TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
00175/21.5BECBR	27 de outubro de 2021	Margarida Reis

DESCRITORES

Impugnação judicial > Irs de 2016, 2017 e 2018 > Indeferimento liminar > Reclamação administrativa > Objeto mediato e imediato da impugnação judicial > Tempestividade > Erro na forma do processo > ART. 560.º CPC

SUMÁRIO

Tal como vem sendo (re)afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade dos atos de liquidação oficiosa aqui em causa, não obstante a decisão proferida no âmbito da reclamação graciosa ser de rejeição por intempestividade, devendo no caso o Tribunal a quo preceder o conhecimento dos vícios imputados às liquidações oficiosas da apreciação dos vícios que o ora Recorrente imputa à decisão administrativa, pois o meio administrativo precede o contencioso, tendo a presente impugnação judicial como objeto imediato a decisão administrativa (de rejeição) e como objeto mediato a legalidade da liquidação.*
* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

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

I. RElatório

F., inconformado com a decisão proferida em 2021-04-28 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que indeferiu liminarmente a petição inicial da impugnação judicial por si interposta na sequência do indeferimento liminar de reclamação graciosa contra as liquidações de IRS de 2016, 2017 e 2018, vem dela interpor o presente recurso.

O Recorrente encerra as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

CONCLUSÕES:

1. Não houve erro na forma de processo relativamente aos pedidos identificados em A. e B, pedidos que nada têm a ver com a apreciação do ato administrativo de Rejeição da Reclamação Graciosa, antes sim da tempestividade da Reclamação e da Impugnação, que deriva do indeferimento tácito da primeira.
2. O Tribunal devia ter-se pronunciado quanto à inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei 16/2020 de 25 de maio, e 4º e 5º da Lei 13-B/2021, de 6 de abril, na medida em que esta questão é, não só, prévia à avaliação da tempestividade da Impugnação, como subjacente à mesma, e essencial e integradora do pedido e da causa de pedir; omissão de pronúncia violadora do artigo 608 do CPC e causa de nulidade da Sentença, nos termos do artigo 615 do mesmo diploma.
3. O Tribunal, na formulação que elabora relativamente à justificação da intempestividade da Impugnação Judicial, não respeita, também, o que dispõem os artigos 57 da LGT, e os artigos 106 e 102 nº 1 alínea d) do CPPT; assim como cerceia os direitos e garantias consignados por lei ao Recorrente, na formulação que faz sobre a intempestividade da Impugnação, quando defende que a mesma deveria ter, no limite, sido apresentada até 03.09.2020. Tese que ignora a capacidade conferida por lei aos Contribuintes de, e numa primeira fase, recorrerem à via graciosa, para dirimição dos conflitos, tal como o preveem os artigos 66, 68, 70, 76 nº 2, 97 nº 1 alínea c), 102 nº 1 alínea d) e 106 do CPPT, e, posteriormente, recorrerem à via judicial para impugnação das decisões, ou indeferimentos tácitos, produzidos em sede graciosa, com correspondente violação dos mesmos.
4. A mencionada omissão de pronúncia, e a violação dos artigos 66, 68, 70, 76 nº 2, 97 nº 1 alínea c), 102 nº 1 alínea d) e 106 do CPPT, faz com que não se esteja perante erro na forma de processo, nem perante exceção dilatória de caducidade do direito de ação, que conduziram ao indeferimento liminar da Impugnação Judicial apresentada pelo Recorrente.
5. Deve, pois, ser revogada a decisão recorrida, e porque possível, deverá este Tribunal superior conhecer do mérito e substituir a decisão impugnada por uma nova.
6. Ainda que assim se não entenda sempre deverá ser determinado a baixa dos Autos ao Tribunal recorrido para conhecer do mérito, e substituir a decisão impugnada por uma nova.
Termina pedindo:
Termos em que e nos melhores de Direito, deve o presente Recurso ser recebido e proceder integralmente, revogando-se Sentença proferida, devendo este Tribunal Superior conhecer do mérito, e substituir a decisão impugnada por uma nova;
Ainda que assim se não entenda sempre deverá ser determinado a remessa dos Autos ao Tribunal recorrido para conhecer de mérito e substituir a decisão impugnada
***

A Digna Magistrada do M.º Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.
***

Os vistos foram dispensados, com a prévia anuência dos Juízes-Adjuntos.
***

Questões a decidir no recurso

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objeto do recurso delimitado pelas conclusões das respetivas alegações de recurso.

