

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	<b>0569/11</b>
Data do Acórdão:	<b>19-04-2012</b>
Tribunal:	<b>2 SECÇÃO</b>
Relator:	<b>CASIMIRO GONÇALVES</b>
Descritores:	<b>RECLAMAÇÃO DE ACTO PRATICADO PELO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL CITAÇÃO NULIDADE RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO</b>
Sumário:	<p>I - De acordo com o disposto no nº 4 do art. 22º e no nº 4 do art. 23º, ambos da LGT, a citação do responsável subsidiário, em processo de execução fiscal deve conter, além dos elementos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação.</p> <p>II - A arguição da nulidade da citação só deve proceder no caso de se demonstrar existência de prejuízo para a defesa do citado, no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência dessa citação (nº 4 do art. 198º do CPC).</p> <p>III - Apesar de a data de notificação da liquidação constituir elemento relevante para a apreciação da eficácia e não da validade dos acto tributário (art. 36º nº 1 do CPPT), tal não obsta a que esses elementos sejam essenciais para que o revertido esteja em condições de usar de todos os meios de defesa que a lei faculta ao devedor principal, nomeadamente porque é em função da data de notificação da liquidação, se válida e dentro do respectivo prazo legal, que se afere a exigibilidade ou inexigibilidade da dívida - fundamento que pode alicerçar a oposição à execução fiscal, por parte do responsável subsidiário, quer à luz da al. e) do nº 1 do art. 204º do CPPT, quer à luz da al. i) do mesmo normativo (cfr. ac. do Pleno do STA, de 7/7/2010, rec. 0545/09) - e porque a data da liquidação (que não a da sua notificação) é também absolutamente necessária para aferir da inoponibilidade expressa no nº 3 do art. 48º da LGT.</p>
Nº Convencional:	<b>JSTA000P14003</b>
Nº do Documento:	<b>SA2201204190569</b>
Data de Entrada:	<b>06-09-2011</b>
Recorrente:	<b>A..... E OUTRO</b>
Recorrido 1:	<b>FAZENDA PÚBLICA</b>
Votação:	<b>UNANIMIDADE</b>
Aditamento:	

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

## RELATÓRIO

1.1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, vieram interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do artigo 150º do CPTA, do acórdão que, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, nos autos de reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e julgou improcedente aquela reclamação.

1.2. Subidos os autos ao STA e obtida a Vista ao MP veio a ser proferido, em 29/6/2011, pela formação prevista no nº 5 do art. 150º do CPTA, o acórdão de de fls. 337 e sgts., no qual, considerando-se preenchidos os pressupostos a que se refere o nº 1 do mesmo art. 150º, foi o recurso admitido.

1.3. Os recorrentes terminam as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. A admissão da revista para melhor aplicação do direito terá lugar quando, em face das características do caso concreto, ele revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros, e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, assim fazendo antever como objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

2. *In casu*, encontramos-nos perante uma matéria que suscita fundadas dúvidas, tendo a mesma originado uma divisão na jurisprudência e na doutrina, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

3. Tal instabilidade, *maxime* ao nível jurisprudencial – quanto à questão de saber se o regime de arguição de nulidades da citação perante o órgão da execução fiscal apenas deve ser aplicado às nulidades que derivam da inobservância de formalidades da citação que têm a ver com o processo de execução fiscal e não às relativas à notificação da liquidação e sua fundamentação exigida para a citação de responsáveis subsidiários (às quais será aplicável o regime de sanção previsto no art. 37º do CPPT, estando aí afastada a possibilidade de tal falta constituir nulidade de citação) – é de molde a justificar a requerida revista para melhor

aplicação do direito, porquanto o esclarecimento dos meios adequados de reacção à actividade administrativa não só assume uma importância vital para a defesa do Estado de direito, como também não podem essas formas de reacção permanecer indefinidos e sujeitos a flutuação jurisprudencial, sob pena dos particulares não saberem como hão-de fazer valer os seus direitos: se actuam de acordo com uma jurisprudência estabilizada são surpreendidos como uma decisão como a recorrida, se tivessem actuado como pressuposto na decisão recorrida, mas tivessem apenas recorrido em matéria de direito para o Supremo Tribunal Administrativo, decerto que esse Colendo Tribunal teria mantido a jurisprudência anterior e a pretensão dos particulares igualmente cairia por terra.

