

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo

00803/08.8BEVIS

Data do documento

2 de junho de 2022

Relator

Irene Isabel Gomes Das Neves

DESCRIPTORIOS

Contradição fundamentos de facto e decisão > Prescrição > Direito de audição prévia > 45º N.º 2 DO CPPT

SUMÁRIO

I. No âmbito da nulidade acolhida no artigo 125º do CPPT e alínea c), do n. 1, do artigo 615º do CPC importa apenas aferir se existe uma desconformidade entre os fundamentos de facto e de direito da decisão e sua parte dispositiva. Sendo que não existe contradição entre os fundamentos da decisão e esta, quando a decisão é consequência lógica daqueles

II. A prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse acto e por isso não serve de fundamento à respectiva impugnação, nem é nela de conhecimento oficioso.

III. Não obstante o direito de audição prévia também possa ser exercido na forma oral, cabe à entidade que dirige o procedimento fazer a opção pela forma oral ou escrita. Segundo resulta do disposto no nº 2 do art. 45º do CPPT será a entidade instrutora do procedimento a determinar se o direito de audição deve ser exercido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento.*

* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

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

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Ld.ª. (Recorrente), notificada da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, pela qual foi julgada totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o despacho que negou

provimento ao recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação de IRC do exercício de 2004 e respetivos juros compensatórios, no montante global de € 8.426,90, inconformada vem dela interpor o presente recurso jurisdicional.

Alegou, formulando as seguintes **conclusões**:

«**1.** O presente recurso vem interposto de douda decisão que julgou parcialmente improcedente, por parcialmente não ter sido provada a impugnação judicial da liquidação, referente ao exercício de 2000, na quantia global de € 13.770,71, relativa a IRC e a juros compensatórios.

2. A imposição escrita, efectuada pela recorrida, para o exercício da audição prévia, relativamente ao relatório de inspecção, é ilegal.

3. Já que, na verdade, o direito de audição pode ser exercido, quer “por escrito”, quer “oralmente”, cabendo ao recorrente optar pela forma oral ou escrita para o exercício de tal direito.

4. O direito de audição foi, desta forma, inviabilizado, já que a Administração Tributária obrigou a que fosse exercido “por escrito”, impedindo que se fizesse “oralmente”.

5. Sendo necessário ter em atenção, que as normas resultantes do RCPIT são normas especiais face ao CPPT,

6. E, existe um princípio básico que rege todo o nosso ordenamento jurídico “lex specialis derogat lex generalis”.

7. Assim, em face de tal princípio, não pode proceder o argumento invocado pela douda sentença recorrida constante do n.º 2 do art. 45º do CPPT (“o contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento”), uma vez que, tal norma terá de ceder em face da lei especial RCPIT.

8. Acresce que, não é ao ora recorrente, que incumbe saber ou adivinhar os meios de defesa ao seu dispor, mas sim à AT que incumbe informá-lo que poderá exercer tais direitos de forma verbal, sob pena de nulidade da citação/notificação.

9. Por outro lado, foi a Direcção de Finanças que suscitou a audição do sujeito passivo, ora recorrente.

10. Acontece que, nessa matéria, a Direcção de Finanças só tem competência na falta de órgão periférico local.

11. Finalmente, a recorrente invocou que o acto de liquidação enferma de vício de forma por falta de fundamentação do acto tributário, seja ela de direito, seja ela de facto, uma vez que nem a demonstração de liquidação de IRC nem a demonstração de acerto de contas contém tais elementos.

12. É certo que a Administração Tributária tem de se pronunciar sobre todas as questões que lhe são colocadas, e não sobre cada argumento que a recorrente possa apresentar,

13. Contudo, não menos certo é que, tem o dever de explicar à recorrente o iter cognoscitivo da decisão.

14. De modo que, a partir do momento que a fundamentação não é clara, suficiente e congruente, é legítimo afirmar que o acto padece de falta de fundamentação.

15. E, o certo é que, apenas e só com o desenrolar do processo é que recorrente ficou a conhecer da fundamentação, e não no momento próprio- no acto de liquidação.