Assim sendo, importa apreciar se a decisão recorrida se encontra ferida de nulidade por omissão de pronúncia, ou se padece dos erros de julgamento de direito que lhe são assacados pelo Recorrente.

II. Fundamentação

II.1. Fundamentação de facto

A decisão recorrida sustentou-se na seguinte factualidade, que aqui se sistematiza por facilidade de exposição:

1. Em 14 de agosto de 2020 o Impugnante, aqui Recorrente, apresentou reclamação graciosa perante o Chefe do Serviço de Finanças de Figueira da Foz 1 tendo por objeto liquidações oficiosas de IRS dos anos de 2016, 2017 e 2018 (cf. cópia do requerimento inicial, a fls. 28 a 35 dos autos, numeração do SITAF).

2. No requerimento inicial da reclamação graciosa referida no ponto anterior o ora Recorrente pediu a correção das liquidações oficiosas de IRS dos anos de 2016, 2017 e 2018 às quais imputou várias ilegalidades (cf. cópia do requerimento inicial, a fls. 28 a 35 dos autos, numeração do SITAF).

3. Em 24 de fevereiro de 2021 foi proferido despacho de rejeição na reclamação graciosa, tendo por único fundamento a sua extemporaneidade (cf. cópia do despacho, a fls. 38 a 40 dos autos, numeração do SITAF).

4. Através do ofício de notificação da decisão de indeferimento liminar da reclamação graciosa, datado de 16 de março de 2021, foi o Impugnante, aqui Recorrente, informado de que contra a decisão notificada poderia "... recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias, nos termos dos n.ºs 1 e do art. 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou interpor impugnação de atos administrativos no prazo de três meses, nos termos do art. 50.º e da al. b) do n.º 1 do art. 58.º, ambos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) (cf. cópia do ofício a fls. 22 do processo em suporte físico).

5. A presente impugnação judicial deu entrada no Serviço de Finanças da Figueira da Foz em 9 de abril de 2021 (cf. comprovativo de entrega a fls. 94 dos autos, numeração do SITAF).

*

II.2. Fundamentação de Direito

Importa então apreciar se a decisão recorrida se encontra ferida de nulidade por omissão de pronúncia, ou se padece dos erros de julgamento de direito que lhe são imputados pelo Recorrente.

O Recorrente entende que a decisão recorrida se encontra ferida de nulidade por omissão de pronúncia, por na mesma não ter sido apreciada a inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei 16/2020 de 25 de maio, e 4º e 5º da Lei 13-B/2021, de 6 de abril, e ainda que a mesma padece de erros de julgamento de direito, pois considera que os pedidos que formulou nos pontos A e B da sua PI nada têm a ver com a apreciação da rejeição da reclamação graciosa, mas sim com a tempestividade desta e da impugnação que deriva do respetivo indeferimento tácito, pelo que na decisão sob recurso é feita uma interpretação do

direito processual que cerceia a suas garantias, maxime o seu direito a lançar mão da via contenciosa após ter recorrido à via administrativa.

Defende assim que apenas a omissão de pronúncia e os erros de julgamento de direito que identifica justificam a decisão errada sobre a tempestividade da ação judicial.

Conclui pedindo que a decisão recorrida seja revogada, que este Tribunal conheça em substituição, ou, se assim não se entender, que seja determinada a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para que conheça de mérito, substituindo a decisão impugnada por uma nova.

Vejamos.

Tal como resulta do probatório, em 14 de agosto de 2020 o Recorrente apresentou reclamação graciosa perante o Chefe do Serviço de Finanças de Figueira da Foz 1 tendo por objeto as liquidações oficiosas de IRS referentes aos anos de 2016, 2017 e 2018, reclamação essa na qual lhes imputa várias ilegalidades, pedindo a final que sejam corrigidas em conformidade.

Em 24 de fevereiro de 2021 foi proferido despacho de rejeição na reclamação graciosa, tendo por único fundamento a sua extemporaneidade.

Ou seja, e como é referido na decisão sob recurso, a questão de fundo colocada perante a ATA na reclamação graciosa, e que se prendia com a ilegalidade das liquidações de IRS dos anos de 2016, 2017 e 2018 não foi conhecida, por se ter entendido que a Reclamação Graciosa era intempestiva, tendo o respetivo requerimento inicial sido rejeitado com esse único fundamento.

