

<a href="#">Acórdãos STA</a>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0999/09
Data do Acórdão:	17-03-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	MIRANDA DE PACHECO
Descritores:	RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO PEDIDO REVISÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL JUROS INDEMNIZATÓRIOS
Sumário:	<p>I - O responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria colectável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual deve contar-se o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 91 da LGT.</p> <p>II - Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável aos serviços sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, se este foi anulado com fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11597
Nº do Documento:	SA2201003170999
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A... E OUTRO
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
-------------	--

#### Texto Integral

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1- A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela na parte em que, julgando parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por A'... e B..., com os sinais dos autos, na sequência de notificação de despacho de reversão proferido no processo executivo originariamente instaurado contra a sociedade "C..., Lda", anulou a liquidação de IRC do ano de 1991, formulando as seguintes conclusões:</p>
-----------------	--

1ª - O procedimento de revisão da matéria colectável previsto no artº 91º da LGT, ocupa, na ordenação sistemática do procedimento de liquidação, o espaço que medeia entre a conclusão dos actos de Inspecção e a fixação definitiva da matéria colectável;

2ª - O prazo de 30 dias para requerer a abertura do procedimento, conta-se da data da notificação da fixação da matéria colectável e tem efeito suspensivo da liquidação do tributo.

3ª - Basta atentar na atribuição do efeito suspensivo da liquidação, para alcançar a conclusão de que o procedimento de revisão é sempre anterior à liquidação que suspende;

4ª - Esta conclusão, que decorre da natureza e da inserção sistemática do procedimento de revisão, no procedimento mais vasto de liquidação, sai reforçada pela formulação legal do prazo do exercício do direito;

5ª - Ao contrário do que acontece relativamente à reclamação graciosa e à impugnação judicial, o legislador não previu o momento adequado para o responsável subsidiário abrir o procedimento de revisão, fixando a data a partir da qual o requerimento haveria de ser apresentado;

6ª - E não o fez, acertadamente, em coerência com a solução que adoptou para os casos de reacção do responsável subsidiário contra a legalidade da liquidação subjacente à dívida que lhe é exigida na execução fiscal;

7ª - O nº 4 do artº 22º da LGT ao consagrar o direito de reclamação ou impugnação da dívida, tem em vista as formas típicas de reacção contra a ilegalidade dos actos de liquidação, ou seja a reclamação graciosa e a impugnação judicial;

8ª - Nem sequer se entenderia uma solução legal que pudesse conduzir, na maior parte dos casos, à impossibilidade de nova liquidação por via da caducidade, quando se sabe que a reversão, em regra, acontece muito para além dos quatro anos contados do facto tributário ou do ano seguinte ao do facto;

9ª - O disposto no nº 5 do artº 86º da LGT e no nº 1 do artº 117º do CPPT, não obstam que se admita a impugnação judicial deduzida pelo responsável subsidiário, nos termos do nº 4 do artº 22º da LGT, mesmo na falta de intervenção da comissão de revisão;

10ª - Se o procedimento de revisão só pode ser requerido no prazo de 30 dias contados da notificação da fixação da matéria colectável por métodos indirectos e nessa data é o

responsável originário que é parte no procedimento, não pode exigir-se ao responsável subsidiário o cumprimento de condição de impugnabilidade que à data, não estava na sua disponibilidade;

11ª - O despacho que indeferiu a abertura do procedimento de revisão, por extemporaneidade, não enferma de qualquer ilegalidade, nem restringe os direitos impugnatórios dos responsáveis subsidiários;

12ª - O processo de impugnação judicial, em que vigora como princípio estruturante, o princípio do inquisitório, permite a tutela judicial efectiva dos direitos dos impugnantes, uma vez que o Juiz não só pode, como deve, aceitar a produção de prova requerida pelas partes, nomeadamente a pericial e ordenar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade;

13ª - Nos casos de responsabilidade subsidiária como é o dos presentes autos, a existência de pedido de revisão da matéria colectável não é condição de procedibilidade da impugnação judicial.