4. Esta instabilidade ao nível da resolução dos litígios gera um estado de incerteza e dúvida que, dizendo respeito aos meios de reacção à actividade administrativa com repercussões ao nível da possibilidade de defesa jurisdicional dessa actividade, não é tolerável num Estado de direito; designadamente, *in casu*, onde os recorrentes actuaram em juízo pressupondo uma jurisprudencialmente dada interpretação da lei e são surpreendidos com uma interpretação contrária da qual resulta que o meio processual adoptado não comporta a apreciação da questão da nulidade da citação dos responsáveis subsidiários quanto à exigência de notificação das liquidações e suas fundamentações, que estariam sujeitas ao regime da sanção previsto no artigo 37.º do CPPT.

5. Crê-se, por isso, estarem preenchidos os pressupostos determinantes da admissibilidade do recurso previsto no artigo 150º do CPTA.

6. O acórdão recorrido entendeu que: *“As nulidades da citação devem ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, podendo ser deduzida reclamação nos termos do art. 276º do CPPT, se a arguição for indeferida. Este regime, porém, deve ser aplicado apenas às nulidades que derivam da inobservância de formalidades da citação que têm a ver com o processo de execução fiscal e não também com as de notificação da liquidação e a sua fundamentação, exigida pelo art. 22º, nº 4, da LGT, para a citação de responsáveis subsidiários e solidários. Na verdade, a impugnação da liquidação com que estão conexos estes requisitos da citação de responsáveis solidários subsidiários é feita fora do processo de execução fiscal, através do processo de impugnação judicial, pelo que não se pode justificar que a não observância destas formalidades constitua nulidade do processo de execução fiscal, pois apenas podem ter tal qualificação deficiências que tenham directa repercussão no processo.*

*No que concerne à falta de inclusão na citação da fundamentação da liquidação, também exigida por aquele n.º 4 do art. 22º da LGT, será aplicável o regime de sanação previsto no art. 37º do CPPT, pelo que estará afastada a possibilidade de tal falta constituir nulidade da citação”*

7. Tal posição encontra-se em clara dissonância com o decidido noutros arestos, também de tribunais superiores, designadamente: o acórdão desse Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Janeiro de 2011 (processo 01014/10) e com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte tirado no Processo n.º 00599/07

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/5a8a9e1800e282f08025745f004c8c6e?OpenDocument>

8. O entendimento exposto pelo Tribunal *a quo*, alarga demasiado e sem convincente (e muito menos, explícito) suporte legal, o espectro de tal diversidade.

9. É que, sendo viável a operação, por parte do citando, de diferentes formas de defesa, o acto genético não deixa de ser a comum citação, que, no âmbito do procedimento e processo tributários, apresenta a particularidade de se destinar “a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada (grifamos)” – cfr. art. 35º n.º 2 CPPT;

10. Ou seja, trata-se de um acto umbilicalmente ligado ao processo de execução fiscal, mas que pode dirigir-se a pessoas diversas do executado, não fazendo sentido que a estas sejam vedadas, cerceadas, formas de contestação, a irregularidades, a não cumprimentos de formalidades legais, que contenha, iguais às facultadas aos executados *stricto sensu*.

11. Por outro lado, a pronúncia relevada afigura-se-nos não se compatibilizar, conveniente e logicamente, com a vontade do legislador em eleger a citação dos responsáveis subsidiários como um dos factos, taxativamente, marcantes do início da contagem do prazo de impugnação judicial – art. 102º n.º 1 al. c) CPPT, possível de apresentar por estes.

12. Podendo os responsáveis subsidiários, no seguimento de uma citação em processo de execução fiscal, deduzir oposição a esta, bem como, alternativa ou cumulativamente, apresentar impugnação, resultaria numa incongruência do sistema legal a eventualidade de, com base no mesmo acto de citação, conseguirem anulá-lo por motivos, formalidades, relacionadas com o processo de execução fiscal, enquanto, por não o poderem fazer apoiados em razões relativas às liquidações, se esvaía o período disponibilizado por lei para questionar a legalidade destas.

13. Acresce que, a solução *em crise* não é a que melhor acautela e satisfaz as indisfarçáveis preocupações do legislador no sentido de

conferir uma especial couraça, uma particular matriz, à citação dos devedores subsidiários, quando exige, expressamente, que a mesma revista a modalidade de pessoal – art. 191º n.º 3 CPPT, bem como que contenha e inclua os dados, específica e privativamente, positivados nos arts. 22º n.º 4 e 23º n.º 4 LGT.

