

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
8197/14.6BCLSB	15 de setembro de 2022	Maria Cardoso

**DESCRITORES**

Caducidade do direito de acção > Recurso hierárquico facultativo > ARTIGO 59.º, N.º 4 DO CPTA

**SUMÁRIO**

I - As notificações dos actos em matéria tributária conterão sempre a decisão, os seus fundamentos, meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

II - Caso a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento, isto porque os actos administrativos, em geral, estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei.

III - A falta de fundamentação ou fundamentação deficiente é um vício gerador de invalidade do acto administrativo que dela carecesse, mas não se confunde com a falta de notificação dos fundamentos do acto, a qual respeita apenas à

sua eficácia ou oponibilidade.

IV - A apresentação de recurso hierárquico facultativo contra o acto administrativo impugnado determina, nos termos do artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, a suspensão do prazo do exercício do direito de acção, até ser proferida decisão sobre o recurso ou até que decorra o prazo legal fixado para a decisão.

V - Nos termos do n.º 4 do artigo 59.º do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa cessa com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar.

### **TEXTO INTEGRAL**

Acordam, em conferência, os Juízes que constituem a 1.ª Subsecção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

#### **I - RELATÓRIO**

E...., LDA., com os demais sinais de identificação nos autos, notificada do despacho n.º ....VII, datado de 05/06/2006, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que rejeitou, por intempestividade, o recurso hierárquico interposto do despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo que revoga o estatuto de pequena cervejeira, veio intentar a presente acção administrativa especial de impugnação do identificado despacho secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e do despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, datado de 11/04/2005, que revogou o estatuto de pequena cervejeira.

Para o efeito, alegou, em síntese, que:

- Só através do ofício de 14/06/2005 foram enviadas à A. as fotocópias do despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e de informações e pareceres, na sequência de requerimento apresentado nos termos do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e tendo o recurso hierárquico interposto para o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais dado entrada em 06/07/2005, foi apresentado dentro do prazo legal de 30 dias.
- O Despacho do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais enferma de erro nos pressupostos e também de violação de lei, por preterição do disposto nos artigos 36.º, 37.º e 66.º do CPPT e 173.º do CPA.
- . Procedendo a impugnação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que rejeitou o recurso hierárquico, por intempestividade, a A. beneficia, nos temos do artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, da suspensão do prazo de impugnação do despacho da Directora-Geral.
- O Despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo padece de erro nos pressupostos, por ter entendido que a A. e a JMA detinham o estatuto de pequena cervejeira em conjunto (artigo 20.º-B, do Dec.-Lei n.º 104/93, de 5/4) e estariam subordinadas a uma produção anual conjunta de 200.000 hl, quando lhes foi concedido individualmente tal estatuto e não a produção individual não ultrapassou tal limite.
- O acto que concedeu à A. o estatuto de pequena cervejeira não é passível de revogação, nos termos em que ocorreu, de harmonia com o disposto no n.º 4, do artigo 14.º da Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

- O Despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo não dá cumprimento ao artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), por se limitar a dizer «Concordo, pelo que revogo», pelo que deve ser anulado por falta de fundamentação (formal).
- A A. é jurídica, económica e contabilisticamente independente de outras cervejeiras, não se podendo dizer, como faz o despacho impugnado, que a JMA é uma empresa dependente da ECM só pelo facto de esta deter, até 29 de Abril de 2005, a totalidade do seu capital social.
- O Despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo viola o artigo 61.º do CIEC, gerador da sua anulabilidade.
- O acto impugnado viola o princípio da boa-fé.

Concluiu, pedindo, ao abrigo do artigo 47.º, n.º 4, alínea a) do Código do Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) a anulação dos despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Juntou nove documentos e procuração.

\*

Em sede de contestação, as Entidades demandadas apresentaram defesa por excepção e por impugnação (cfr. fls. 143 e segs. dos autos de suporte físico).

Excecionando invocaram a incompetência absoluta do tribunal, a ilegalidade da cumulação de pedidos, a intempestividade da acção quanto ao segundo pedido

e a litispendência.

No demais, pugnam pela improcedência da acção e pela manutenção na ordem jurídica dos despachos impugnados.

Juntaram dois documentos e despachos de designação.

\*

Foi junto aos autos o processo instrutor (cfr. fls. 349 dos autos de suporte físico e apenso)

\*

O Digno Magistrado do Ministério Público foi notificado nos termos do n.º 5, do artigo 85.º do CPTA (cfr. fls. 350 dos autos de suporte físico).

\*

A Autora notificada para responder às arguidas excepções, ao abrigo do artigo 87.º, n.º 1, alínea a) do CPTA, apresentou o articulado de resposta onde pugnou pela improcedência das mesmas (cfr. fls. 383, 387 a 394 e 439 dos autos de suporte físico).

\*

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal declarou-se incompetente para o conhecimento da presente acção administrativa especial, sendo competente este Tribunal (cfr. despacho de fls. 494 a 496 dos autos de suporte físico).

\*

Os autos foram remetidos a este Tribunal Central Administrativo Sul (cfr. fls. 501 dos autos de suporte físico).

\*

O Ministério Público foi notificado e pronunciou-se nos termos constantes de fls. 506 a 507 dos autos de suporte físico.

\*

Em 06/03/2018 foi apenso uma pasta com a cópia do processo administrativo, tendo a A. sido notificada da sua apensação (cfr. fls. 558 dos autos de suporte físico e fls. 625 e 627 do processo eletrónico na plataforma SITAF).

\*

Colhidos os vistos legais, vem o processo à Conferência para decisão.

\*

## **II. SANEAMENTO**

O tribunal é competente em razão da matéria, da nacionalidade, da hierarquia e do território.

O processo é o próprio.

As partes são dotadas de personalidade e capacidade judiciária. São legítimas e encontram-se devidamente representadas.

\*

### **III. QUESTÕES A DECIDIR**

As questões que se colocam, desde já, respeitam às excepções suscitadas na contestação pelas entidades demandadas relativas à caducidade do direito de acção, à ilegalidade da cumulação de pedidos e à litispendência.

\*

### **III - FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1. DE FACTO**

Para a apreciação das questões suscitadas pelas entidades demandadas, consideram-se provados os seguintes factos:

- 1) Em 17/12/2004 a A. deu entrada de requerimento dirigido ao Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, expondo, em síntese, que em 22/11/1998 foi-lhe deferido por despacho do Sub-director Gral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo a atribuição do estatuto de pequena cervejeira, que desde então e até à data tem observado os requisitos legais inerentes à manutenção de pequena cervejeira, justificando-se que continue a beneficiar desse estatuto, requereu a final a atribuição do estatuto de pequena cervejeira (cfr. fls. 1 a 3 do processo instrutor).

