em suma, o ponto axial da sua pretensão tem a ver com a ilegalidade da reversão operada no processo de execução fiscal, cuja anulação constitui o objecto do pedido formulado pela recorrente na petição inicial. Sendo que ali não é formulado qualquer pedido atinente ao meio processual de impugnação, a saber, a declaração de inexistência, nulidade ou anulação das liquidações dos tributos.

Ora, o meio processual adequado para impugnar uma decisão relativa à reversão da execução fiscal, com fundamento de o revertido não ser responsável pelo pagamento da dívida (ilegitimidade substantiva) é a oposição à execução fiscal, nos termos da alínea b) do nº 1 do art. 204º do CPPT.

E a reclamação graciosa e o processo de impugnação judicial, a que os revertidos também podem recorrer na sequência da sua citação no processo de execução fiscal, nos termos do nº 4 do art. 22º da LGT,

destinam-se a atacar a legalidade da liquidação visando obter a sua anulação ou a declaração da sua nulidade ou inexistência (arts. 70º, nº1, 99º e 124º do CPPT).

Por outro lado, por força do preceituado no nº1 do art. 151º do CPPT, todas as questões relacionadas com os pressupostos da responsabilidade subsidiária deverão ser apreciadas em processo de oposição, sendo que os vícios do despacho que ordena a reversão, mesmo de carácter formal, constituem fundamentos enquadráveis na alínea i) do nº 1 do artº 204º do CPPT. (Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6ª ed., vol. III, pag. 479 e 499, e Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 275/276).

Sendo este o entendimento da doutrina, que subscrevemos, no mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário, de que são exemplo, os Acórdãos de 27.01.2016, recurso 1353/15, de 29/06/2005, recurso 0501/05, de 14.07.2007, recurso 0172/07, de 27.05.2009, recurso 448/09, de 9/2/2011, recurso 845/2010, de 2/5/2012, recurso 300/2012, de 12.09.2012, recurso 453/12, de 6/03/2014, recurso 639/13 e de 08/04/2015, recurso 715/14, todos in www.dgsi.pt.

Por último, importa sublinhar que no caso não ocorre também possibilidade de convalidação para ao meio processual adequado - oposição à execução fiscal - uma vez que, como claramente se demonstra no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a petição inicial é manifestamente intempestiva.

Ora, como vem afirmando a jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo, não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, a convalidação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade - vide acórdãos de 10.04.2013, recurso 230/13, 11.04.2007, recurso 19/07, de 21.06.2000, recurso 24605, de 10.09.2008, recurso 358/08 e de 12.09.2012, recurso 453/12, todos in www.dgsi.pt.

Bem andou, pois, a decisão recorrida ao rejeitar liminarmente a impugnação por erro na forma de forma de processo, e ao não ordenar a convalidação na forma processual adequada, por, manifesta extemporaneidade, com conseqüente nulidade de todo o processo.

Improcedem, pois, todas as conclusões de recurso.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 19 de Outubro de 2016. - Pedro Delgado (relator) - Fonseca Carvalho - Isabel Marques da Silva.

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