16. Consequentemente, na medida em que a douda decisão recorrida limita-se a reiterar a fundamentação daquela, esta decisão peca igualmente por falta de fundamentação.

17. A liquidação ora impugnada resulta do exercício de 2004.

18. Encontrando-se o prazo de prescricional ultrapassado, devendo o Tribunal a quo ter dele conhecido em obediência do Princípio da legalidade.

19. Por um lado, pelas razões expostas nas alegações, a douda sentença é nula nos termos do artigo 125º do CPPT, devido ao facto de os seus fundamentos estarem em oposição.

20. Por outro lado, a douda decisão recorrida violou ou deu errada interpretação aos artigos 55º, 60º, 77º e 98º, todos da Lei Geral Tributária (LGT), 5º, 10º, 36º, 45º e 40º, todos do CPPT, 3º-A do CPC, 13º, 20º e 268º, todos da CRP, e artigos 124º e 125º, ambos do CPA, incorrendo, em consequência, em erro de julgamento.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser revogada a douda decisão, proferida em 1ª Instância, e substituída por outra que dê provimento integral à impugnação apresentada

ASSIM SE FAZENDO A ACOSTUMADA JUSTIÇA»

1.2. A Recorrida (Fazenda Pública), notificada da apresentação do presente recurso, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu **parecer** a fls. 335 e ss. Processo SITAF, no sentido da improcedência do recurso.

1.4. Com dispensa dos vistos legais dos Exmos. Desembargadores Adjuntos (cfr. art. 657º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), submete-se desde já à conferência o julgamento do presente recurso.

Questões a decidir:

As questões sob recurso e que importam decidir, suscitadas e delimitadas pelas alegações de recurso e respectivas conclusões, são as seguintes:

Se a sentença é nula por oposição dos fundamentos com a decisão – artigos 74.º da LGT e 125.º do CPPT;

Ø Da prescrição do tributo;

Se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento da matéria de facto e de direito dos vícios invocados em sede de petição - o vício de forma; a preterição de formalidade legal, consubstanciada na notificação para exercer pela forma escrita, o direito de audição prévia sobre o projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da incompetência da Direcção e Finanças para o procedimento de audição prévia; da falta de fundamentação de facto e de direito.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. De facto

2.1.1. Matéria de facto dada como provada e não provada na 1ª instância e respectiva fundamentação:

«Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos provaram-se os seguintes factos:

A) Da decisão de indeferimento que recaiu sobre o seu pedido de enquadramento no regime geral de

determinação do lucro tributável [Proc.º n.º 2503/04], o aqui impugnante interpôs recurso hierárquico para o Senhor Diretor Geral dos Impostos.

B) No âmbito do referido recurso hierárquico, em 07/08/2007, pela Divisão de Administração II da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, foi elaborada a informação n.º ...07, constante de fls. 12/19 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, destacando-se o seguinte:

[...]

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

[...]

C) Sobre a informação mencionada em B) recaiu despacho do Senhor Subdiretor Geral, por subdelegação, com o seguinte teor:

“Concordo.

Notifique-se a recorrente para efeitos do exercício do direito de audição” – idem.

D) Em 11/10/2007, a Divisão de Administração II da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, elaborou uma adenda à informação n.º ...07, da qual consta, entre o mais:

[...]

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

[...]

- cfr. fls. 7/11 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) Sobre a informação a que se alude em D), em 03/12/2007, foi exarado despacho da autoria do Senhor Subdiretor Geral, por subdelegação, com o seguinte teor:

“Concordo, pelo que, com base nos fundamentos expostos, convolo em definitiva a decisão de indeferimento do presente recurso.” – idem.