14ª - Porém, se esse não for o entendimento desse Venerando Tribunal e se considerar que a recusa de abertura do procedimento de revisão interposto pelos aqui impugnantes configura vício de forma por preterição de formalidade essencial;

15ª - Tal vício não poderá ter como consequência a anulação a liquidação nos termos da decisão sob recurso;

16ª - Ao contrário do decidido, um vício de forma por preterição de formalidade, ocorrido seis anos após o acto de liquidação impugnado, não pode projectar efeitos invalidantes sobre um acto tributário que o antecede;

17ª - A ilegalidade do acto tributário de liquidação, a existir, só poderá ser encontrada no procedimento que originou esse acto tributário e não, como resulta da sentença recorrida, em acto administrativo muito posterior e completamente distinto e exterior ao acto de liquidação;

18ª - A recusa em admitir o pedido de revisão, se ilegal, poderia e deveria ter sido objecto de recurso contencioso, nos termos da alínea p) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, por se tratar de questão tributária que não comporta apreciação da legalidade do acto de liquidação;

19ª - A sentença, na parte em que julgou procedente a impugnação com base em vício de forma por preterição de formalidade essencial, enferma de erro de julgamento, desde logo porque não se verificou a preterição de qualquer formalidade e, mesmo que assim não se entenda,

a ter-se verificado, tal vício não pode ter consequências na legalidade da liquidação do IRC.

2- Não foram apresentadas contra-alegações.

3- Igualmente inconformado, vieram os revertidos A... e B..., recorrer da decisão na parte em que indeferiu o pedido de reconhecimento do ressarcimento de juros indemnizatórios relativo às liquidações anuladas, formulando as seguintes conclusões:

01- Vem o presente recurso interposto da Douta Sentença proferida no processo 240/04.3BEMDL do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou parcialmente procedente o pedido formulado pelos impugnantes, concretamente da parte em que indeferiu o pedido de reconhecimento do ressarcimento de juros indemnizatórios relativos às liquidações anuladas.

02- Porque as correcções de que resultou a liquidação adicional dos autos tiveram a sua origem na avaliação indirecta da matéria colectável os recorrentes deduziram o competente procedimento de revisão cujo exercício, como consta dos autos, veio a ser coarctado pela Administração Fiscal.

03- Neste sentido, existiu um verdadeiro e próprio erro dos Serviços da Administração Fiscal que significou um vício procedimental que, como decidido na Sentença *a quo*, redundou na preterição de formalidade essencial com a acertada consequência da anulação dos actos tributários.

04- Todavia, a Sentença *a quo* considerou serem indevidos juros indemnizatórios sobre as quantias que, ilegalmente, a A.F. arrecadou a título de imposto, por interpretar o n.º 1 do artigo 43.º no sentido em que a expressão “erro imputável aos serviços” constante dessa norma não abrange a preterição de formalidades essenciais por parte destes.

05- Salvo o devido respeito, e desde logo pelo elemento literal do artigo em mérito, não poderá tal interpretação proceder, já que este é suficientemente claro para elucidar o intérprete de que o erro imputável ao serviço é qualquer um que implique o pagamento de tributos que venha a ser considerado inquinado de ilegalidade.

06- Por outro lado também a interpretação teleológica e sistemática desse normativo tem sentido diverso do adoptado na Sentença em crise: trata-se do contraponto dos juros compensatórios devidos ao Estado e imputáveis ao contribuinte pelo atraso no pagamento dos impostos.

07- Acresce que o artigo 43.º da L.G.T. materializa o

comando previsto no artigo 22º da Constituição, prevendo um meio rápido, fácil e cómodo para os interessados obterem ressarcimento dos danos presumidos causados pela actuação da Administração.

08- Assim, os juros indemnizatórios constituem uma prestação devida automaticamente, *ex-leges*, assim que declarada a ilegalidade da liquidação, a significar que o Estado Fisco, em caso de procedência da impugnação judicial, fica obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios a contar da data do pagamento até à data devolução do indevido.

09- Ao assim não decidir, e salvo o devido respeito, o Tribunal *a quo* interpretou e aplicou incorrectamente ao nº 1 do artigo 43º da L.G.T. e, paralelamente, do artigo 22º da C.R.P., razão pela qual deverá ser revogada e substituída por decisão que reconheça o direito aos juros indemnizatórios relativos às liquidações anuladas.