- 2) Através do ofício datado de 10/03/2005 a A. foi notificada do projecto de decisão de revogação do estatuto de pequena cervejeira, para exercer o direito de audição prévia, previsto no artigo 60.º da LGT (cfr. fls. 279 a 280 do processo instrutor apenso).
- 3) Em 24/03/2005 a A. exerceu o direito de audição prévia através do requerimento de fls. 291 a 300 do processo instrutor.
- 4) Em 11/04/2005 a Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo revogou o estatuto de Pequena Cervejeira à “E...., Lda.”, tendo exarado na informação n.º .....005, que remete para os fundamentos apontados nas informações n.ºs 42/2005 e 98/2005, que aqui se dá por integralmente reproduzida, o seguinte despacho «Concordo, pelo que revogo» (cfr. fls. 116 e 117 do suporte físico).
- 5) Através do ofício datado de 26/04/2005, registado com aviso de recepção, a A. foi notificada de que «(...) por despacho de 11.04.2005, proferido pela Senhora Directora-Geral, (...), foi revogado o estatuto de pequena Cervejeira à Fabrica de C...., Lda., com os seguintes fundamentos: (...)», que se transcrevem:

#### De Facto

I

1. Em 17/12/2004 deu entrada na Direcção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo um pedido de atribuição do Estatuto de Pequena Cervejeira, formulado, pela Fábrica de C...., Lda., sedeada em Ponta Delgada.

2. A requerente fundamenta o seu pedido no facto de ser detentora, desde 1998, do referido estatuto, afirmando sempre ter observado os requisitos legais inerentes à manutenção do mesmo, sendo detentora de um único Entreposto Fiscal de Produção.
3. A Fábrica de C...., Lda., empresa constituída sob a forma de sociedade comercial por quotas, afirma sempre ter sido, jurídica, económica e contabilisticamente independente de outras empresas cervejeiras, prevendo que a produção de cerveja no ano 2005 não atingirá os 200.000 hl.
4. Embora entenda não ser legalmente exigível a renovação anual do estatuto, apresenta o pedido tendo em conta o teor da nota Circular n.º 390 de 2004.
5. Por último, refere que os serviços de inspecção desta Direcção-Geral suscitaram dúvidas sobre se, a circunstância da E.... ser detentora da totalidade do seu capital social, seria impeditivo da manutenção do estatuto. Para remover tais dúvidas, protestou apresentar documento comprovativo de que a empresa em causa deixou de ser titular do capital social da requerente, o que, até à presente data, não se verificou.
6. Entretanto, em 20/12/2004, a E...., Lda., sedeadas em Camara de Lobos - Funchal, veio apresentar, nestes Serviços, um pedido de manutenção do Estatuto de Pequena Cervejeira, que fundamenta no facto de ser detentora, desde 1999, do referido estatuto.
7. A requerente vem declarar sempre ter observado os requisitos legais inerentes à manutenção do mesmo estatuto, sendo detentora de um único Entreposto Fiscal de Produção.

8. Mais afirma trata-se de uma empresa constituída sob a forma de sociedade comercial por quotas, sempre ter sido, jurídica, económica e contabilisticamente independente de outras empresas cervejeiras e prevê igualmente que a produção de cerveja no ano 2005 não atingirá os 200.000 hl.

9. Entendendo, também, não ser legalmente exigível a renovação anual do estatuto, apresenta o pedido tendo em conta o teor da nota Circular n.º 390 de 2004.

## II

10. As duas cervejeiras foram objecto de acções de fiscalização pela Direcção de Serviços Antifraude, (cujos relatórios se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais), na sequência das quais, foi detectado e apurado que, em Novembro de 2002, deixaram de usufruir do estatuto de pequena cervejeira previsto no art.º 61º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), pelo que se procedeu ao apuramento de uma dívida no montante de 2.029.130,48 €, imputável à Empresa C...., Lda., e de outra dívida no montante de 375.999,57 € imputável à Fábrica de C...., Lda..

11. De acordo com o teor do relatório final das acções fiscalizadoras efectuadas, cujo período em análise se reportou aos anos de 2002, 2003 e primeiro semestre de 2004, ficou apurado que a E...., Lda., é, desde 1991, detentora de 100% do capital social da Fábrica de C...., Lda., conforme, aliás, também se conclui pela fotocópia da certidão da Conservatória do Registo Comercial, junta ao processo.

12. Atentos os factos, considerou-se que a situação das empresas se enquadrava no n.º 2 do art.º 61.o do CIEC, por ter sido violado o estabelecido

na alínea b) do n.º 1 deste mesmo artigo, pois atenta a definição constante no n.º 2 do art.º 486.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), com referência aos artigos 482.º e 1.º do mesmo Código, a Fábrica de C.... Lda., presume-se dependente da E...., Lda..

13. Assim, procedeu-se à soma das produções anuais das duas empresas, conforme determina o n.º 2 do referido art.º 61.º do CIEC.

14. Apuradas as produções individuais das duas empresas, concluiu-se que a produção de cerveja da Fábrica de C.... Lda. foi, no ano de 2002 de 4.494.442 L, e de 3.550.207 L no ano de 2003 e que, a E...., Lda, no ano de 2002, produziu 17.271.250.08 L de cerveja e 17.126.440.80 L. em 2003.

15. Atenta a soma das produções anuais das duas empresas, verificou-se que o limite legal de 200.000 hl, estabelecido no art.º 61.º do CIEC foi ultrapassado, tendo-se procedido ao apuramento dos restantes 50% do imposto, dividido proporcionalmente pelas duas cervejeiras.

16. Aquando da elaboração dos relatórios das acções de fiscalização, foi dado cumprimento ao disposto no art.º 60.º da lei Geral Tributária, tendo as duas empresas exercido o direito de audição prévia, embora o alegado nesta sede em nada tenha alterado os factos.

17. Com efeito, a Fábrica de C...., Lda. no uso do direito de resposta argumentou, resumidamente, que não concorda com a interpretação dada pelos serviços de fiscalização, pois entende que continua a reunir os requisitos legais para usufruir do estatuto, aqui em causa, afirmado que, sempre foi e é, jurídica, económica e contabilisticamente independente de outras cervejeiras.

18. Defende esta empresa que o conceito de dependência jurídica, económica e contabilística, definido no Código das Sociedades Comerciais não tem aplicação ao caso em apreço porque Isso seria integrar uma lacuna existente no Direito Fiscal com recurso à analogia, e isso é inconstitucionalmente inadmissível.

19. E, ainda no seu entender, mesmo que a empresa não possa ser considerada Independente, existem no nosso sistema jurídico-fiscal três circunscrições fiscais: Portugal continental, a Região Autónoma dos Açores e a Região Autónoma da Madeira, pelo que não poderá proceder-se à soma das duas produções.

