

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01877/03	16 de junho de 2004	Brandão De Pinho

DESCRITORES

Impugnação judicial. > Reclamação graciosa. > Audiência do interessado. > Audiência prévia. > Direito de audição.

SUMÁRIO

- I- O indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra o acto tributário de liquidação pode constituir objecto de impugnação judicial.
- II- E, uma vez que consubstancia a manutenção de tal acto, integra também o objecto desta.
- III- Nos termos do art. 60º da LGT, o contribuinte tem o direito de audição antes do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa.
- IV- A dispensa de audição referida no n.º 2 do mesmo normativo apenas tem lugar quando a liquidação for efectuada em sintonia com a declaração do contribuinte, nos aspectos tanto factual como jurídico.
- V- A falta de audição constitui vício do procedimento tributário na reclamação graciosa, conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento.

TEXTO INTEGRAL

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, proferida em 25/09/2003, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..., contra a liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1991, conseqüentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão na violação do direito de audição, na reclamação graciosa que a mesma contribuinte deduzira e que foi indeferida pela AT, com desrespeito pelo disposto no art. 60º, n.º 1 da LGT, "corolário do comando contido no art. 267º, n.º 5 da CRP" e reconhecido igualmente no art. 45º, n.º 1 do CPPT, sendo ilegal a respectiva dispensa - dito art. 60º, n.º 2 -, uma vez que é diferente o enquadramento jurídico efectuado, com relação à declaração do contribuinte".

A Fazenda Pública recorrente formulou as seguintes conclusões:

- 1- Tendo sido interposta impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1991, com fundamento entre outros, na verificação de preterição de formalidade legal essencial, por omissão do direito de audição a que alude o art. 60º da LGT antes da decisão da reclamação, foi proferida sentença, a qual, dando por demonstrada a violação do direito invocado, julgou a impugnação procedente anulando em consequência o acto de liquidação impugnado;
- 2- Em causa nos autos, estão correcções técnicas efectuadas com base na análise da declaração mod. 22 apresentada pelo contribuinte, correcções essas que se prendem unicamente com o enquadramento jurídico dos dados de facto retirados do conteúdo da declaração;
- 3- Diversamente do decidido, defende-se que não havia lugar ao direito de audição consagrado no art. 60º da LGT, por se verificar uma situação de dispensa prevista no n.º 2 do art. 60º da LGT, dado estar apenas em causa o enquadramento da situação factual em termos de direito, tendo-se a AT limitado a enquadrar os factos no direito aplicável.
- 4- Por outro lado, a preterição da formalidade legal invocada, como tendo sido praticada na reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do imposto, não pode servir de fundamento à impugnação (não sendo meio próprio), mas ao recurso hierárquico, nem conduzir à anulação do acto tributário que lhe serve de objecto, por não se reportar à formação do acto mas a actos posteriores à liquidação, visando-se ao invés, na impugnação, as formalidades legais atinentes ao percurso ou às formalidades inerentes e anteriores ao acto ou ao próprio acto ou decisão em si;
- 5- Inexiste pois, a sentenciada preterição de formalidade legal decorrente da violação do direito de audição, pelo que será de manter a liquidação impugnada.
- 6- A douda sentença recorrida violou o citado art. 60º, n.º 2 da LGT e 99º do CPPT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida".

E contra-alegou a impugnante, concluindo por sua vez:

- 1- Não é pelo facto da decisão em causa conter "dispensa a audição prévia" que é legítimo deixar de averiguar se e em que medida tal decisão respeita a lei, designadamente o disposto no artigo 60º da LGT.
- 2- Ao ter sido "dispensada" a audiência prévia da Impugnante sem qualquer justificação (vide ponto 6 da matéria de facto provada), é manifesta a violação do direito de audição previsto no artigo 60º nº 1, b) da LGT e do dever de fundamentação expresse, entre outros, nos artigos 268º, nº 3 da CRP e 77º da LGT.
- 3- Os únicos casos de dispensa de audição são aqueles que vêm elencados no nº 2 do mesmo artigo 60º da LGT e é evidente que nenhum se verificou - nem a decisão da reclamação foi favorável ao contribuinte nem a liquidação foi efectuada com base na declaração do contribuinte.
- 4- Está em causa um enquadramento factual específico (cfr. p. e. os parágrafos 4.2 e 4.3 da reclamação), cuja concreta configuração implicava um enquadramento jurídico distinto daquele que foi feito pela Administração Fiscal.
- 5- Assentando a liquidação "sub judice" em correcções efectuadas à auto-liquidação de IRC do exercício de 1991, é evidente que tal liquidação não se fez com base na declaração do contribuinte, outrossim com base no enquadramento factual e jurídico que a Administração Fiscal entendeu como correcto, muito diferente do defendido pelo contribuinte.

6- Já antes da entrada em vigor da LGT e do CPPT que o direito de participação prévia dos interessados nas decisões que lhes dizem respeito vigorava no âmbito do processo tributário (artigos 2º nº 1, 2, a), 5 e 7 do CPA e 19º, c) e 23º do CPT).

7- Dos autos resulta que em todo o procedimento nunca foi concedida ao contribuinte qualquer oportunidade de ser previamente ouvido, fosse antes da conclusão da inspecção que esteve na génese da liquidação "sub judice", fosse antes desta mesma liquidação ou do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

8- Não se está perante qualquer das situações previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 103º do CPA.

9- Por conseguinte, foi indevidamente preterido o direito de audição prévia antes da conclusão da inspecção, antes da liquidação e antes do indeferimento integral da reclamação graciosa, motivos mais do que suficientes para conduzir à anulação da liquidação "sub judice".

10- Ao afirmar que a violação do direito de audição não cabia na alçada da presente impugnação judicial por não caber nos seus fundamentos ou não respeitar à formação do acto de liquidação, mas a actos posteriores à liquidação, o ERFPP interpreta e aplica erradamente o disposto nos artigos 95º e 100º do CPT, 97º nº 2 da LGT, 76º e 99º do CPPT.

11- E viola o disposto no artigo 54º do CPPT, segundo o qual "pode ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida".

12- Conforme se extrai da al. c) do nº 1 do artigo 97º do CPPT, o processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa do indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final (cfr. Acórdão deste Venerando STA de 07/06/2000, Proc. 21.556).

13- Por conseguinte, não é imperiosa a apresentação de qualquer recurso hierárquico e/ou contencioso, até porque nunca deixa de estar em causa senão a validade e justeza do acto de liquidação (cfr. artigo 97º, nº 1, p) e nº 2 do CPPT, "a contrario").

14- Nos termos do artigo 67º, nº 1 do CPPT, os recursos hierárquicos, por norma, têm natureza meramente facultativa, e a Impugnante, com a notificação da referida decisão de indeferimento expresso, foi notificada para apresentar impugnação judicial ou interpor recurso hierárquico em alternativa (cfr. artigo 37º, nº 4 do CPPT).

15- O disposto no artigo 76º, nº 2 do CPPT (à semelhança do disposto no artigo 100º do CPT) reforça a ideia de que, além de ambos os meios processuais poderem ter o mesmo objecto, a escolha do recurso hierárquico ou da impugnação judicial, perante uma decisão de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa, fica à escolha do interessado, independentemente da questão por este concretamente levantada.

16- Assim, além das ditas disposições legais, o ERFPP viola e omite indevidamente o disposto, entre outros, nos artigos 37º, nº 4, 54º, 67º, nº 1, 76º, nº 2, 97º, nº 1, c), p) e nº 2 do CPPT, 100º, 118º e 125º do CPT e 95º, nº 1, d) da LGT, além de pôr em causa o direito fundamental do contribuinte de acesso à justiça tributária para tutela plena e eficaz dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigos 268º, nº 4 da CRP e 9º, nº 1 da LGT).