#### SUBSIDIARIAMENTE E SEM PRESCINDIR

10- No caso de assim não se entender, então a Sentença *a quo* padece de nulidade (parcial) por omissão de pronúncia.

11- Com efeito, na lógica da Sentença *a quo*, o contribuinte só terá direito a juros indemnizatórios se a anulação das liquidações provier da demonstração de «erros sobre os pressupostos de facto ou de direito que levaram a Administração Fiscal a uma ilegal indefinição da relação jurídica tributária”.

12- Neste sentido, se a Sentença anulou (e bem) a liquidação de IRC em face da preterição de formalidade essencial, andou mal, em face do pedido e das causas de pedir da impugnação ao tê-lo feito liminarmente, sem mais exame.

13- Isto porque, o Tribunal *a quo* absteve-se, perante uma questão formal, de conhecer das questões substanciais que (repete-se: na lógica interna da sentença) seriam determinantes para conhecer a parte do pedido ora em recurso, i.e., deveria ter-se pronunciado sobre se, para além da preterição de formalidade essencial detectada, ficaram demonstrados os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito da liquidação que foram alegados p.i..

14- Assim, porque a anulação por via da al. d) do artigo 99º do C.P.P.T. não prejudicava o conhecimento das demais questões suscitadas pelos impugnantes, e porque

essas influiriam com o pedido relativo aos juros indemnizatórios, o Tribunal *a quo* deveria — na lógica da sentença — ter apurado a ocorrência (ou não) de um erro sobre os pressupostos de facto ou de direito.

15- Neste enquadramento, não se tendo a Sentença pronunciado sobre o mérito dos fundamentos substanciais vertidos na p.i. está, nessa parte, ferida da nulidade a que se refere na parte final do n° 1 do artigo 125° do C.P.P.T., o n° 2 do artigo 660° e a alínea d) do n°1 do artigo 668° do CPC.

4- Não foram apresentadas contra-alegações.

5- Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

«1. Recurso da Fazenda Pública (667 e segs.): a questão objecto do recurso da Fazenda Pública consiste em saber se os responsáveis subsidiários (ora recorridos) podiam requerer a revisão da matéria tributável apurada através de métodos indiciários na sequência da sua citação e, em caso afirmativo, se a preterição de tal possibilidade tinha relevância na legalidade da liquidação.

Alega a entidade recorrente que, ao contrário do que acontece relativamente à reclamação graciosa e à impugnação judicial, o legislador não previu o momento adequado para o responsável subsidiário abrir o procedimento de revisão, fixando a data a partir da qual o requerimento haveria de ser apresentado;

E que o n° 4 do art. 22° da LGT ao consagrar o direito de reclamação ou impugnação da dívida, tem em vista as formas típicas de reacção contra a ilegalidade dos actos de liquidação, ou seja a reclamação graciosa e a impugnação judicial.

Concluindo que o despacho que indeferiu a abertura do procedimento de revisão, por extemporaneidade, não enferma de qualquer ilegalidade, nem restringe os direitos impugnatórios dos responsáveis subsidiários.

Subsidiariamente, e sem prejuízo, argumenta que se se considerar que a recusa de abertura do procedimento de revisão interposto pelos aqui impugnantes configura vício de forma por preterição de formalidade essencial, tal vício não poderá ter como consequência a anulação a liquidação nos termos da decisão sob recurso.

Afigura-se-nos que não lhe assiste razão.

A questão é efectivamente controversa, por falta de previsão expressa quer da Lei Geral Tributária quer do CPPT, e tanto quanto sabemos, não há jurisprudência

deste Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria. Ora a decisão recorrida entendeu que da norma do art. 22 nº 4 da Lei Geral Tributária decorre que o responsável subsidiário pode reclamar e impugnar nos mesmos termos do devedor principal.

E daí concluiu que, se a lei impõe ao devedor principal, como pressuposto da impugnação, o pedido de revisão da matéria tributável, então também o responsável subsidiário, o tem de fazer nos mesmos termos.

Também se nos afigura ser esta a interpretação mais correcta da lei.