20. Por seu turno, a E...., defendeu que a empresa dominante nunca perde o estatuto só porque a soma da sua produção com a das empresas dependentes excede os 200.000 hl., não concordando, também, com a aplicação da definição do art.º 486.º do Código das Sociedades Comerciais, utilizando os mesmos argumentos da J...., Lda..

21. Contudo, é de salientar que, apesar de as empresas em causa terem deixado de poder usufruir do estatuto de pequena cervejeira em Novembro de 2002, continuaram a beneficiar do mesmo.

22. E em face da proposta de revogação do estatuto de pequena cervejeira às empresas supra identificadas e em cumprimento do despacho de 09/02/2005, da Sra. Directora-Geral, foram ouvidas as respectivas alfândegas de controlo, que manifestaram a sua concordância.

23. Actualmente, e de acordo com a informação junta ao processo em **25/02/2005**, proveniente da alfândega do Funchal, nos termos do pacto social apresentado, em 05/02/2004 naquela alfândega, a empresa H.... é detentora da

totalidade do capital social da empresa C.....

24. As empresas foram notificadas nos termos e para os efeitos do art.º 60.º da LGT, para que se pronunciassem quanto ao projecto de decisão de revogação dos respectivos estatutos, tendo exercido o direito de audição prévia mas nada apresentando de novo, apenas repetindo o já alegado em sede de audição prévia aquando da elaboração do projecto de relatório da acção de fiscalização.

## **De Direito**

25. De acordo com o estabelecido no n.º 1 do art.º 61º do CIEC, aprovado pelo Dec-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, o Estatuto de Pequena Cervejeira pode ser concedido a empresas que detenham um único Entreposto Fiscal de Produção de cerveja desde que:

- a) Produzam por ano até ao máximo de 200.000 hl. de cerveja;
- b) **Sejam jurídica, económica e contabilisticamente independentes de outras cervejeiras;**
- c) Não operem sob licença ou por conta de outrem.

26. O n.º 2 deste mesmo artigo esclarece que, consideram-se uma única empresa independente duas ou mais empresas cervejeiras cuja produção anual não exceda 200.000 hl. de cerveja.

27. Relativamente às taxas, o n.º 3 estabelece que a taxa aplicável à cerveja produzida pelas pequenas cervejeiras é fixada em 50% da taxa normal.

28. O n.º 1 do art.º 1.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), estabelece que o mesmo (Código) é aplicável às Sociedades Comerciais.

29. E de acordo com o n.º 2, são sociedades comerciais, aquelas que tenham por objecto a prática de actos de comércio e adoptem o tipo de sociedade em nome colectivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita.

30. As regras a que terão de obedecer a constituição e funcionamento de uma sociedade por quotas constam dos artº 197.º a 270,º G. do CSC.

A sociedade por quotas constituída por um único sócio, seja ele pessoa singular ou colectiva, designa-se por sociedade unipessoal por quotas, art.º 270-A. Sendo de realçar que de acordo com o estabelecido no art.º 270-E, o sócio único de uma sociedade por quotas, exerce as competências das assembleias gerais, designadamente, as de nomear gerentes.

Sendo que a sociedade é administrada pelos gerentes, (art º 252.º do CSC), que podem ser destituídos, a todo o tempo, pelos sócios da sociedade, (artº 257 º do CSC). '

31. O art.º 481.º do CSC que tem por título Sociedades Coligadas, estabelece que o mesmo se aplica a relações que entre si estabeleçam sociedades por quotas, sociedades anónimas e sociedades em comandita por acções.

32. E de acordo com o art.º 482º do mesmo código, consideram-se sociedades coliga-das:

- a) As sociedades em relação de simples participação;
- b) As sociedades em relação de participações recíprocas;
- c) As sociedades em relação de domínio;
- d) As sociedades em relação de grupo.

33. Atento o estabelecido no art.º 486.º do CSC, considera-se que duas

sociedades estão em relação de domínio quando uma delas pode exercer, directamente ou por sociedades, sobre a outra, uma influência dominante.

34. De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, presume-se que uma sociedade é dependente de outra se esta outra, directa ou indirectamente:

- a) Detém uma participação maioritária no capital;
- b) Dispõe de mais de metade dos votos;
- c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.

35. Ora, tratando-se no caso em apreço de sociedades constituídas sob a forma de sociedades por quotas, estão submetidas às regras constantes do CSC, não tratando o direito fiscal da matéria de constituição e funcionamento das empresas.

36. Subsumindo a matéria de facto ao direito, dúvidas não restam que, a Fábrica de C...., Lda., é dependente da E...., Lda..

37. E, assim sendo, não pode ser considerada independente para efeitos de aplicação do preceituado no art.º 61.º do CIEC.

38. A este propósito é ainda de salientar que o CIEC, tem um âmbito de aplicação Nacional, e não Regional, como as requerentes pretendem fazer crer - art.º 2º do CIEC.

39. Por outro lado, confrontando os factos detectados aquando da fiscalização às empresas atras identificadas, com a legislação aplicável, constata-se que, em Novembro de 2002, as duas cervejeiras deixaram de cumprir o requisito

exigido pela alínea b) do n.º 1 do art.º 61.º do CIEC.

40. No que concerne aos pedidos de manutenção do estatuto de pequena cervejeira apesar de invocarem a circular n.º 390/2004, as requerentes não fazem prova da alteração dos factos que estão subjacentes à revogação do estatuto, indeferindo-se a pretensão apresentada, por falta do requisito legal exigido pela alínea b) do n.º 1 do art.º 61.º do CIEC.

41. Quanto ao facto de a empresa H...., Lda., constar, no último pacto social, de que se tem conhecimento, como detentora da totalidade do capital social da C.... em nada altera o atras afirmado pois que, a relação de dependência entre as duas cervejeiras, se mantém (art.ºS 483.º e 486.º do CSC).

42. Por outro lado, refira-se ainda, quanto a esta questão, que os factos detectados aquando da acção de fiscalização se reportam a data anterior à da alteração do pacto social da empresa C...., sendo que esta é detentora do capital social da Fábrica de C.... desde **1991**.

Do acto de revogação poderá V. Exa.:

- interpor recurso hierárquico para o superior hierárquico no prazo de 30 dias após a notificação, conforme o previsto no art.º 80.º da Lei Geral Tributária e art.º 66.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- interpor recurso contencioso para o tribunal competente, no prazo de três meses nos termos do disposto nos artigos 95.º e 101.º da Lei Geral Tributária, art.º 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

Com os melhores cumprimentos.

## A DIRECTORA DE SERVIÇOS

(cfr. Doc. n.º 2 da p.i., de fls. 96 a 104 dos autos de suporte físico).

6) Em 02/05/2005 foi assinado o aviso de recepção da notificação do ofício referido em 5 (cfr. por acordo; pontos 1 da p.i. e 39 da contestação).