F) A impugnante foi notificada da decisão mencionada em E), na pessoa do seu mandatário judicial, através do ofício n.º ...85, de 26/02/2008, expedido por correio registado na mesma data – cfr. fls. 23 e verso do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

G) A impugnante foi notificada da demonstração da liquidação n.º ...46, referente a IRC, do exercício de 2004 e respetivos juros compensatórios no montante global de 8.426,90 €, sendo 7.347,34 € de IRC, bem como da demonstração de liquidação de juros compensatórios, no montante de 738,12 € - cfr. fls. 5/6 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

H) Em 18/03/2008, a impugnante remeteu, por correio registado, ao Serviço de Finanças de Santa Comba Dão, reclamação graciosa contra o ato de liquidação identificado em G), nos termos e com os fundamentos constantes de fls. 1/4 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

I) Em 26/03/2008, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Santa Comba Dão emitiu proposta de decisão, nos termos do artigo 73.º, n.º 2 do CPPT, constante de fls. 24 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, com o seguinte teor:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

J) Em 09/04/2008, a Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Viseu emitiu a informação n.º ...08, constante de fls. 25/27 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, destacando-se o seguinte:

[...]

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

K) Através do ofício n.º ...75, expedido em 09/04/2008, a impugnante foi notificada, na pessoa do seu mandatário judicial, para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projeto de decisão referido em J), mediante apresentação de exposição escrita, no prazo de 10 dias a contar da notificação – cfr. fls. 28/29 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

L) Em 09/05/2008 o Senhor Chefe de Divisão, por delegação, emitiu despacho como seguinte teor:

“Depois de ter sido concedido ao reclamante o direito de participação/audição no procedimento tributário, conforme determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e não tendo o mesmo exercido tal direito, ratifico a minha proposta de decisão INDEFERINDO a presente reclamação.

NOTIFIQUE-SE.” — cfr. fls. 30 do processo de reclamação graciosa que integra o processo administrativo apenso aos autos.

M) A impugnante foi notificada do despacho referido em L), na pessoa do seu mandatário judicial, através do ofício n.º ...56, de 09/05/2008, expedido por correio registado na mesma data — cfr. fls. 31/32 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

N) Em 11/06/2008, a impugnante remeteu, por correio registado, recurso hierárquico interposto contra o ato de indeferimento da reclamação graciosa a que se alude em L), nos termos e com os fundamentos constantes de fls. 1/3 do processo de recurso hierárquico que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

O) Em 20/10/2008, pela Divisão de Administração II, da Direção dos Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas foi emitida a informação n.º ...08, constante de fls. 7/10 verso do processo de recurso hierárquico que integra o processo administrativo apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, destacando-se o seguinte:

[...]

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

[...]

P) Sobre a informação mencionada em O), em 30/10/2008, foi exarado despacho da autoria da Senhora Diretora de Serviços, por subdelegação, com o seguinte teor:

“Indefiro o recurso com os fundamentos invocados.” – cfr. fls. 7 do processo de recurso hierárquico que integra o processo administrativo apenso aos autos.

Q) A impugnante foi notificada do despacho a que se alude em P), na pessoa do seu mandatário judicial, através do ofício n.º ...34, de 14/11/2008, expedido por correio registado com aviso de receção assinado em 17/11/2008 – cfr. fls. 11/13 do processo de recurso hierárquico que integra o processo administrativo apenso aos autos.

R) A petição inicial da presente impugnação judicial foi remetida a este Tribunal, por correio registado em 29/05/2008 – cfr. fls. 10 dos autos.

Factos não provados

Não se provaram quaisquer outros factos com relevância para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

A convicção do Tribunal relativamente à matéria de facto resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos e do processo administrativo apenso, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.»

2.2. De direito

A Recorrente (A..., Ld.ª.) insurge-se contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o despacho do Senhor Subdirector Geral dos Impostos (por delegação), datado de 03.11.2007, que negou provimento ao recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação de IRC do exercício de 2004 e respetivos juros compensatórios, no montante global de € 8.426,90.

Os presentes autos de impugnação foram precedidos de procedimento de reclamação graciosa, a qual foi indeferida com os fundamentos constantes dos itens L) e J) do probatório. Do indeferimento da reclamação graciosa interpôs a impugnante recurso hierárquico que na sequência da apreciação dos argumentos apresentados, foi objecto de indeferimento. Mantendo a sua discordância a Recorrente apresentou a presente Impugnação judicial discordando em suma do indeferimento do seu requerimento datado de 16.06.2004, pelo qual solicitou a normalização da sua situação fiscal com recurso ao enquadramento do sistema de tributação escolhido, qual seja, o regime geral, por contraposição à liquidação de IRC operada pela AT do exercício de 2004 com recurso ao regime simplificado.