14. Não permitir alcançar a nulidade da citação por inobservância de tão bem identificadas formalidades, seria retirar eficácia à tutela dos interesses que as mesmas visam salvaguardar.

15. A falta de indicação da natureza das liquidações, se adicionais, ofícios ou emitidas com base nos elementos declarados pela devedora originária, bem como dos respectivos fundamentos, não permitem o cumprimento desse desiderato fundamental, redundando em prejuízo para a defesa dos recorrentes, pois que a inclusão dos mencionados requisitos previsto na lei poderia facilitar ao citado a sua defesa, designadamente, a dedução de impugnação – graciosa ou contenciosa – contra as liquidações, sabido que a impugnação depende, essencialmente, do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto.

16. As nulidades da citação que decorram da inobservância de formalidades da notificação da liquidação e sua fundamentação exigida pelo artigo 22º, n.º 4, da LGT, devem ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, cabendo reclamação da decisão que as indeferir, não sendo aplicável, quanto nesta sede, o disposto no artigo 37º, do CPPT.

Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser admitido e a final, ser proferido duto acórdão que na revogação do acórdão, julgue a reclamação apresentada como procedente, com todas as legais consequências.

1.4. Contra-alegando, a Fazenda Pública sustentou a rejeição do recurso, por inadmissível, e, em qualquer caso, que seja considerado improcedente.

1.5. O MP, que inicialmente emitiu o Parecer de fls. 335, não emitiu Parecer subsequente (após a admissão do recurso nos termos do art. 150º do CPTA) sobre o mérito do recurso (cfr. fls. 353).

1.6. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

## **FUNDAMENTOS**

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

a. A citação da reversão do reclamante A....., foi expedida em 17/9/2010, cfr. fls. 19/21.

b. A citação da reversão do reclamante B....., foi expedida em 17/9/2010, cfr. fls. 29/25.



- c. Consta em ambas as citações “fundamentos da reversão” [inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art. 23/2 da LGT)] [Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas ou entidades fiscalmente equiparadas, por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo, art. 24/1b da LGT] cfr. fls. 19/25 e 22/25.
- d. Consta de ambas as citações a identificação do montante da dívida em cobrança coerciva e do processo principal da execução fiscal 12792010015685, cfr. fls. 19/21 e 22/25.
- e. Consta do teor da informação de fls. 26, que “as reversões têm como objectivo a associação dos revertidos à originária devedora como medida cautelar para cobrança da dívida.”
- f. Consta do teor da Informação de fls. 26, que os revertidos A..... e B....., “suscitaram a nulidade das citações da reversão efectuada a coberto dos ofícios nºs 4212 e 4213 de 17 de Setembro de 2010, nos termos do art. 160º do CPPT utilizados para citação das reversões da dívida constante do processo executivo 127920100005685, do montante de € 212.320,59 (...).”
- g. Constam anexos aos ofícios das citações de fls. 18 e 22, os documentos de fls. 20 e 24, com o print de uma ficha informática da secção de “justiça tributária”, com a referência numérica, dos números de processo, da proveniência, da indicação do número da certidão, da identificação do documento de origem, período de tributação, data limite de pagamento voluntário, indicação do tributo, tipo e valor”.
- h. O teor do despacho do chefe do sf de Seia de 4/11/2010, cfr. fls. 96 do PE apenso.

3.1. A sentença proferida em 1ª instância entendeu que a falta de indicação, na citação, de elementos que serão essenciais ao revertido para impugnar a liquidação ou opor-se à execução, em exercício do direito próprio é susceptível de consubstanciar a nulidade da citação.

E mais entendeu que, tendo ficado provado que «a citação atacada com o vício da nulidade não forneceu ao reclamante a indicação da natureza - adicionais, oficiosas, ou emitidas com base nos elementos declarados pela sociedade originária devedora - das liquidações dos impostos integrantes da dívida [...], nem lhe deu a conhecer os respectivos fundamentos, ou seja, não o informou sobre se foram emitidas com base em elementos declarados pelo sujeito passivo ou se, pelo contrário, despoletadas

por correcções técnicas [...] ou por efeito da aplicação de métodos indiciarias/indirectos» tal acarreta que seja «de concluir [...] existir prejuízo para a defesa dos reclamantes, na medida em que por força da omissão da comunicação da fundamentação legal das liquidações, vêm-se impossibilitados de impugnar judicialmente aquelas e bem assim o direito de oposição fica afectado pelos vícios assacados à citação, que não permitem aos reclamantes conhecer de todos os factos tributários que estão subjacentes à dívida exequenda, que lhes foi revertida, assim estando prejudicados os seus direitos de defesa».