7) A A. apresentou ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, requerimento dirigido à Directora de Serviços dos Impostos sobre o Consumo, datado de 23/05/2005, com o seguinte teor:

E...., pessoa coletiva n.º .....120, com sede no PIZO - Parque Industrial da Zona Oeste, em Câmara de Lobos, tendo sido notificada, em 28 de Abril de 2005, da decisão final sobre o pedido de manutenção do estatuto de pequena cervejeira, vem, nos temos e para os efeitos do disposto no artigo 37.º n.º 1 do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), expor e requer a V. Exa. o seguinte:

1. Por Oficio de 26/04/2005, V. Exa. informa a requerente que, “por despacho de 11.04.2005, proferido pela Senhora Directora-Geral, Dra. A...., foi revogado o estatuto de pequena cervejeira à Fábrica de C.... Lda”.

2. Mais informa V. Exa que do acto de revogação a requerente poderá, designadamente, “interpor recurso hierárquico para o superior hierárquico”.

3. Sucede, porém, que a notificação nada refere quanto ao órgão competente para apreciar o recurso hierárquico, violando assim o disposto no artigo 68º, n.º 1 alínea c) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do artigo 2º do CPPT, segundo o qual “Da notificação devem constar... o órgão

competente para apreciar a impugnação do acto”.

4. Com efeito, apesar da referência ao superior hierárquico, a notificação não concretiza quem é ele, ficando a requerente sem saber contra quem há-de interpor o recurso hierárquico.

5. Para mais, a notificação, apesar de indicar como autor do acto a Senhora Directora Geral, é assinada por V. Exa., sem qualquer menção de delegação de competências.

6. Ora, nos temos do disposto no artigo 123º n.º 1 alínea g) do CPA, aplicável por força do artigo 2.º do CPPT, a assinatura que deveria constar na notificação deveria ser a do autor do acto.

7. Por outro lado, nada é dito se a Senhora Directora Geral emitiu o despacho no uso de competências próprias ou delegadas.

8. Acresce que o ponto 22 da notificação refere que “em face da proposta de revogação do estatuto de pequena cervejeira às empresas supra identificadas e em cumprimento do despacho de 09/02/2005, da Sra. Directora-Geral, foram ouvidas as respectivas alfândegas de controlo, as quais manifestaram a sua concordância”, sem, contudo, ter sido concretizada os moldes desta concordância, até porque não foi junta nenhuma documentação que comprovasse este item da fundamentação.

9. Desta forma, a requerente não sabe se as instâncias aduaneiras locais acolhem, integralmente ou em parte, a fundamentação constante na proposta de revogação ou apenas concordam com o seu sentido final, o que é revelador de fundamentação deficiente.

10. Em Face do exposto, verifica-se que a notificação efectuada é, pelos motivos supra apontados, manifestamente insuficiente.

Termos em que se requer, ao abrigo do disposto no artigo 37º n.º 1 do CPPT, a **passagem de certidão** que contenha o teor integral do acto objecto de notificação e que contenha, designadamente, os seguintes requisitos em feita:

- a) Indicação do órgão competente para apreciar o recurso hierárquico,
- b) A assinatura do autor do acto;
- c) Menção de a decisão ter sido proferida no uso de competências próprias ou delegadas;
- d) Informações/pareceres emitidos pelas alfândegas de controlo.

Em consequência, o prazo para exercer os meios de reacção contra a decisão final sobre o pedido de manutenção do estatuto de pequena cervejeira só começará a correr a partir da entrega da certidão ora requerida, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 37º do CPPT.

Câmara de Lobos, 23 de Maio de 2005

(cfr. Doc. 3 da p.i., fls. 105 a 107 dos autos de suporte físico):

8) A Direcção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo deu resposta ao requerimento referido no ponto anterior, através do ofício n.º 0619, datado de 02/06/2005, recebido pela A. em 06/06/2005, com o seguinte teor:

Em referência ao requerimento apresentado por V.Exa, relativo ao assunto em

epígrafe, informo o seguinte:

- 1- Da notificação da revogação do estatuto que lhe foi feita pelo ofício nº491 de 26/4/2005, desta Direcção -Geral, constam a fundamentação de facto e de direito do acto, a identificação do órgão que o proferiu, bem como os meios de reacção contra o acto notificado, tudo conforme determina o nº2 do artº 36 do CPPT.
- 2- No entanto, sempre se acrescenta que do acto praticado pela Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, cabe recurso hierárquico, nos termos gerais, para o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, artº 66º do CPPT.
- 3- Decorre do disposto no nº2 do artº 36º do CPPT, que o órgão que pratica o acto, sempre que o faça no uso de uma competência delegada ou subdelegada, deve fazer essa menção no próprio despacho. Ora, não sendo esse o caso, tal exigência não se coloca, pelo que, ao contrário do alegado, nada foi omitido.
- 4- Na notificação pela qual foi dado conhecimento do acto praticado pela Sr.ª Directora- Geral, foram observados os requisitos exigidos pelo CPPT, e dele não resulta que a notificação deva ser assinada pelo autor do acto, considerando-se, assim, a notificação efectuada pelos Serviços regularmente efectuada.
- 5- Quanto ao requerido nos pontos 8 e 9 do pedido, é de salientar que a competência para autorizar e revogar o estatuto em causa é do Director-Geral, e apesar de não estar sujeito a parecer do Director da Alfândega, deu-se conhecimento prévio do projecto de decisão, tendo o mesmo manifestado inteira concordância com o projecto de revogação do estatuto e seus fundamentos. Assim sendo, considerando que do mesmo projecto foi V. Ex.ª, também, notificado, nos termos e para os efeitos do artº60º da LGT, logo tem conhecimento de toda a fundamentação que sustentou o despacho de revogação.

(cfr. Doc. n.º 4 da p.i., de fls. 108 a 109 dos autos de suporte físico; por acordo quanto à data do recebimento).

- 9) Por requerimento, datado de 09/06/2005, que deu entrada na Divisão do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas em 14/06/2005, a A. insiste pela emissão da certidão contendo o despacho de 11/04/2005, da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais do Consumo e do parecer do Director da Alfândega (cfr. Doc. 6 da p.i., de fls. 111 a 113 dos autos de suporte físico e fls.372 do processo instrutor apenso).
- 10) A Direcção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo remeteu a certidão solicitada a A., através do Oficio n.º ...9, datado de 14/06/2005, com o seguinte teor: «Não obstante entendermos que a notificação efectuada contém todos os requisitos legalmente exigidos, juntamente remetemos a certidão nos termos requeridos.» (cfr. Doc. 7 da p.i., de fls. 114 e segs. e fls. 375 do processo instrutor).
- 11) O ofício referido no ponto anterior foi recebido pela A. em 21/06/2005 (cfr. cópia registo e aviso de recepção no processo instrutor).
- 12) A certidão a que se refere o ponto 10) supra, emitida em 14/06/2005, certifica que as folhas anexas numeradas de 1 a 9 estão conforme com o original do processo de revogação do estatuto de pequena cervejeira, constando da mesma, designadamente, a informação n.º 131/2005 e a informação n.º 42/2005 (cfr. Doc. n.º 7 da p.i. e processo instrutor apenso).
- 13) Em 06/07/2005 a A. deduzir recurso hierárquico dirigido ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (cfr. Doc. 5 da p.i. e fls. 467 do processo instrutor).
- 14) Pelo ofício datado de 05/08/2005 o recurso hierárquico foi enviado ao gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (cfr. fls. 545 do processo

instrutor apenso).