Sem prejuízo (artigo 684º-A do C PC),

17- O acto de liquidação, na parte em que respeita a juros compensatórios, padece de falta de fundamentação, pois não apresenta quaisquer fundamentos de facto ou de direito, muito menos quaisquer operações de cálculo e apuramento, em prejuízo do direito de defesa da Impugnante e em violação do disposto nos artigos 19º, b), 21º e 82º do CPT, e 268º, nº 3 da CRP.

18- A correcção efectuada pela AF a favor da Impugnante, no montante de Esc. 1.379.048\$00, foi correctamente efectuada.

19- Já quanto à correcção efectuada pela AF a favor do Fisco, no valor de Esc. 4.560.085\$00, respeitante a perdas relativas a "trabalhos de construção civil para remodelação das instalações (cortes de tecto falso, lâmpadas, cabos informáticos, material eléctrico, ...) situadas na Rua Conde Redondo, em Lisboa, instalações essas que eram alheias mas que a impugnante então ocupava, tendo sido ela a suportar os correspondentes gastos, conforme ponto 7 da matéria de facto provada,

20- sendo que "quando deixou aquelas instalações a impugnante deixou ficar no local tais elementos, os quais, pela sua natureza, ou não eram removíveis ou sendo-o não tinham qualquer utilidade" (vide ponto 7.1 da matéria de facto provada),

21- a Administração Fiscal fez um enquadramento jurídico errado dos factos, em violação do disposto nos artigos 10º, nº 1 do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1 e 28º, nº 5 b) do CIRC.

22- O artigo 10º do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1, refere-se única e exclusivamente às "Desvalorizações excepcionais de elementos do activo imobilizado" resultantes de causas anormais, designadamente desastres, fenómenos naturais e inovações técnicas excepcionalmente rápidas.

23- O mesmo vale para o disposto na al. b) do nº 5 do artigo 28º do CIRC (redacção anterior).

24- Considerando os sinais dos autos e a matéria de facto provada, as ditas perdas não se integram no disposto nos artigos 10º do Decreto-Regulamentar nº 2/90, de 12/1, e al. b) do nº 5 do artigo 28º do CIRC.

25- Este valor de Esc. 4.390.340\$00 não pode deixar de ser aceite como custo fiscal e, como tal, deduzido ao lucro tributável, atento o disposto no artigo 23º do CIRC, na medida em que representou uma perda suportada pela Impugnante no âmbito da sua actividade e cuja correcção nenhuma disposição legal determina.

26- A Administração Fiscal veio reconhecer, na Informação da DSPIT de 03/05/2001 (vide pontos 4. e 5), que a correcção efectuada pela Administração Fiscal a seu favor incluiu indevidamente o quantitativo de Esc. 144.612\$00, pelo que a correcção deveria ser sempre inferior neste montante.

27- Foram integralmente "cortadas" as mais e menos valias fiscais, circunstância que não está fundamentada de facto e de Direito (cfr. doc. 2 junto com a p.i.), em violação do dever legal de fundamentação decorrente das disposições legais referidas e em prejuízo do direito de defesa da Impugnante.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Ex.as., negando provimento ao recurso interposto pela FP, mantendo a douda Sentença recorrida e a anulação da liquidação "sub judice", será feita inteira JUSTIÇA."

O Exm.º magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por decorrer do art. 120º do CPT, aplicável ao caso, "que o objecto da impugnação judicial, subsequente a indeferimento da reclamação graciosa, é a própria liquidação e os seus eventuais vícios, e nunca a decisão de

indeferimento da reclamação, pelo que os seus eventuais vícios não são sindicados pelo juiz".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1- Na sequência da análise da declaração de rendimentos m/22 de IRC do exercício de 1991 apresentada pela aqui impugnante foram efectuadas pela então Direcção de Serviços de Fiscalização de Empresas as correcções ao lucro tributável inclusas nas linhas 11, 16 e 30 do quadro 18 do mapa de apuramento mod. DC-22, elaborado para aquele exercício;