Fundamenta a sua pretensão em: a) vício de forma, por falta de fundamentação, alegando que nem a demonstração de liquidação de IRC, nem a demonstração de acerto de contas contêm as razões de facto e de direito da liquidação impugnada, designadamente quanto à origem da matéria coletável que lhe subjaz, bem como à taxa de juro praticada e as disposições legais aplicáveis aos juros compensatórios; b) preterição de formalidade legal, substanciada na notificação para exercer, pela forma escrita, o direito de audição prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação; c) preterição de formalidade legal, decorrente da incompetência da Direção de Finanças; e, d) preterição do direito de audição prévia antes da decisão do recurso hierárquico.

Instruídos os autos com os documentos juntos e procedimento de reclamação graciosa por apenso, a

Meritíssima Juíza a quo proferiu sentença julgando totalmente improcedente a impugnação, atentando que “ (...) Analisada a demonstração de liquidação de juros compensatórios notificada à impugnante, verificamos que a mesma explicita claramente a forma de cálculo dos juros compensatórios, discriminando o montante do imposto sobre o qual foram liquidados os juros, a taxa aplicada, fazendo ainda referência à norma legal ao abrigo do qual foram os mesmos liquidados [cfr. alínea G) do probatório], permitindo-lhe, assim, conhecer, em toda a sua extensão, as razões subjacentes à liquidação”, e que “(...) a notificação efetuada Direção de Finanças de Viseu para exercer o direito de audição prévia por escrito não só é legal, como assegura perfeitamente o direito de pronúncia da impugnante.” bem como “(...) considerando o valor da liquidação reclamada [8.426,90€], é inquestionável que a competência para decidir a reclamação graciosa apresentada pela impugnante pertence ao órgão periférico regional, no caso, a Direção de Finanças de Viseu.”, por último “(...) a impugnante não invocou, no recurso hierárquico, factos novos suscetíveis de influenciar a decisão final, limitando-se a reproduzir argumentação já aduzida em sede de reclamação graciosa, acrescentando a ilegalidade substanciada na notificação para exercer o direito de audição prévia pela forma escrita, é manifesto que não tinha de ser notificada para exercer o direito de audiência antes da decisão do recurso hierárquico.”

Inconformada, com o assim decidido, a impugnante, ora Recorrente, interpôs o presente recurso jurisdicional, alegando, em síntese, que a sentença incorreu em (i) nulidade por oposição dos fundamentos com a decisão - artigos 74.º da LGT e 125.º do CPPT; (ii) do carácter oficioso do conhecimento da prescrição pelo tribunal a quo, por estarmos perante tributos de 2004; (iii) em erro de julgamento de direito no julgamento efectuado sobre os vício de forma de falta de fundamentação, preterição da formalidade legal decorrente da falta de audição prévia, relativamente ao relatório de inspecção e intervenção da Direcção de Finanças.

2.2.1. Da nulidade da sentença

Iniciaremos a análise do presente recurso pela apreciação da nulidade imputada à sentença, e que, corresponde ao teor da conclusão 19ª na qual se afirma “(...) pelas razões expostas nas alegações, a douta sentença é nula nos termos do artigo 125º do CPPT, devido aos factos de os seus fundamentos estarem em oposição”.

Apreciando.

A contradição a que alude o artigo 125º do CPPT e alínea c) do n.º 1, do art.º 615º do CPC (anterior artigo 668º, n.º 1 al. c)), aplicável por força do disposto no artigo 2º, do CPPT, é uma incongruência lógica ou jurídica.

Esta incongruência lógica ou jurídica pode traduzir-se numa oposição entre os fundamentos e a decisão ou nos fundamentos entre si (os necessários para a decisão) ou no próprio conteúdo decisório em si mesmo. A razão de ser da nulidade é, em qualquer dos casos, a mesma: não se pode aproveitar, de todo, uma sentença cujo sentido lógico ou jurídico não se pode alcançar.