15) O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais exarou em 05/06/2006, na informação n.º 55/2006, o seguinte despacho: «Concordo, pelo que rejeito os recursos hierárquicos apresentados nos termos e com os fundamentos aqui expostos.» (cfr. fls. 95 e 128 a 130 dos autos de suporte físico).

16) Através do ofício datado de 08/06/2006, que aqui de dá por integralmente reproduzido, o Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo notificou a A. do teor do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais referido no ponto anterior ainda, designadamente que «Os recursos foram considerados extemporâneos, porque tendo as notificações da decisão da revogação do estatuto sido recepcionadas em 2-5-2005 e 4-5-2005 respectivamente pela EMC e pela JMA, e os recursos apresentados em 6-7-2005, já tinha decorrido o prazo de 30 dias. Nesta conformidade devem os mesmos ser rejeitados nos termos da alínea d) do art. 173.º do C.P.A..

Muito embora as recorrentes tenham vindo requerer informações complementares na sequência das notificações atrás referidas, o certo é que as mesmas continham todos os elementos exigidos pelo art. 36.º do CPPT. (...)» (cfr. Doc. n.º 1 da p.i. de fls. 95).

17) Em 27/06/2006 a A. apresentou requerimento pedindo certidão integral do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (cfr. Doc. n.º 8 da p.i., de fls. 125 a 126 dos autos de suporte físico).

18) Em resposta ao requerido, foi remetido à A. cópia da informação n.º 55/2006, elaborada em aditamento ao transmitido no ofício n.º 421/GAB, dirigido ao Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, com a

entrada n.º 5032, de 05/08/2005, onde foi exarado o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, através do ofício de 14/07/2006, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos sobre o Consumo (cfr. Doc. n.º 9 da p.i., de fls. 127 a 130 dos autos de suporte físico).

19) Em 15/09/2006, a sociedade “E...., Lda.”, apresentou junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal a petição inicial que deu origem ao presente processo (cfr. registo de autuação de fls. 1 dos autos de suporte físico).

\*

Não existem factos não provados, em face das possíveis soluções de direito, com interesse para a decisão

\*

### **Motivação da matéria de facto**

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos, não impugnados, que dos autos e apenso constam, tudo conforme referido a propósito de cada um dos pontos do probatório.

\*

## **2. DE DIREITO**

### **21. DA EXCEPÇÃO DA CADUCIDADE DO DIREITO DE ACÇÃO**

As entidades demandadas sustentam a intempestividade da apresentação do

Recurso Hierárquico e alegam a caducidade de acção para o pedido de anulação do despacho da Directora-Geral das Alfândegas de 11/04/2005, notificado à A. por ofício de 26/04/2005, por carta registada com aviso de recepção, cujo aviso foi assinado em 02/05/2005 (cfr. pontos 13 a 19 da contestação).

Alegam que a respectiva impugnação deveria ter ocorrido até 04/10/2005, atentas as férias judiciais, nos termos da conjugação do disposto nos artigos 97.º, n.º 2 do CPPT, 51.º, n.º 1, 58.º, n.º 2, alínea b) e 59.º, n.º 1 do CPTA.

Assim, tendo a acção administrativa especial sido interposta em 27/09/2006, mais de um ano depois da contagem do prazo para a respectiva interposição é intempestiva e o acto da Directora-Geral das Alfândegas consolidou-se na ordem jurídica por ausência de oportuna impugnação graciosa e contenciosa (cfr. pontos 12 a 19 da contestação).

A A. na réplica nada disse sobre esta excepção, tendo optado por se pronunciar apenas sobre a incompetência do tribunal, cumulação ilegal de pedidos e litispendência.

Porém, lida a petição inicial constata-se que a A. propôs a presente acção administrativa especial no entendimento que beneficia da suspensão do prazo de impugnação do despacho da Directora-Geral, previsto no n.º 4, do artigo 59.º do CPTA até à data da notificação da decisão do recurso hierárquico (cfr. ponto 109.º da p.i.).

Vejamos.

A caducidade do direito de acção, foi suscitada na presente acção pelas

entidades demandadas, mas é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto tributário) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (cfr. artigo 333º do Código Civil).

Importa, desde já, deixar expresso que a A. apenas imputa vícios de violação de lei aos actos impugnados, geradores de anulabilidade, em consonância com os pedidos formulados.

A sanção-regra para o vício de violação de lei, para as ofensas ao princípio da legalidade, é a da anulabilidade (vide artigo 135.º do CPA, em vigor à data da prática do acto de liquidação, e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25/05/2011, Processo n.º 091/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Nos termos do disposto no artigo 58.º, nº 2, alínea b), do CPTA ex vi n.º 2, do artigo 97.º do CPPT, o prazo de impugnação é de 3 meses, contados segundo o regime aplicável aos prazos para a propositura de acções que se encontram previstos no Código Processo Civil (cfr. artigo 58º, nº 3 do CPTA).

De acordo com o preceituado no artigo 144.º do CPC (actual artigo 138.º), o prazo processual (in casu de propositura de acção) é contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a 6 meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes. Quando o prazo para a prática do acto processual termine em dia que os tribunais estiverem encerrados, transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil.

O nº 4 do artigo 59.º do CPTA dispõe 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.»

In casu, a A. notificada do despacho de revogação do estatuto de pequena cervejeira optou por deduzir recurso hierárquico dirigido ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

No caso concreto, o recurso hierárquico é facultativo e tem efeito meramente devolutivo, conforme decorre dos artigos 80.º da LGT, 67.º, n.º 1 do CPPT.

Significa que a decisão de revogação do estatuto de pequena cervejeira é directamente impugnável por via contenciosa, o que determina que predominantemente tenha de se atender à data em que foi proferido o acto primário.

O artigo 66.º, n.º 2 do CPPT estatue o seguinte:

2 – Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o actor do acto recorrido.

Assim sendo, nos termos da citada norma, o recurso hierárquico deverá ser deduzido no prazo de 30 dias contados da data da notificação do acto respectivo.