2- a impugnante aceitou a correcção ao lucro tributável de 6.159\$00, inclusa na linha 11 do quadro 18 do referido mapa de apuramento;

3- na linha 16 do referido quadro foi feita uma correcção ao lucro tributável de 1.379.048\$00 e na linha 30 do mesmo quadro foi efectuada uma correcção de 4.560.085\$00;

3.1- estas correcções respeitam a mais e menos-valias fiscais calculadas sobre elementos do activo imobilizado, não alienados;

3.2- é que a impugnante abateu no exercício de 1991 "instalações de escritório de Lisboa", tendo contabilizado como custo o montante de 4.390.340\$00;

3.3- para efeitos fiscais considerou que tal bem foi alienado pelo valor zero, gerando uma menos-valia fiscal no montante de 4.415.473\$00, tendo-a deduzido no quadro 17;

3.4- a AF anulou este tratamento pelo facto de não se tratar de uma transmissão onerosa, enquadrável no art. 42º nº 1 do CIRC, acrescendo o montante correspondente à mais-valia fiscal;

4- em consequência das correcções efectuadas deu-se um acréscimo à matéria colectável de 3.187.196\$00 de que resultou IRC a pagar de 1.707.833\$00, que inclui a soma de 445.704\$00 de JC;

4.1- a impugnante foi notificada para pagar através de ofício nº 3761 de 16/05/96 - fls. 06 do apenso-;

4.2- este ofício foi acompanhado de fotocópia da fundamentação das correcções efectuadas (em sede de imposto) e de fotocópia da informação prestada pelos serviços;

5- a impugnante apresentou a reclamação graciosa apensa em 31/07/96;

6- os serviços da AF, por despacho proferido em 28/09/01, sem que, previamente, tivessem diligenciado pela audição da impugnante e sem darem qualquer justificação, desatenderam aquela reclamação cfr. fls. 41 do apenso em conjugação com o teor de fls. 33/40-;

6.1- a impugnante foi notificada do indeferimento contido no nº anterior em 15/10/01;

7- a verba de 4.390.340\$00 contida em 3.2 refere-se a trabalhos de construção civil para remodelação das instalações (cortes de tecto falso, lâmpadas, cabos informáticos, material eléctrico,...), situadas na Rua Conde Redondo, em Lisboa, instalações essas que eram alheias mas que a impugnante então ocupava, tendo sido ela suportar os correspondentes gastos;

7.1- quando deixou aquelas instalações a impugnante deixou ficar no local tais elementos, os quais, pela sua natureza, ou não eram removíveis ou sendo-o, não tinham qualquer utilidade;

8- a impugnante não fez qualquer exposição à DGCI no sentido de obter a sua aceitação para que o montante dos gastos referido em 7 pudesse ser considerado para efeitos fiscais."

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, a contribuinte deduziu reclamação graciosa contra a referida liquidação

adicional de IRC tendo sido notificada do respectivo indeferimento, em 15/10/2001 - n.º 6 do probatório -, deduzindo a presente impugnação em 30 seguinte.

De tal indeferimento cabe efectivamente impugnação judicial.

Na verdade, o art. 97º, n.º 1, al. c) do CPPT refere que "o processo judicial tributário compreende a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários" e o seu art. 102º, n.º 2 dispõe que, "em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação".

O art. 76º, prevendo o recurso hierárquico "do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa" e recurso contencioso - leia-se impugnação judicial (cfr. Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 362, nota 7 in fine) - da decisão daquele, proíbe-a, todavia, se de tal indeferimento, "já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto".

Ora, a impugnante invocou, na impugnação judicial seguinte à reclamação, vícios ou ilegalidades tanto do acto tributário de liquidação como do próprio procedimento da reclamação graciosa.

Sendo que a sentença, como se referiu, anulou aquele por vício deste: preterição do direito de audição.

Pelo que há que definir o objecto da impugnação judicial do indeferimento da reclamação: se a própria liquidação, se a decisão de indeferimento da reclamação, se ambas.