Através do ofício de notificação da decisão de indeferimento liminar da reclamação graciosa, datado de 16 de março de 2021, foi o Recorrente informado de que contra a decisão notificada poderia "… recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias, nos termos dos n.ºs 1 e do art. 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou interpor impugnação de atos administrativos no prazo de três meses, nos termos do art. 50.º e da al. b) do n.º 1 do art. 58.º, ambos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Em 9 de abril de 2021 o Recorrente interpôs junto do Serviço de Finanças da Figueira da Foz a presente impugnação judicial, dirigida ao TAF de Coimbra.

Na sua PI o Recorrente formulou o seguinte pedido, que se passa a reproduzir na íntegra:

(…)

Termos em que, deverá a presente Impugnação ser julgada provada e procedente, em consequência:

A. Devem ser julgados inconstitucionais os artigos 5 e 6 da Lei 16/2020, de 25 de maio, por disporem para o passado, com violação do artigo 12 do CC e por violação, expressa, dos princípios do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva e da proporcionalidade, consagrados, respetivamente, nos artigos 20° e 18° nº 2 da CRP, e, ainda, por violação do princípio da proteção da confiança, constante do artigo 2° da Constituição, com consequente inaplicabilidade à contagem dos prazos de apresentação das Reclamação Graciosa e Impugnação Judicial, deduzidas pelo Impugnante; juízo de inconstitucionalidade que, pelos mesmos motivos, igualmente, deverá recair sobre os artigos 4 e 5 da Lei 13-B/2021, de 6 de abril.

B. Deve, igualmente, ser considerado ilegal o Despacho de Rejeição, proferido pelo Diretor de Finanças, por violação do artigo 60 da LGT, e pela aludida extemporaneidade da Reclamação Graciosa, apresentada pelo Impugnante, junta sob o Doc. 8, por aplicação de normas feridas de inconstitucionalidade.

C. Deve, também, a presente Impugnação ser considerada tempestivamente apresentada.

D. Deve, ainda, a presente Impugnação ser julgada procedente e provada com a declaração de inexigibilidade dos valores correspondentes às Demonstrações de Liquidação de IRS do Impugnante, correspondentes aos anos de 2016, 2017 e 2018, com consequente extinção das mesmas, resultante de erro na qualificação e quantificação dos correspondentes rendimentos, e consequente ilegalidade das respetivas liquidações, consequência da inexistência de alguns dos factos tributários que estão na sua origem;

E. Da procedência da Impugnação deve, igualmente, resultar ser o Impugnante credor do Estado, a título de reembolso de IRS, da quantia de € 197,66, correspondente ao ano de 2016, e da quantia de € 2.226,51, correspondente ao ano de 2017; já no que respeita ao ano de 2018, a título de IRS, deverá determinar-se ser o Impugnante devedor, dos Cofres do Estado, da quantia de € 87,21.

(…)

Os pedidos que formula nos pontos D e E assentam nas várias ilegalidades que imputa às liquidações oficiosas em questão, e que constituem a sua causa de pedir.

Através da decisão recorrida a PI de impugnação judicial foi rejeitada liminarmente, em síntese, com os seguintes fundamentos:

(…)

Concluindo:

Havendo erro na forma de processo quanto aos pedidos identificados em A. e B. da petição inicial, o que configura uma nulidade impeditiva do conhecimento do mérito da acção, susceptível absolver a FP da instância;

E ocorrendo a intempestividade da impugnação quanto aos pedidos constantes em C., D. e E da petição inicial, sendo a intempestividade questão do conhecimento oficioso e que, verificando-se, implica o não conhecimento do mérito da presente acção, tratando-se de uma excepção dilatória (no caso, sendo os presentes autos uma impugnação judicial, e aplicando-se subsidiariamente o CPTA – art. 2.º c) do CPPT –, nos termos do art. 89.º n.º 4 k) do CPTA, a caducidade do direito de acção constitui uma excepção dilatória, embora, neste caso, as consequências legais sejam as mesmas das da excepção peremptória, já que a mesma é insuprível),

E tendo tais vícios sido identificados em fase liminar, como é o caso dos autos, impõe-se desde logo o seu indeferimento, nos termos e com os fundamentos supra expostos (cfr. art. 590.º n.º 1 do CPC), o que abaixo, no segmento decisório, se fará.