O prazo para deduzir recurso hierárquico é de natureza substantiva, contínuo e contado de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil (cfr. artigo 20º, nº 1 do CPPT).

Na contagem deste prazo não se incluiu o dia em que ocorreu o evento a partir do qual o prazo começa a correr, no caso a notificação do despacho derrogação do estatuto de pequena cervejeira, e quando o prazo termine em domingo ou dia feriado ou em férias judiciais transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil subsequente.

Nos termos do n.º 5, do artigo 66.º do CPPT, os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias, e tal prazo conta-se a partir da data da remessa do processo ao órgão competente para dele conhecer (cfr. artigo 175.º, n.º 1 in fine do CPA).

Decorrido o referido prazo de 60 dias sem que haja sido tomada uma decisão, ao abrigo do disposto nos artigos 175.º, n.º 3 do CPA e 57.º, n.º 5 da LGT (adaptado ao prazo aqui aplicável), faz presumir o seu indeferimento tácito para efeitos de impugnação judicial.

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 (cfr. artigo 59.º n.º 4 do CPTA).

Tendo presente que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados, nos termos do n.º 1, do artigo 36.º do CPPT, importa antes de mais saber qual a data da notificação do despacho de revogação do estatuto de pequena cerveja proferida pelo Directora-Geral das Alfândegas em 11/04/2005.

As entidades demandadas defendem que a notificação foi validamente efectuada em 02/05/2005.

Por sua vez, a A. alega que o ofício de notificação complementar, ocorreu em 06/06/2005, na sequência do que apresentou em 06/07/2005 recurso hierárquico, sendo, por isso, o recurso hierárquico tempestivo.

Não constitui matéria controvertida que a A. foi notificada do acto impugnado, havendo desacordo quanto à data em que a A. deve considerar-se validamente notificada.

Diga-se, desde já, antecipando o sentido decisório, que as entidades demandadas têm razão quanto à verificação da execção em apreço.

A caducidade do direito de acção verifica-se quer se entenda que a notificação do despacho da Directora-Geral das Alfândegas ocorreu em 02/05/2005, quer em 06/06/2005, ou em 21/06/2005, mesmo tendo em consideração o período de suspensão previsto no artigo 59.º, n.º 4 do CPTA, por a presente acção administrativa especial ter sido apresentada em juízo já depois de decorrido o prazo de três meses previsto no artigo 58.º, n.º 2, alínea b) do CPTA.

Em matéria de notificação dos actos tributários, em especial, e dos actos administrativos, em geral, estabelecem os artigos 36.º e 37.º do CPPT, o seguinte:

#### **Artigo 36.º**

**(Notificações em geral)**

1 - Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

2 - As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

3 - Constitui notificação o recebimento pelo interessado de cópia de acta ou assento do acto a que assista.

#### Artigo 37.º

(Comunicação ou notificação insuficiente)

1 - Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

2 - Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

3 - A apresentação do requerimento previsto no n.º 1 pode ser provada por

duplicado do mesmo, com o registo de entrada no serviço que promoveu a comunicação ou notificação ou por outro documento autêntico.

4 - No caso de o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial.

De tal enquadramento legal decorre que, as notificações dos actos em matéria tributária conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

Caso a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento, isto porque os actos administrativos, em geral, estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei.

Conforme decorre do ponto 5 do probatório, a notificação do despacho de revogação possibilita à A. conhecer os fundamentos de facto e de direito da decisão de revogação do estatuto de pequena cervejeira, por o texto constante do ofício de notificação compilar os fundamentos e conclusões constantes das informações com as quais o despacho da Directora-Geral concordou, conforme

resulta dos autos, permitindo concluir que a A. em 02/05/2005 tomou, efectivamente, conhecimento da fundamentação do acto, que à data já não ignorava em face da notificação que lhe foi feita previamente para o exercício do direito de audição prévia, contendo ainda a notificação os demais requisitos previstos no n.º 2, do artigo 36.º do CPPT.

Com efeito, o aludido ofício de 26/04/2005, contém a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de defesa e prazo de reacção contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que praticou o acto (cfr. ponto 5 do probatório).

A circunstância do ofício não fazer referência às informações, nem ter remetido cópia das mesmas, não transforma aquele acto em não fundamentado (cfr. acórdão do STA de 07/03/2002, processo n.º 048335, disponível em [www.dgsi.pt/](http://www.dgsi.pt/)).

Lido o requerimento datado de 23/05/2005, apresentado pela A., ao abrigo do artigo 37.º, n.º 1 do CPPT, na sequência da notificação do despacho da Directora-Geral das Alfândegas de 11/04/2005, através do ofício datado de 26/04/2005, não se vislumbra em lado algum a alegação que a notificação não contém a fundamentação legalmente exigida do despacho de revogação. No referido requerimento é feita referência expressa à informação constante do ofício sobre os meios de reacção contra o acto notificado.

Com este requerimento, a ora A. requereu, a indicação do órgão competente para apreciar o recurso hierárquico, informação sobre se a Directora-Geral praticou o acto no uso de competências próprios ou delegadas e as informações emitidas pelas alfândegas de controlo, justificando este pedido por o ponto 22 do ofício de notificação referir que “foram ouvidas as respectivas alfândegas de

controlo, as quais manifestaram a sua concordância, sem, contudo, ter sido concretizada os moldes desta concordância (...)»

Como já se deixou expresso supra, os requisitos das notificações de decisão procedural são os que constam no n.º 2, do artigo 36.º do CPPT.

O artigo 37.º, n.º 1 prevê a possibilidade de sanação de deficiências do acto de notificação se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias.

Ora, o artigo 36.º, n.º 2 do CPPT não exige a indicação do superior hierárquico da entidade que praticou o acto, nem a menção de que esta praticou o acto no uso de competências próprias. A exigência da indicação do uso de delegação ou subdelegação de competências pelo autor do acto só se verifica quando tiver ocorrido tal uso.

Acresce que a A. nunca afirmou desconhecer a fundamentação do despacho de revogação, nem que o ofício de notificação não contém a fundamentação legalmente exigida. Invoca “fundamentação deficiente” por não lhe ter sido facultada a documentação relativa ao parecer da Alfândega de controlo que foi ouvido previamente à tomada de posição, sem explicar, concretamente, qual a relevância de tal elemento.

A falta de fundamentação ou fundamentação deficiente é um vício gerador de invalidade do acto administrativo que dela carecesse, mas não se confunde com a falta de notificação dos fundamentos do acto, a qual respeita apenas à sua eficácia ou oponibilidade.

Na situação dos autos, os concretos moldes da concordância da Alfândega de controlo com o projecto de revogação do estatuto de pequena cervejeira não fazem parte integrante do despacho de revogação do estatuto de pequena cervejeira, uma vez que o despacho de concordância da Directora-Geral reporta-se à informação onde exarou o referido despacho.