3.2. Por seu lado, o acórdão recorrido considerou que a sentença enferma de erro de julgamento quanto ao referido entendimento (de que a falta de indicação, na citação, de elementos que serão essenciais ao revertido para impugnar a liquidação ou opor-se à execução, em exercício do direito próprio é susceptível de consubstanciar a nulidade da citação).

Apoiando-se no entendimento do Cons. Jorge de Sousa (CPPT, anotado e comentado, 5ª ed. Vol. II, pág. 270) a tese do acórdão recorrido assenta na seguinte fundamentação:

- A nulidade de citação - que não a sua falta – é uma nulidade secundária que carece de ser arguida, dentro de prazo certo e que só deve ser decretada, quando a irregularidade cometida seja susceptível de acarretar prejuízo para o citado no exercício dos seus direitos de defesa.

- Apesar de aos revertidos, enquanto responsáveis subsidiários, assistir o direito de reclamarem ou impugnarem os actos tributários de liquidação dos impostos exequendos, nos mesmos termos dos responsáveis originários, o que é verdade é que, no que concerne à sindicância judicial da respectiva legalidade, ela apenas pode ser feita, ou autonomamente, no processo de impugnação judicial ou, então, no processo de oposição se se verificar o condicionalismo estipulado na al. h), do nº I, do art. 204º, do CPP T.

- Ora, no caso, sendo as dívidas exequendas relativas a IRC, a legalidade das respectivas liquidações não pode ser apreciada em sede executiva, o que significa, assim e por isso que a falta, na citação dos reclamantes, de indicação dos elementos das aludidas liquidações e, designadamente, das respectivas fundamentações, não é susceptível de causar qualquer prejuízo na defesa dos seus direitos e interesses que careçam de ser exercidos no âmbito do processo de execução fiscal.

- A falta de citação constitui nulidade insanável, quando possa prejudicar a defesa do interessado, como estabelece a al. a) do nº 1 do art. 165º do CPPT e a falta dos requisitos da citação constitui nulidade da citação, tendo tal qualificação a não observância das

formalidades prescritas na lei (art. 198º, nº1 do CPC).

As nulidades de citação devem ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, podendo ser deduzida reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, se a arguição for indeferida, mas este regime deve ser aplicado apenas às nulidades que derivam da inobservância de formalidades da citação que têm a ver com o processo de execução fiscal e não também com as de notificação da liquidação e sua fundamentação, exigida pelo art. 22º nº4 da LGT para a citação de responsáveis solidários e subsidiários.

É que a impugnação da liquidação com que estão conexos estes requisitos da citação de responsáveis solidários subsidiários é feita fora do processo de execução fiscal, através de processo de impugnação judicial, pelo que não se pode justificar que a não observância destas formalidades constitua nulidade do processo de execução fiscal, pois apenas podem ter tal qualificação deficiências que tenham directa repercussão no processo.

Daí que, no que respeita à falta de inclusão, na citação, da fundamentação da liquidação, também exigida por aquele nº 4 do art. 22º da LGT, será aplicável o regime de sanção previsto no art. 37º do CPPT, pelo que estará afastada a possibilidade de tal falta constituir nulidade de citação.

3.3. Contra o assim decidido se insurgem agora os recorrentes alegando que, em caso de citação por reversão, as nulidades da citação que decorram da inobservância de formalidades da notificação da liquidação e sua fundamentação exigida pelo artigo 22º, nº 4, da LGT, devem ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, cabendo reclamação da decisão que as indeferir, não sendo aplicável, quanto nesta sede, o disposto no artigo 37º do CPPT.

3.4. A questão objecto do presente recurso consiste, portanto, em saber se padece de nulidade, por falta de requisitos legais, a citação dos recorrentes por reversão no processo de execução fiscal e, conseqüentemente, se incorre em erro de julgamento o acórdão recorrido (do TCAS) que revogou a decisão do Tribunal de 1ª instância e julgou improcedente a presente reclamação do art. 276º do CPPT, indeferindo a arguição daquela nulidade.