(…)

Termina a mesma com a seguinte fundamentação no que se refere à possibilidade de convolação da impugnação judicial interposta pelo Recorrente em ação administrativa:

(…)

De notar que, sendo este o meio próprio para os três últimos pedidos, não pode o Tribunal convolar a p.i. em acção administrativa quanto aos dois primeiros pedidos, por não lhe competir escolher, de entre os apresentados, aqueles que serão de descartar.

O que se deixa dito, por outro lado, não é impeditivo, caso estejam reunidos os respectivos requisitos

legais, quanto aos dois primeiros pedidos, de o Impugnante apresentar nova petição com o meio processual correcto, nos termos do art. 279.º n.º 2 do CPC.

(…)

Vejamos.

O Recorrente começa por imputar à decisão recorrida o vício de nulidade por omissão de pronúncia, previsto no art. 125.º do CPPT, por nela não se ter apreciado a inconstitucionalidade dos artigos 5.º e 6.º da Lei 16/2020 de 25 de maio, e 4.º e 5.º da Lei 13-B/2021, de 6 de abril (cf. 2.ª conclusão do seu recurso).

Não tem razão.

Com efeito, relativamente à omissão de pronúncia, prevista no art. 125.º do CPPT com paralelo no disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do CPC, há muito que se encontra pacificado – na jurisprudência e na doutrina – que tal nulidade diz respeito, tão só, às situações em que falte em absoluto a indicação dos fundamentos de facto ou de direito da decisão.

É o que resulta, por exemplo, do Acórdão do STA proferido em 2020-04-20, no proc. 02145/12.5BEPRT 01190/17 (disponível para consulta em www.dgsi.pt), no qual se sumaria "Nos termos do preceituado no citado art. 615.º, n.º 1, al. d), do C.P.Civil, é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões (que não as meras "razões" ou "argumentos") que devesse apreciar (seja por que foram alegadas pelas partes, seja por que são de conhecimento oficioso, nos termos da lei)".

Com efeito, nesta matéria, a jurisprudência dos nossos tribunais superiores afirma reiteradamente que "… só pode ocorrer omissão de pronúncia quando o juiz não toma posição sobre questão colocada pelas partes, não emite decisão no sentido de não poder dela tomar conhecimento nem indica razões para justificar essa abstenção de conhecimento, e da sentença também não resulta, de forma expressa ou implícita, que esse conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio" (cf. Acórdão do STA proferido em 2012-09-19, no proc 0862/12, disponível para consulta em www.dgsi.pt).

Por conseguinte, só haverá omissão de pronúncia "… quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas, e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões" (cf. Acórdão do STA proferido em 2014-05-28, no proc. 0514/14, disponível para consulta em www.dgsi.pt).

Assim sendo, e atendendo a que o Tribunal a quo não deixou de se pronunciar sobre a questão suscitada pelo Recorrente em termos que dispensariam maior indagação, não pode concluir-se pela nulidade da decisão.

De facto, o que ali se concluiu foi que a convolação no meio processual adequado não seria possível na medida em que se verificaria na PI uma "incompatibilidade formal" entre os vários pedidos formulados pelo Recorrente, sendo alguns adequados à impugnação judicial prevista nos arts. 99.º e seguintes do CPPT, e outros adequados à a ação administrativa de impugnação de ato administrativo, prevista no art. 50.º e segs. do CPTA, por remissão da alínea p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, não cabendo ao Tribunal de primeiro conhecimento da causa escolher que pedido prosseguiria e que pedido seria "de descartar" com vista a uma eventual convolação.

Donde, na tese acolhida pela decisão sob recurso, o conhecimento da questão da tempestividade da

reclamação e do impacto dos artigos 5 e 6 da Lei 16/2020, de 25 de maio na contagem dos prazos de apresentação da mesma não era pertinente, na medida em que o seu conhecimento deveria ter lugar em sede de ação administrativa, nos termos ali explicitados.

Quanto à tempestividade da impugnação judicial, a tese da impugnante de que se formara um ato tácito de indeferimento da reclamação a partir do qual deveria ser contado o prazo de interposição da impugnação judicial, foi também apreciado na decisão sob recurso nos seguintes termos:

(…)

Na verdade, não se entende a contagem do prazo, feita pelo Impugnante, partindo do facto imaginado de ter havido uma presunção de indeferimento por falta de decisão da reclamação graciosa no prazo de 4 meses, quando o Autor bem sabe que houve, efectivamente, um indeferimento expresso.