Com efeito, a notificação da decisão não engloba todos os pareceres que constam do procedimento, mas apenas aqueles que são determinantes do acto praticado.

Com o devido respeito por opinião contrária, o requerimento apresentado pela A. com pedido de passagem de certidão (cfr. ponto 7 do probatório) não tem o efeito do diferimento do termo inicial do prazo de impugnação, porque na notificação do despacho de revogação não foram omitidos nenhum dos elementos previstos no n.º 2, do artigo 36.º do CPPT, nem a A. alega no referido requerimento a omissão de qualquer um dos requisitos da notificação.

Dito por outras palavras, esse requerimento apresentado ao abrigo do artigo 37.º do CPPT não produz efeito interruptivo do prazo de impugnação até à passagem da certidão, uma vez que, a notificação não se revela deficiente, por não padecer da falta de nenhum dos requisitos previstos no n.º 2, do artigo 36.º do CPPT.

Por outro lado, a A. não lançou mão do meio de intimação judicial na sequência da resposta ao primeiro requerimento para obter certidão das cópias das informações, tendo antes optado por apresentar novo requerimento de passagem de certidão.

Por oficio datado de 14/06/2005 a Direcção de Serviços dos Impostos Especiais

sobre o Consumo remeteu à A. a certidão requerida.

Como já se referiu supra quer se considere a data da notificação feita em primeiro lugar - 02/05/2005 -, quer a data de 06/06/2005, ou seja a data do recebimento do ofício n.º 0619, datado de 02/06/2005, emitido na sequência de requerimento da A., quer a data de 21/06/2005, data de recebimento da certidão pela A., chegaremos à mesma conclusão sobre a intempestividade da presente acção, como melhor se verá infra.

Relembremos a factualidade provada:

- a) Em 11/04/2005 a Directora-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo revogou o estatuto de Pequena Cervejeira.
- b) Em 26/04/2005 é remetido ofício, registado com aviso de recepção, a notificar a A. do despacho de revogação do estatuto de pequena cervejeira.
- c) Em 02/05/2005 o aviso de recepção foi assinado.
- d) Por requerimento datado de 23/05/2005, a A. requereu ao abrigo do artigo 37.º do CPPT certidão do teor integral do acto objecto de notificação, designadamente, os requisitos que considerou em falta.
- e) Em 02/06/2005 a Direcção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo deu resposta ao requerimento referido na alínea anterior, informando, para além do mais, que a notificação feita pelo ofício de 26/04/2005, contém todos os requisitos previstos no n.º 2, do artigo 36.º do CPPT.
- f) A A. recebeu o ofício referido anteriormente em 06/06/2005

- g) Em 14/06/2005, a A. apresenta novo requerimento insistindo pela emissão da certidão contendo o despacho de 11/04/2005, da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais do Consumo e do parecer do Director da Alfândega.
- h) Em 14/06/2005 foi emitida a certidão requerida pela Direcção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo e remetida por correio registado com aviso de recepção.
- i) Em 21/06/2005 a A. recebeu a certidão referida na alínea anterior.
- j) Em 06/07/2005 a A. apresentou recurso hierárquico facultativo dirigido ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- k) Em 05/08/2005 o recurso hierárquico foi remetido ao gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos fiscais.
- l) Em 05/06/2006, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferiu despacho rejeitando o recurso hierárquico por extemporâneo.
- m) Em 08/06/2006 é remetido ofício a notificar a A. do teor do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos.
- n) Em 15/09/2006 é instaurada a presente acção.

A A., como já se viu, dispunha de um prazo de 3 meses para a propositura da presente acção administrativa especial.

Este prazo iniciou-se em 03/05/2005 (dia seguinte à notificação de 02/05/2005), prazo convertível em 90 dias em decorrência das férias judiciais.

A apresentação de recurso hierárquico facultativo contra o acto administrativo impugnado determina, nos termos do artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, a suspensão do prazo do exercício do direito de acção, até ser proferida decisão sobre o recurso ou até que decorra o prazo legal fixado para a decisão.

Tendo sido apresentado Recurso Hierárquico pela A. em 06/07/2005, haviam, nessa data, já decorrido 63 dias (dos 90) para apresentação do recurso jurisdicional.

Daqui decorre que o recurso hierárquico foi apresentado depois do prazo de 30 dias de que a A. dispunha e, nesta conformidade não há lugar à suspensão do prazo, por esta suspensão pressupor que o recurso hierárquico seja tempestivo, nos termos do artigo 66.º, n.º 2, do CPPT (vide neste sentido Acórdão do STA de 26/03/2009, processo n.º 01053/08, disponível em [www.dgsi.pt/](http://www.dgsi.pt/)).

Tendo a acção administrativa especial sido apresentada em 15/09/2006, há muito se encontrava esgotado o prazo para a propositura da acção dos autos.

E à mesma conclusão chegaremos se considerarmos a data que a A. invoca para considerar tempestivo o recurso hierárquico, isto é a data de notificação complementar do despacho da Directora-Geral, ocorrido em 06/06/2005.

### Façamos as contas

Considerando a data invocada pela A., o prazo iniciou-se em 07/06/2005, pelo que em 05/07/2005 (dia anterior à data da apresentação do recurso

hierárquico), haviam estão decorrido 29 dias (dos 90 dias).

Com a interposição do recurso o prazo suspendeu-se pelo período de 60 dias, de que dispunha o Secretário de Estado para a decisão do recurso hierárquico, a contar da data da remessa do processo ao órgão competente (artigo 175.º, n.º 1 do CPA), sob pena de não o fazendo se presumir o indeferimento tácito e retomar a contagem para impugnação contenciosa do acto em causa pelo que iniciando em 09/08/2005 (terceiro dia posterior à remessa do processo), terminou em 07/10/2005 (artigo 66º, nº 5 do CPPT).

De referir que se contou o prazo de 60 dias a partir da remessa do processo ao órgão competente, por os autos serem omissos quanto à data da notificação ao recorrente dessa remessa, e por esta se ter verificado depois de decorrido o prazo de 15 dias previsto no artigo 172.º, n.º 1, do CPTA (vide neste sentido Acórdão do TCAN de 28/09/2017, processo nº 00580/14.3BEPRT, e jurisprudência aí citada; disponível em [www.dgsi.pt/](http://www.dgsi.pt/)).

Na data de 07/10/2005, por ausência de decisão expressa quanto ao recurso hierárquico apresentado, retomou a contagem o prazo para impugnação contenciosa, que se havia suspendido aos 29 dias.

Não obstante decorrer do probatório que o recurso hierárquico foi decidido em 05/06/2006, o facto que ocorreu em primeiro lugar foi o decurso do prazo legal para a decisão do recurso hierárquico facultativo.