4.1. E, adianta-se, afigura-se-nos não ser de acolher o entendimento do acórdão recorrido.

Que, aliás, também não está em sintonia com a jurisprudência dominante deste STA (cfr. os acs. de 21/9/11, rec. 780/11, de 19/1/2011, rec. 1034/11, de 13/10/10, rec. 493/10, de 12/5/10, rec. 84/10, de 12/5/10, rec. 632/09, de 25/11/09, rec. 552/09 e de



6/6/07, rec. 91/07, todos disponíveis no sítio [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

É que, como se exara, por exemplo, no citado aresto de 21/9/11, «a citação em processo de execução fiscal que não comunique a fundamentação do despacho de reversão não torna o acto de reversão inoponível ao responsável subsidiário, o qual pode invocar a irregularidade ou a nulidade da citação, e não socorrer-se do artigo 37º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que este dispositivo legal é aplicável às comunicações de “decisões em matéria tributária” que não contenham a fundamentação legalmente exigível, e não se aplica a actos de natureza judicial como é a citação em processo de execução fiscal)», sendo que o art. 37º do CPPT se destina apenas aos casos em que a notificação diz respeito a actos tributários que possam ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência, não se destinando a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, designadamente de actos processuais, praticados no âmbito de processos judiciais, cujas regras de cumprimento e validade estão, primordialmente, previstas nos arts. 193º e ss. do CPC (cfr. o citado ac. de 12/5/10, rec. 493/10).

4.2. No caso presente e como consta da parte final do acórdão, o que vem provado é que as citações dos revertidos (recorrentes) foram instruídas com documentos anexos que revelam que as dívidas exequendas de imposto respeitam a IRC referente aos exercícios de 2007 e 2008 (período de tributação) e as respectivas datas limite de pagamento voluntário dos montantes apurados. Ora, apesar de a arguição da nulidade da citação só dever proceder se se demonstrar existência de prejuízo para a defesa do citado, no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência dessa citação (nº 4 do art. 198º do CPC), no caso, os mencionados elementos serão insuficientes, por si só, para que os revertidos, caso o entendam, possam impugnar a liquidação exequenda de forma esclarecida e cabal, acrescendo que apesar de a data de notificação da liquidação constituir elemento relevante para a apreciação da eficácia e não da validade dos actos tributários (art. 36º nº 1 do CPPT), tal não obsta a que esses elementos sejam essenciais para que o revertido esteja em condições de usar de todos os meios de defesa que a lei faculta ao devedor principal, nomeadamente porque é em função da data de notificação da liquidação, se válida e dentro do respectivo prazo legal, que se afere a exigibilidade ou inexigibilidade da dívida - fundamento que pode alicerçar a oposição à execução fiscal, por parte do responsável subsidiário, quer à luz da al. e) do nº 1 do art. 204º do CPPT, quer à luz da al.

i) do mesmo normativo (cfr. ac. do Pleno do STA, de 7/7/2010, rec. 0545/09) - e porque a data da liquidação (que não a da sua notificação) é também absolutamente necessária para aferir da inoponibilidade expressa no nº 3 do art. 48º da LGT.

Acresce que, como bem notou o MP junto do TCAS (cfr. Parecer de fls. 272 a 274), contrariamente ao alegado pela Fazenda Pública (nas alegações do recurso interposto para o TCA), o facto de a sociedade devedora originária ter, também, eventualmente impugnado a liquidação, em nada permite afirmar que a preterição dos formalidades em causa no acto de citação não causa prejuízo aos revertidos, pois que estes, com diferente personalidade jurídica, podem, na respectiva impugnação ou outro meio processual que elegerem, alegar vícios não invocados pela devedora originária.

Assim, a omissão de notificação dos elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais, uma vez que pode prejudicar, de facto, a defesa dos recorridos, consubstancia nulidade da citação, nos termos do disposto no nº 4 do art. 198º do CPC.

5. Neste contexto e porque, como vimos, no caso também não será aplicável o regime de sanção previsto no art. 37º do CPPT, a arguição de nulidade, nesta parte, devia ser atendida, à face do referido nº 4 do art. 198º do CPC.

Não pode, portanto, manter-se o acórdão recorrido que decidiu em contrário.

## **DECISÃO**

Nestes termos acorda-se em dar provimento ao recurso e revogar o acórdão recorrido, confirmando-se a decisão da 1ª instância que declarou nulas as citações para a presente execução, por não conterem os elementos legalmente exigidos, devendo em consequência ser repetidas, nos termos ali indicados.

Sem custas neste STA.

Lisboa, 19 de Abril de 2012. - *Casimiro Gonçalves* (relator) -  
*Ascensão Lopes* - *Pedro Delgado*.