É que os prazos contam-se a partir de situações concretamente ocorridas e não hipotéticas.

E, por assim ser, perante a notificação das liquidações, o contribuinte poderia optar por reclamar graciosamente – como fez – ou por apresentar impugnação judicial. Tendo reclamado graciosamente e tendo havido decisão expressa de indeferimento da mesma, é contra este acto – objecto imediato – que tem que reagir, já que é este que vigora na ordem jurídica. E a reacção, como acima se viu, depende do conteúdo da decisão – se houve apreciação da legalidade dos actos de liquidação, o meio correcto é a impugnação judicial, prevista nos artigos 99.º e ss. do CPPT; se não houve apreciação dessa legalidade, o meio correcto é a acção administrativa, prevista nos artigos 50.º e ss. do CPTA.

Ainda assim, e contando o prazo de 3 meses da impugnação do termo dos prazos de pagamento voluntário das liquidações, nos termos do art. 102.º n.º 1 a) do CPPT, ou seja, desde 11-03-2020 (ano de 2018) e 06-04-2020 (anos de 2016 e 2017), e tendo em conta a suspensão prevista na Lei n.º 1-A/2020, de 19-03, com a redacção da Lei n.º 4-A/2020, de 06-04, desde 09-03-2020, até à sua cessação, em 03-06-2020 (Lei n.º 16/2020, de 29-05), tal significa que a impugnação tinha que ser apresentada até ao dia 03-09-2020.

Tendo dado entrada no Serviço de Finanças em 09-04-2021 (fls. 4 do processo físico), sempre seria intempestiva.

(…)

Assim sendo, é patente que também neste segmento a decisão não padece de nulidade, tendo sido explicitadas as razões pelas quais ali se entendeu que a impugnação judicial se revelaria intempestiva.

Refira-se ainda, a propósito, que o ato tácito tem como única finalidade permitir aos particulares o recurso à via contenciosa nos casos de silêncio da Administração, pelo que, tendo existido um ato expresso, no caso, de rejeição da reclamação com fundamento na sua extemporaneidade, não era possível lançar mão do respetivo regime, como também se deixou expresso na decisão recorrida.

Não se verificando qualquer nulidade, vejamos então se a decisão sob recurso padece de erro de julgamento de direito.

Defende-se na decisão sobre recurso a tese de que tendo a reclamação administrativa interposta pelo Recorrente sido objeto de rejeição com fundamento exclusivo na sua intempestividade, e tendo-se entretanto esgotado o prazo de que dispunha para atacar contenciosamente as liquidações oficiosas de IRS referentes aos anos de anos de 2016, 2017 e 2018 – cujo termo inicial de contagem considerado foi o termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias, nos termos do disposto na alínea a)

do n.º 1 do art. 102.º do CPPT –, seria contra este ato de rejeição que deveria ter reagido contenciosamente, através do meio próprio, que, como é igualmente referido na decisão sob recurso (e como fora já referido na notificação do supramencionado ato) seria a ação administrativa de impugnação de ato administrativo, prevista no art. 50.º e segs. do CPTA, atento o disposto na alínea p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT.

No entanto, e como o Recorrente formulara na sua PI dois pedidos diferentes, que seriam entre si formalmente incompatíveis, não caberia ao Tribunal proceder à convolação oficiosa, por não lhe competir decidir que pedido deveria prosseguir.

Sucede, no entanto, que esta interpretação do direito processual não é correta, padecendo assim a decisão sob recurso de erro de direito, tal como é apontado pelo Recorrente, e que, como refere nas suas alegações de recurso, teria como consequência o cerceamento do seu direito à tutela contenciosa.

De facto, e antes de se prosseguir, importará referir que não é correta a asserção feita pelo Tribunal de primeiro conhecimento da causa de que o entendimento que faz do direito processual não é impeditivo de "o Impugnante apresentar nova petição com o meio processual correcto, nos termos do art. 279.º n.º 2 do CPC", pois esta disposição diz respeito aos efeitos civis da proposição da (primeira) ação, e não à definição do termo inicial de contagem do respetivo prazo de interposição.