A nulidade aqui prevista pressupõe um vício lógico de raciocínio; “a construção é viciosa, pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto” - Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil anotado, volume V, Coimbra 1984,

reimpressão, p. 141: “nos casos abrangidos pelo artigo 668.º, n.º 1, c), há um vício real no raciocínio do julgador: a fundamentação aponta num sentido; a decisão segue caminho oposto ou, pelo menos, direcção diferente” - Antunes Varela e outros, in Manual de Processo Civil, p. 690; “se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença” - Lebre de Freitas e outros, in Código de Processo Civil Anotado, volume 2.º, p.670).

Regressando a Alberto dos Reis, in obra citada, nas páginas 130 e 141, aquele refere que convirá notar que “a contradição entre os fundamentos e a decisão nada tem a ver, seja com o erro material – contradição aparente, resultante de uma divergência entre a vontade declarada e a vontade real: escreveu-se uma coisa, quando se queria escrever outra –, seja com o erro de julgamento – decisão errada, mas voluntária, quanto ao enquadramento legal ou quanto à interpretação da lei; o erro material e o erro de julgamento não geram a nulidade da sentença, como sucede com a oposição entre os fundamentos e a decisão, mas, tão-só, e apenas, a sua rectificação ou a eventual revogação em via de recurso”.

Assim sendo, “Não se inclui entre as nulidades da sentença o chamado erro de julgamento, a injustiça da decisão, a não conformidade dela com o direito substantivo aplicável...” - Antunes Varela, in obra citada, página 686.

Aliás, conforme se decidiu no acórdão do STJ de 30.09.2004, no âmbito do proc. n.º 04B2/94 “... o vício de nulidade a que se reporta a alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º e o n.º 1 do artigo 716.º do Código de Processo Civil é o que ocorre quando os fundamentos de facto e de direito invocados conduzirem logicamente ao resultado oposto àquele que integra o respetivo segmento decisório. Isso significa que os fundamentos de facto e de direito do acórdão devem ser logicamente harmónicos com a pertinente conclusão ou decisão, como corolário do princípio de que o acórdão deve ser fundamentado de facto e de direito, e que tal se não verifica quando haja contradição entre esses fundamentos e a decisão nos quais assenta. (...). Mas uma coisa é a contradição lógica entre os fundamentos e a decisão da sentença ou do acórdão, e outra, essencialmente diversa, o erro de interpretação dos factos ou do direito ou a aplicação deste, que não raro se confunde com aquela contradição ...” [cf., ainda, acórdãos do STA de 10.03.2010 - Proc. n.º 0635/09, de 21.09.2010 - Proc. n.º 01010/09, e de 06.09.2011 - Proc. n.º 0371/11].

Decorre do exposto, que esta nulidade nada tem que ver com “o chamado erro de julgamento, a injustiça da decisão, a não conformidade dela com o direito substantivo aplicável, o erro da construção do silogismo judiciário”, que atrás se referiram, ou com a “inidoneidade dos fundamentos para conduzir à decisão”, porquanto não existe a oposição, geradora desta nulidade, se o julgador erra na subsunção, que fez, dos factos à norma jurídica aplicável ou se, porventura, ele errou na indagação da norma aplicável ou na sua interpretação.

Se o juiz tiver entendido, erradamente, que os factos apurados acarretam determinadas consequências jurídicas e conseguiu exprimir tal entendimento nos fundamentos invocados e destes retira a conclusão lógica, haverá erro de julgamento, mas não há a nulidade da oposição entre os fundamentos e a decisão.

Em suma, só ocorrerá esta causa de nulidade quando a construção da sentença é viciosa, isto é, quando os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto e/ou quando das premissas de facto e de direito que o julgador teve por apuradas, ele

haja extraído uma decisão oposta à que logicamente deveria ter extraído.

Ora calcorreando a decisão em apreço afigura-se-nos que todas essas premissas e dados factuais e jurídicos, bem como o discurso lógico-discursivo e decisório correspondente, se encontram clara e inequivocamente enunciados e externados.

Não existe nem contradição nem ilogicidade alguma. A decisão, depois de analisar, indagar e juridicamente balizar as questões a decidir, extraiu em conformidade o seu juízo jurídico-subsumtivo. Na elaboração do correspondente silogismo judiciário, não se detecta, pois, a nosso ver, qualquer oposição ou contradição.