Como refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 5 edição, Vol. 1 pag. 846 «não podendo recusar-se ao responsável subsidiário ou solidário as mesmas possibilidades de reclamação e de impugnação judicial que são atribuídas ao devedor originário, parece que aquele poderá apresentar o pedido de revisão da matéria tributável no prazo de 30 dias a partir da data em que for efectuada a citação, acto que equivale à notificação para efeitos do nº 1 do art. 91º da Lei Geral Tributária».

Por outro lado, como também sublinha aquele autor, decorre do artº 91º, nº 2 da Lei Geral Tributária que a apresentação deste pedido de revisão da matéria tributável tem efeito suspensivo da liquidação, «efeito este que, como ela já foi efectuada (pois serviu de base à instauração do processo de execução fiscal), tem de se reportar à sua eficácia».

Deverá improceder pois, também, a argumentação da Fazenda Pública o sentido de que a recusa de abertura do procedimento de revisão da matéria tributável não poderá ter como consequência a anulação da liquidação.

2. Recurso de A... e B... (fls. 655 e segs.).

A questão objecto do recurso de A... e B... prende-se com a interpretação do conceito de «erro imputável aos serviços» ínsito no artº 43, nº 1 da Lei Geral Tributária, nomeadamente saber se, tal como decidiu a sentença recorrida, se reconduz a um erro sobre os pressupostos de facto ou de direito subjacentes à definição do acto tributário *stricto sensu*, ou seja à própria liquidação.

Alegam os recorrentes que o erro imputável ao serviço é qualquer um que implique o pagamento de tributos que venha a ser considerado inquinado de ilegalidade.

A nosso ver carecem de razão.

Como se disse no Acórdão do Supremo Tribunal



Administrativo de 09.09.2009, recurso 369/09, a expressão erro imputável aos serviços refere-se a “erro” e não a “vício”, o que inculca que quer relevar os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito que levaram a Administração a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte, não considerando os vícios formais ou procedimentais que, ferindo, embora, de ilegalidade o acto, não implicam, necessariamente, uma errónea definição daquela relação (cf. ainda neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 27.06.2007, recurso 80/07, de 21.01.2009 recurso 945/08, e de 1.10.2008, recurso 244/08, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e ainda Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 4 edição, pág. 293).

Esta é, aliás, como refere Jorge Lopes de Sousa, ob. citada a fls. 295 «uma restrição que se compreende. Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica



fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas».

O erro imputável aos serviços deve, pois, ser entendido como erro relativo ao apuramento da situação tributária do contribuinte não abrangendo os vícios formais ou procedimentais.

Mas os recorrentes invocam, ainda, subsidiariamente, nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia. Alegam que o Tribunal *a quo* se absteve, perante uma questão formal, de conhecer das questões substanciais que seriam determinantes para conhecer a parte do pedido em recurso, e deveria ter-se pronunciado sobre se, para além da preterição de formalidade essencial detectada, ficaram demonstrados os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito da liquidação que foram alegados na petição inicial.

Também aqui não deverá proceder a argumentação dos recorrentes.

Com efeito, nos termos do art. 660º do Código de Processo Civil, que versa sobre os deveres de cognição do Tribunal, o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Dispõe por outro lado o nº 2 do mesmo normativo que o juiz «não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras».

Só ocorre, pois, omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, nos termos dos arts. 660º nº 2 e 668º nº 1 al. d) do CPC, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

O que não é o caso dos autos pois que, tendo a sentença recorrida julgado verificar-se preterição de formalidade legal que determinava a anulação da liquidação, ficava prejudicada, por razões de ordem lógica que impunham o conhecimento prioritário de tal vício, a análise dos demais argumentos aduzidos na petição inicial, nomeadamente os relativos a um hipotético erro no apuramento do imposto com base na extrapolação para 1991 do volume de negócios fixado relativamente a 1992.

Improcederá, pois, a arguida nulidade.

Termos em que somos de parecer que devem ambos os recursos ser julgados improcedentes, confirmando-se o julgado recorrido.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

6- Por despacho de fls. 681, o M.mo Juiz “a quo” julgou inverificada a nulidade arguida, tendo a decisão recorrida sido mantida nos seus precisos termos.

7- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Na sequência do despacho de reversão, os ora impugnantes, citados em 07-12-2001 e 11-12-2001, requereram, em 07-01-2002 (fls. 627 dos autos), a revisão da matéria colectável, pedido que foi indeferido por despacho do Sr. Director de Finanças da Direcção de Finanças de Vila Real, datado de 29-01-2002, com; o teor que se transcreve:

«Nos termos do n.º 1 do Art.º 91.º da LGT, o pedido de revisão da fixação da matéria colectável por métodos indirectos deve ser apresentado no prazo de 30 dias, contados da data da notificação da decisão. No caso concreto, essa notificação foi emitida em 08/05/1996 e a apresentação do pedido de revisão somente em 07/01/2002.

O prazo para requerer, previsto no Art.º 91.º em causa, é peremptório e de caducidade, vertendo directamente da lei, razão pela qual é improrrogável, fazendo o seu decurso precluir o direito de reclamar, sendo a apresentação extemporânea de reconhecimento oficioso, até à decisão final.

Acresce referir, que os responsáveis subsidiários A... e B..., somente poderão defender-se da fixação (por a devedora principal C..., Ldª. não ter feito antes), pelo accionamento dos mecanismos da reclamação graciosa e ou impugnação judicial contra a liquidação por força da declaração da reversão prevista no art.º 159.º do C.P.P.T., como decorre da apreciação conjunta do n.º 4 do art.º 22.º e 5 do art.º 86.º, ambos da L.G.T. e alínea c) do art.º 102.º do C.P.P.T.

Neste termos, cumpre-me, na qualidade de órgão da administração tributária referido no n.º 1 do Art.º 91.º da LGT reconhecer o pedido em causa foi apresentado para além do prazo legalmente estabelecido no mesmo dispositivo legal, razão pela qual não se encontram reunidos os requisitos legais para a sua apreciação, pelo que, consequentemente, mando arquivar o presente processo sem qualquer decisão, mantendo-se para todos os

efeitos a fixação da matéria colectável por métodos indirectos antes efectuada.».

2. Esta decisão foi notificada aos ora impugnantes em 07-02-2002 - fl. 634 dos autos - por ofício datado de 01-02-2002, com o seguinte teor:

«Ficam V Ex.<sup>as</sup> notificados do despacho de indeferimento de 02/01/29, (...), relativamente ao pedido de revisão de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e Imposto sobre o Valor Acrescentado do ano de 1991, nos termos do n.º 1 do art.º 91.º da L.G.T., por ter sido considerado que houve apresentação extemporânea do pedido.

Esta decisão não é susceptível de impugnação judicial autónoma, nem de recurso hierárquico, sem prejuízo do direito de reclamação ou impugnação do acto tributário da liquidação, nos termos e fundamentos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.» - fls. 633 dos autos.

3. A liquidação impugnada de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do ano de 1991 foi efectuada na sequência de avaliação indirecta da matéria colectável.

8- A sentença recorrida, julgando parcialmente procedente a impugnação de deduzida, anulou a liquidação de IRC do ano de 1991 e denegou, doutro passo, a concessão de juros indemnizatórios aos impugnantes.

Para tanto, em resumo, entendeu-se na sentença que a administração tributária não poderia ter recusado o pedido de revisão da matéria colectável formulado pelos ora recorrente/recorridos, com fundamento na respectiva extemporaneidade, contando tal prazo a partir da notificação do devedor principal, e daí que tenha sido preterida uma formalidade essencial determinante da anulação da liquidação.

No referente à questão dos juros indemnizatórios, considerou-se na sentença que os vícios decorrentes da violação de formalidades essenciais não se encontrariam abrangidos no conceito de erro imputável aos serviços e daí que não fossem devidos.

A- Do recurso interposto pela Fazenda Pública

A recorrente suscita na conclusão 18.<sup>a</sup> a questão do erro na forma de processo, o que importa o seu conhecimento prioritário.

Aí se alega que “*a recusa em admitir o pedido de revisão, se ilegal, poderia e deveria ter sido objecto de recurso*

*contencioso, nos termos da alínea p) do artigo 97.º do CPPT, por se tratar de questão tributária que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.*

E tem razão a recorrente uma vez que a “in casu” a impugnação judicial não se engloba em nenhuma das alíneas a) a g) do artigo 97.º do CPPT e daí que seja forçoso concluir que esse não seja o meio processual adequado mas antes o recurso contencioso previsto no n.º 2 do mesmo normativo (actualmente acção administrativa especial).