Segundo dispõe o art. 68º, n.º 1 do CPPT, a reclamação "visa a anulação total ou parcial dos actos tributários" e - art. 70º, n.º 1 - "pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial".

A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação "quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento".

O que está em sintonia com o disposto no art. 111º, n.ºs 3 e 4, donde "resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial - cfr. CPPT, cit., pág. 342, nota 11.

Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556.

Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário "stricto sensu", "não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais

funcionalmente adequado à defesa do direito em causa".

Pelo que não é aceitável a tese da Fazenda recorrente de que os vícios formais ou procedimentais porventura cometidos e próprios da reclamação só podiam ser invocados em recurso hierárquico a interpor do indeferimento da reclamação, que não na impugnação judicial respectiva.

Além do mais e que fica exposto, o recurso hierárquico tem, nos termos do art. 87º, n.º 1 do CPPT, "natureza meramente facultativa", "salvo disposição em contrário das leis tributárias", ressalva que se não vislumbra, no ponto específico.

Transformar-se-ia, assim, contra legem, um recurso hierárquico facultativo em necessário, sem que nada na lei o permita.

Todavia, e ao contrário do decidido na sentença e como parece óbvio, nunca um vício procedimental da decisão da reclamação poderá consequenciar a anulação do acto tributário, como acto posterior que é a este.

Tal vício poderá anular a decisão administrativa proferida na reclamação mas com tal efeito se quedará, podendo apenas conduzir, naquele primeiro aspecto, ao proferimento de nova decisão na reclamação, sanado o cometido vício procedimental mas nunca à anulação da liquidação igualmente impugnada.

Pelo que, assim sendo, há que averiguar se foi preterido o direito de audição, na reclamação graciosa, com as consequências referidas.

Tal direito não foi facultado ao contribuinte reclamante, antes tendo sido dispensada "a audiência prévia" - n.º 6 do probatório-todavia sem qualquer explicitação das respectivas razões ou motivos.

O art. 60º da LGT, aliás dando expressão, na lei tributária ordinária, ao disposto no art. 267º, n.º 5 da CRP, consagra o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, a concretizar, nomeadamente, através do direito de audição "antes da liquidação" e "antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições" - als. a) e b) do n.º 1.

No seguimento do que o art. 45º do CPPT consagra o princípio do contraditório no procedimento tributário, "participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão".

Nenhuma dúvida, pois, de que, em geral, o indeferimento da reclamação graciosa tem de ser precedido da audição do contribuinte.

A Fazenda recorrente invoca, todavia, o n.º 2 daquele art. 60º, na medida em que dispensa a audição "no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte" e "dado estar apenas em causa o enquadramento da situação factual em termos de direito, tendo-se a AT limitado a enquadrar os factos no direito aplicável" - cfr. conclusão 3ª.

Ora, desde logo, não está em causa o "direito de audição antes da liquidação" - dita al. a) - mas, antes, o direito de audição antes do indeferimento da reclamação graciosa.

Depois, aquela discordância com a declaração do contribuinte não se atém apenas à respectiva matéria factual mas também e igualmente ao seu enquadramento jurídico.

Como impressivamente escreve Jorge de Sousa, cit., pág. 251, nota 12:

"Aquela fórmula "com base na declaração do contribuinte" deve ser interpretada, de harmonia com aquela garantia constitucional, com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.

Por isso, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte, antes de ser efectuada a liquidação".

No mesmo sentido, cfr. Leite de Campos e outros, LGT, Anotada, 2ª edição, pág. 254.

Impunha-se, pois, a audição do contribuinte antes do indeferimento da reclamação.

Falta que constitui vício do procedimento tributário na reclamação graciosa, conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida anulando-se, todavia, a decisão de indeferimento da reclamação e devendo a instância conhecer das ilegalidades imputadas à liquidação impugnada.

Custas pela recorrida, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Junho de 2004 - Brandão de Pinho (relator) - Lúcio Barbosa - Jorge de Sousa

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