Na verdade, a disposição aplicável seria o art. 560.º do CPC, por remissão expressa do n.º 1 do art. 590.º do mesmo diploma, todos aplicáveis por força do disposto na alínea e) do art. 2.º do CPPT, e que, atenta a (nova) redação conferida àquele art. 560.º pelo DL n.º 97/2019, de 26/07, aqui não aproveitaria ao Recorrente, uma vez que o mesmo se encontra patrocinado.

Sucede que de há muito que decorre de jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo que "A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objecto imediato a decisão da reclamação e por objecto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação" pelo que " Anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação, quer dos vícios imputados ao acto tributário" (cf. Acórdão proferido pelo STA em 16-11-2011, no proc. 0723/11, e no mesmo sentido os Acórdãos proferidos em 11-09-2013, no proc. 01138/12, em 18-06-2014, no proc. 01942/13, em 20-05-2015, no proc. 01021/14, em12-10-2016, no proc. 0427/16, em 08-01-2020, no proc. 02546/08.3BEPRT 0192/18, em 16-09-2020, no proc. 01460/06.1BEPRT, em 16-09-2020, no proc. 01438/16.7BELRS 01386/17, em 18-11-2020, no proc. 0608/13.4BEALM 0245/18, e em 13-01-2021, no proc. 0129/18.9BEAVR, todos disponíveis para consulta em www.dgsi.pt).

Tal como se sintetiza no sumário no último dos citados arestos, proferido no âmbito de uma situação em tudo similar à que aqui nos ocupa, "A impugnação judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente do(s) seu(s) fundamento(s) (formais ou de mérito)" (cf. Acórdão do STA proferido em 13-01-2021, no proc. 0129/18.9BEAVR, disponível para consulta em www.dgsi.pt).

Por se aderir na íntegra aos argumentos na citada jurisprudência, reproduz-se o citado acórdão na fundamentação relevante para a resolução do presente litígio, fundamentação essa que aqui se toma sem qualquer reserva (cf. Acórdão do STA proferido em 13-01-2021, no proc. 0129/18.9BEAVR, disponível para

consulta em www.dgsi.pt; destacado nosso):

(…)

O Tribunal Administrativo e Fiscal de (…) indeferiu liminarmente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente com fundamento em erro na forma do processo e por não se mostrar viável a convolação para o meio processual adequado. Entendeu o Tribunal a quo **que sendo a impugnação judicial deduzida na sequência da decisão da reclamação graciosa, que não conheceu da legalidade da liquidação, porque a julgou extemporânea, o meio processual adequado para discutir esta decisão seria a ação administrativa; e que a convolação não era possível por o pedido formulado pela impugnante não se adequar àquele meio processual**.

(…)

Porém, a Recorrente (…) também defende nas conclusões b) e c) que, ao contrário do decidido pelo Tribunal recorrido, o meio processual que usou, a impugnação judicial, é o correto, sustentando a sua posição no facto de na petição inicial discutir a legalidade da liquidação, ao aí alegar que a AT não teve em consideração a situação da então impugnante, que era portadora de deficiência documentalmente comprovada, e que tendo a questão sido suscitada em sede de reclamação administrativa e não tendo logrado vencimento, determinou a apresentação da impugnação judicial, sustentada no disposto no artigo 102.º do CPPT. Neste segmento das suas conclusões a Recorrente ataca a decisão recorrida, pelo que importa apreciar o seu mérito.

Como acima se referiu o Tribunal a quo entendeu que, não tendo sido apreciada na reclamação graciosa a legalidade da liquidação, por ter sido indeferida com fundamento na sua extemporaneidade e na impossibilidade de convolação em procedimento de revisão oficiosa, ou seja, por motivos formais, o meio processual a utilizar pelo interessado teria de ser a ação administrativa e não a impugnação judicial, a qual só seria de usar se a decisão graciosa tivesse apreciado a legalidade da liquidação.

Não entendemos assim.

Como este Tribunal tem decidido, o erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido, sem prejuízo de na sua interpretação, para indagação da real pretensão do autor, se poder usar a causa de pedir invocada – entre outros, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/11/2019, proferido no processo 01300/16.3BELRS 01397/16.

A impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99.º do CPPT - independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação).

Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que

aprecie a legalidade da liquidação e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial, ainda que esse conhecimento tenha de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa.

Daí que se tenha vindo a afirmar que nestas situações, em que o meio gracioso precede o contencioso, a impugnação judicial tem um objeto imediato (a decisão administrativa) e um mediato (a legalidade da liquidação).