Todavia, neste caso, dispõe o n.º 3 do artigo 97.º da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”, no mesmo sentido estatuinto o n.º 4 do artigo 98.º do CPPT que “em caso de erro na forma de processo, será este convolado na forma de processo adequado nos termos da lei”.

Por outra parte, sempre este STA tem vindo a entender que a convolação deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito (cfr., entre outros, o acórdão de 30/06/09, no recurso n.º 142/09).

Em tal conformidade, sendo incontroverso a tempestividade e idoneidade da petição para o meio que se entende como próprio, convola-se a impugnação judicial deduzida para acção administrativa especial com a preservação de todos os seus trâmites processuais até ao momento.

A questão nuclear substantiva que a recorrente suscita no recurso consiste em apurar da admissibilidade dos responsáveis subsidiários requererem a revisão da matéria colectável apurada através de métodos indiciários na sequência de citação no processo executivo e a data a partir da qual se deve contar o prazo para esse pedido ser formulado.

A resposta a essa questão deve ser afirmativa, sendo que o prazo de 30 dias contar-se-á a partir da data em que foi efectuada a citação, acto esse que equivalerá à notificação para efeitos do n.º 1 do artigo 91.º da LGT, pese embora a ausência de regulamentação expressa tanto na LGT como no CPPT.

A este propósito seguiremos de perto o que Jorge Lopes de Sousa defende no seu CPPT, anotado e comentado, 5.<sup>a</sup> edição, a fls. 846, anotação 13 ao artigo 117.º.

Vejamos.

Se é certo que aos responsáveis subsidiários é assegurado o direito de impugnação judicial nos mesmos termos do devedor originário (artigo 22.º, n.º 4, da LGT, não poderá também deixar de lhes ser assegurado *“o direito de impugnação quando pretendam discutir a quantificação da matéria tributável ou a verificação dos pressupostos da sua determinação por métodos indirectos”* -ob. citada.

Entende ainda o mesmo autor: *“Nos casos em que a impugnação judicial depende de prévio pedido de revisão do acto tributável, não é efectuada, antes da citação, qualquer outra notificação ao responsável subsidiário ou solidário que possa constituir o termo inicial do prazo para a apresentação do pedido.*

*Por isso, não podendo recusar-se ao responsável subsidiário ou solidário as mesmas possibilidades de reclamação ou impugnação judicial que são atribuídas ao devedor originário, parece que aquele poderá apresentar pedido de revisão da matéria colectável no prazo de trinta dias a contar da data em que for efectuada a citação, acto que equivale à notificação para efeitos do n.º 1 do artigo 91.º da LGT.*

*A apresentação deste pedido de revisão da matéria colectável tem efeito suspensivo da liquidação (artigo 92.º, n.º 2 da LGT, efeito este que, como ela já foi efectuada (pois serviu de base à instauração do processo de execução fiscal) tem de se reportar à sua eficácia.”*

Sendo assim, perante o pedido de revisão da matéria tributária que lhe foi formulado dentro do prazo de 30 dias a contar da citação dos responsáveis subsidiários, a Administração Tributária deveria ter dado seguimento a tal pedido e não, como o fez, “arquivar o processo sem qualquer decisão, mantendo-se para todos os efeitos a fixação da matéria colectável por métodos indirectos antes efectuada” -cfr 1. do probatório.

Admitindo-se, como se admite, o pedido de revisão nestas circunstâncias temporais, a respectiva ilegítima rejeição por parte da Administração Tributária não pode deixar de consequenciar a ineficácia da liquidação, não obstante o vício verificado decorra de uma objectiva preterição de formalidade essencial que a deveria anteceder procedimentalmente, mas que “in casu” cronologicamente se lhe seguiu.

Improcedem, deste modo, todas as conclusões da alegação da recorrente.

## B- Do recurso interposto por A... e B...

A questão que vem suscitada no recurso prende-se em saber se no caso de anulação de acto de liquidação com fundamento em vício de forma decorrente de preterição de formalidade essencial deve ou não haver lugar a pagamento de juros indemnizatórios por parte da Administração Tributária.