Nos termos do n.º 4 do artigo 59.º do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa cessa com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar (vide neste sentido acórdão do

STA de 27/02/2008, processo n.º 0848/06, disponível em [www.dgsi.pt/](http://www.dgsi.pt/)).

Assim, o remanescente do referido prazo de 90 dias, terminaria em 07/12/2005, pelo que tendo a acção sido efectivamente apresentada em juízo em 15/09/2006, já se encontrava esgotado o prazo para a propositura da acção dos autos, daí a declaração de caducidade do direito de acção, que aqui se declara.

Se se contar o prazo de impugnação a partir da data da notificação da certidão, ou seja, 21/06/2005, temos que entre o dia 22/06/2005 e o dia 05/07/2005 decorreram 14 dias. Retomando a contagem do prazo a partir de 07/10/2005, o prazo de 90 dias terminou em 05/01/2006 (atento as férias judiciais de natal), pelo que também por aqui é de considerar a presente acção intempestiva, uma vez que só deu entrada em tribunal no dia 15/09/2006.

A questão referente ao reinício da contagem do prazo de caducidade suspenso por causa da utilização de impugnação graciosa encontra solução doutrinal e jurisprudencial a que aderimos.

Efectivamente, sobre esta questão pronunciou-se, entre outros, o Tribunal Central Administrativo Norte em acórdão de 03/10/2017, proferido no processo n.º 01138/13.0BEBRG, cujo discurso fundamentador sufragamos, transcrevendo-se o seguinte excerto:

«Ora, a tese defendida na decisão recorrida mostra-se alinhada com a jurisprudência das instâncias superiores, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo, tal como, desde logo, a invocada na própria decisão. A este propósito, vejam-se, entre outros, os recentes acórdãos de 19-06-2014, processo nº 01954/13, de 03-02-2015, processo nº 01470/14.

Sumariou-se no primeiro dos referidos acórdãos:

I - Terminado o prazo de decisão da impugnação administrativa facultativa e constituída a situação de inércia, o acto primário objecto daquela impugnação converte-se em acto final do procedimento, iniciando-se o decurso do prazo para a utilização do meio contencioso, tendo em conta a redacção dada ao nº 3 do art. 175º do CPA, sob pena de caducidade do direito de acção, nos termos do regime dos arts. 171º, nº 1, 172º, nº 1, e 175º, nº 3, do CPA, conjugado com os arts. 58º, nº 2, alínea b), e nº 4 do artº 59º do CPTA.

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.

III - 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.

Pelo seu lado, o Tribunal Constitucional, por acórdão nº 81/2015, de 10 de Março, publicado no DR II, nº 48/2015, de 10-03-2015, sumariou: Não julga inconstitucional a norma do artigo 59º, nº 4, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, segundo a qual a suspensão do prazo de impugnação contenciosa cessa com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação

administrativa ou com o decurso do respectivo prazo legal, com forme o facto que ocorrer em primeiro lugar.» (no mesmo sentido vide acs. do TCAN de 03/06/2016, processo n.º 0221/15.1BEBRG e do TCAN de 28/09/2017, processo n.º 00580/14.3BEPRT, todos disponíveis em [www.dgsi.pt/](http://www.dgsi.pt/)).

Na presente acção, o que importa saber, a nível de tempestividade, é se a acção foi efectivamente deduzida antes do decurso do prazo de caducidade do direito de impugnação do acto, apreciado em função da situação fáctica invocada, ou seja, o que interessa é saber se efectivamente caducou o direito de o autor ver judicialmente apreciada a sua pretensão substantiva.

No caso em apreço, quer se conte o prazo de caducidade da notificação de 02/05/2005, quer da notificação de 06/06/2005, ou mesmo de 21/06/2005, é de concluir que a acção é intempestiva, por o prazo de impugnação não se reiniciou com a notificação da decisão do recurso hierárquico facultativo, mas do termo do prazo para o órgão competente dele decidir (cfr. artigo 59.º, n.º 4 do CPTA).

Assim sendo, não tendo sido observado o prazo para a propositura da presente acção de impugnação do despacho da Directora-Geral das Alfândegas, tal determina a extinção do direito de praticar o acto e forma-se caso decidido ou caso resolvido, que obsta à interposição de recurso contencioso com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

Tendo caducado o direito de acção, deve julgar-se procedente a referida excepção.

Com efeito, de acordo com o regime decorrente do CPTA então em vigor, a A. podia cumular a impugnação administrativa hierárquica e o recurso à via

judicial.

Tendo a Autora optado por cumular a impugnação judicial da decisão desfavorável da administração com a interposição de recurso hierárquico, não podia deixar de ter presente o disposto na norma do artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, ou seja, que a contagem do prazo para impugnar o acto se retomava com o decurso do prazo legal para decidir o recurso hierárquico.

Face à procedência da excepção da caducidade do direito de acção relativamente ao acto impugnado de revogação do estatuto de pequena cervejeira, fica prejudicado por inutilidade o conhecimento das demais questões suscitadas.

\*

## **Conclusões/Sumário**

I - As notificações dos actos em matéria tributária conterão sempre a decisão, os seus fundamentos, meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

II - Caso a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento, isto porque os actos

administrativos, em geral, estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei.

III - A falta de fundamentação ou fundamentação deficiente é um vício gerador de invalidade do acto administrativo que dela carecesse, mas não se confunde com a falta de notificação dos fundamentos do acto, a qual respeita apenas à sua eficácia ou oponibilidade.

IV - A apresentação de recurso hierárquico facultativo contra o acto administrativo impugnado determina, nos termos do artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, a suspensão do prazo do exercício do direito de acção, até ser proferida decisão sobre o recurso ou até que decorra o prazo legal fixado para a decisão.

V - Nos termos do n.º 4 do artigo 59.º do CPTA, a suspensão do prazo de impugnação contenciosa cessa com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do prazo legal para a decidir, conforme o facto que ocorrer em primeiro lugar

\*

#### **IV - DECISÃO**

Termos em que, acordam os juízes da 1.ª Subsecção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em julgar procedente a suscitada excepção de caducidade do direito de acção relativamente ao despacho da Directora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo de 11/04/2005, que revogou o estatuto de pequena cervejeira, ficando prejudicado por inutilidade o conhecimento das demais questões suscitadas, e, consequentemente, absolve-se as entidades requeridas da instância (artigo

89.º, n.º 1, alínea h) do CPTA).

**Valor da acção para efeito de custas:** € 30.000,01 (artigo 34.º do CPTA).

Custas a cargo da A. (cfr. artigo 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC).

Registe e notifique

Lisboa, 15 de Setembro de 2022

\*

Maria Cardoso - Relatora

Lurdes Toscano - 1.ª Adjunta

Ana Cristina Carvalho - 2.ª Adjunta

(assinaturas digitais)

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