No caso em apreço, o pedido formulado na petição inicial, que a impugnação judicial seja "julgada procedente e, [que] em consequência, [seja] ordenada a restituição das importâncias pagas em excesso", não é exemplar de um pedido a formular numa impugnação judicial, a qual termina, naturalmente, com o pedido de anulação (total ou parcial) da liquidação impugnada. No entanto, embora não esteja expressamente formulado o pedido de anulação da liquidação, ele está subjacente ao pedido de restituição das quantias pagas em excesso, aliás como reconheceu o Tribunal recorrido quando refere, a propósito da possibilidade de convolação, que "No fundo, o pedido formulado pela ora impugnante tem implícito um pedido de anulação parcial da liquidação…".

Importa dizer que sobre esta matéria a posição deste Tribunal tem também sido uniforme no sentido de adotar, na interpretação do pedido formulado, um critério flexível com vista a alcançar uma justiça efetiva e não meramente formal, pois só assim é garantida uma tutela jurisdicional efetiva.

Assente que o pedido formulado, não obstante os reparos feitos, é adequado ao meio processual utilizado pela Recorrente, a impugnação judicial, a decisão recorrida, que assim não entendeu, incorreu em erro de julgamento, merecendo o recurso provimento.

(…)

Assim sendo, e tomando as razões do Acórdão acabado de citar, há que concluir que a impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade dos atos de liquidação oficiosa aqui em causa, não obstante a decisão proferida no âmbito da reclamação graciosa ser de rejeição por intempestividade, devendo o Tribunal a quo preceder o conhecimento dos vícios imputados às liquidações oficiosas da apreciação dos vícios que o ora Recorrente imputa à decisão administrativa, pois o meio administrativo precede o contencioso, tendo a presente impugnação judicial como objeto imediato a decisão administrativa (de rejeição) e como objeto mediato a legalidade da liquidação.

Por outro lado, e no que se refere à tempestividade da impugnação judicial, e apesar de não existirem no processo elementos quanto à data em que o aqui Recorrente foi notificado do teor do despacho proferido na reclamação administrativa, atendendo a que o respetivo ofício de notificação tem a data de 16 de março de 2021, e a presente ação deu entrada no TAF de Coimbra em 9 de abril de 2021, é manifesto que a ação foi interposta em tempo.

Com efeito, o termo inicial a considerar para a contagem do prazo de três meses de interposição da impugnação judicial coincide com a data em que o particular toma conhecimento da decisão proferida na reclamação administrativa, tal como resulta do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, pelo que é manifesto que esse prazo não tinha decorrido em 9 de abril, quando a presente ação foi interposta.

Assim sendo, e em face do exposto, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogada a decisão recorrida e determinada a baixa dos autos ao Tribunal de primeiro conhecimento da causa para que ali

prossigam os seus termos, se a tal nada mais obstar.

***

A Recorrida decai no presente recurso, pelo que é sua a responsabilidade pelas custas, nos termos do disposto no art. 527.º, n.º 1 e 2 do CPC, aplicável ex vi art. 2.º, alínea e) do CPPT, não lhe sendo devida taxa de justiça pelo presente recurso, visto que nele não contra-alegou (cf. art. 7.º, n.º 2 do Regulamento das Custas Processuais – RCP).

***

Conclusão:

Preparando a decisão, formulamos a seguinte **síntese conclusiva**:

Tal como vem sendo (re)afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade dos atos de liquidação oficiosa aqui em causa, não obstante a decisão proferida no âmbito da reclamação graciosa ser de rejeição por intempestividade, devendo no caso o Tribunal a quo preceder o conhecimento dos vícios imputados às liquidações oficiosas da apreciação dos vícios que o ora Recorrente imputa à decisão administrativa, pois o meio administrativo precede o contencioso, tendo a presente impugnação judicial como objeto imediato a decisão administrativa (de rejeição) e como objeto mediato a legalidade da liquidação.

III. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em **conceder provimento ao presente recurso,** revogar a decisão recorrida e determinar a devolução do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra para prosseguimento da tramitação da impugnação judicial, se outro motivo impeditivo do mesmo não se verificar.

Custas pela Entidade Recorrida, não lhe sendo devida taxa de justiça pelo presente recurso.

Porto, 27 de outubro de 2021 - Margarida Reis (relatora) – Cláudia Almeida – Paulo Moura.

Fonte: http://www.dgsi.pt