Importa assinalar que os juros indemnizatórios se encontram previstos nos artigos 24.º do CPT (aplicável no caso “sub judice”) e 43.º n.º 1 da LGT, sendo que em ambos os casos se alude a erro imputável aos serviços e não a vícios, enquadrando-se na matéria de responsabilidade civil extracontratual, tendo guarida constitucional no artigo 22.º da CRP.

Ora, a verdade é que, tendo em conta esse enquadramento normativo/constitucional, a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender de forma reiterada e uniforme que os juros indemnizatórios não são devidos quando a impugnação do acto de liquidação procede com fundamento em vício de forma, no caso em apreço de natureza procedimental por preterição de formalidade essencial -cfr acórdãos de 5/5/99, 17/11/04, 1/10/08 e 29/10/08, nos recursos n.ºs 5557A, 772/04, 244/08 e 29/10/08.

Acompanhamos por inteiro esse entendimento jurisprudencial.

A propósito desta questão escreve Jorge Lopes de Sousa na anotação 5 ao artigo 61.º do CPPT, anotado e comentado, 5.ª a fls. 472:

*“A utilização da expressão “erro” e não “vício” ou “ilegalidade” para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.*

*Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão “erro” tem um âmbito mais restrito do que a expressão “vício”.*

*Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão “vícios” quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na*

sentença) ambos deste Código.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão “erro”, tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios. Esta é, aliás, uma restrição que se compreende. Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência de esse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas.

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso se justifica que, nestas situações, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a



realidade da sua situação tributária.

Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual. Na verdade, perante o simples reconhecimento judicial de um vício de forma ou de incompetência fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer. Assim, compreende-se que, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, seja atribuída uma indemnização (no caso sob a forma de juros), e não seja feita idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação.

Isto não significa, que, na sequência de uma anulação judicial originada em vício de forma ou incompetência, o contribuinte que se sinta lesado nos seus direitos patrimoniais, esteja legalmente impedido de exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito, que lhe é assegurado não só pela Constituição (art. 22.º da CRP), como pela lei ordinária (Decreto-Lei n.º 48051, de 21-11-67), pois neste se faz equivaler ilegalidade a ilicitude (art. 6.º deste diploma).

Para obter esta reparação, porém, o contribuinte terá de fazer, em processo próprio, a demonstração da existência do direito a essa indemnização, à face das regras gerais da responsabilidade civil extracontratual, não havendo qualquer norma constitucional ou legal que imponha que, em todos os casos de anulação de actos administrativos, se presumam os prejuízos, como está ínsito nas normas que prevêem a atribuição de juros indemnizatórios”.

Bem se andou, portanto, na sentença ao denegar a atribuição de juros indemnizatórios aos impugnantes.

Por último, a título subsidiário, os recorrentes vêm arguir de nulidade a sentença com fundamento em omissão de pronúncia, uma vez que, para além da questão relativa à preterição de formalidade essencial, teriam ficado por conhecer os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito da liquidação que foram alegados na petição inicial.

Não procede, todavia, essa arguição.

De harmonia com o disposto no artigo 125.º do CPPT constitui nulidade da sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar.

Essa nulidade está em correspondência directa com o dever imposto no artigo 660.º, n.º 2 do CP, na falta de norma do CPPT sobre os deveres de cognição do Tribunal, de acordo com o qual “*o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão estava prejudicada pela solução dada a outras.*”

Ora como se afirma no douto parecer do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto-“.... tendo a sentença recorrida julgado verificar-se preterição de formalidade legal que determinava a anulação da liquidação, ficava prejudicada, por razões de ordem lógica que impunham o conhecimento prioritário de tal vício, a análise dos demais argumentos aduzidos na petição inicial, nomeadamente os relativos a um hipotético erro no apuramento do imposto com base na extrapolação para 1991 do volume de negócios fixado relativamente a 1992.”

Desta forma, improcedem as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar provimento aos recursos, confirmando-se a sentença recorrida, sendo, todavia, a liquidação ineficaz e não inválida.

Custas a cargo dos recorrentes Fazenda Pública, A... e B..., com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 17 de Março de 2010. – *Miranda de Pacheco* (relator) – *Brandão de Pinho* – *Jorge Lino*.