Senão vejamos. Atenhamo-nos ao alegado pela Recorrente e ao que decorre da decisão recursória. A recorrente, no ponto 19.º das conclusões do recurso, como já referimos vem arguir a nulidade da sentença proferida nos autos, por oposição dos seus fundamentos com a decisão, sustentando, se bem alcançamos do corpo das suas alegações, mediante transcrição parcial e descontextualizada, que a mesma “contradiz-se quando numa primeira parte afirma inequivocamente “direito de audiência pode ser exercido oralmente, como sucede no domínio do procedimento administrativo” e, posteriormente, conclui que “não se prevê, porém, que a administração tributária convoque o interessado para audiência oral”.

E, no seu despacho de sustentação de nulidade (fls. 163 – 165 SITAF) a Mmª Juiz discorre que “(...) Com efeito, o que se refere na sentença sob recurso, citando Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume I, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, págs. 429/430, anotação ao artigo 45.º, é que “embora o procedimento tributário siga a forma escrita (art. 54.º, n.º 3 da LGT), prevê-se expressamente, nos n.ºs 2 e 3 do art. 45.º do CPPT (e também no n.º 6 do art. 60.º da LGT e no n.º 3 do art. 60.º do RCPIT), que o direito de audiência pode ser exercido oralmente, como sucede no domínio do procedimento administrativo (arts. 100.º, n.º 2 e 102.º do CPA).

Segundo se infere do n.º 2 deste art. 45.º será a entidade instrutora do procedimento a determinar se ao direito de audição deve ser exercido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento, pois é ela que, no âmbito dos seus poderes de direção e de harmonia com o princípio do inquisitório (art. 58.º da LGT), determina as diligências a efetuar para atingir esse objetivo.

Não se prevê, porém, que a administração tributária convoque o interessado para audiência oral, ao contrário do que se prevê no art. 102.º, n.º 1 do CPA, prevendo-se antes, em todos os casos, que ao titular do direito de audiência seja concedido um prazo para o seu exercício (n.º 4 do art. 60.º da LGT).

Por isso, parece de concluir que, no procedimento tributário, embora o titular do direito de audiência tenha de adotar a forma oral de exercício do direito de audiência, quando tal for considerado mais conveniente pela autoridade instrutora, poderá escolher a ocasião para exercer tal direito, dentro do limite temporal fixado” [veja-se, no mesmo sentido, o recente acórdão do STA de 19/02/2014, proferido no processo n.º 01094/12]”.

Assim, a sentença de 1ª instância na apreciação do vício que lhe estava acometida, limitou-se e bem a citar a doutrina e jurisprudência no sentido de que no cumprimento do princípio da participação do sujeito passivo no procedimento em sede de audiência prévia a lei não exclui que a mesma não seja oral, devendo para tal o sujeito passivo propor-se a tal, o que não colide com a conclusão a que o tribunal a quo chegou, de que não ocorreu a preterição da formalidade em sede de audiência prévia imputada pelo impugnante. Ou seja, o tribunal a quo disse o que na realidade queria dizer e o que disse expressou-o, e da aplicação do

disposto no artigo 624º, n.º 1 do CPC retirou as devidas consequências em termos perfeitamente coerentes e inequívocos, pelo que se terá de concluir que, a esse propósito, não ocorreu qualquer contradição.

Torna-se patente que a recorrente não concorda com o sentido decisório a final extraído, mas o que não pode é daí retirar que ocorre vício ou erro de raciocínio no desenvolvimento daquele silogismo. No caso concreto a decisão recorrida mostra-se, desde logo de um ponto de vista estritamente lógico, impassível de censura.

Poderá discordar-se da decisão. O que não existe, claramente, é contradição lógica. Pelo exposto, não se verifica a nulidade imputada.

2.2.2. Da nulidade da sentença por falta de fundamentação

No âmbito das suas alegações e conclusões, a Recorrente alega que a sentença ao conhecer do vício da falta de fundamentação do acto impugnado, peca ela própria de falta de fundamentação, ao afirmar que “(...) invocou que o acto de liquidação enferma de vício de forma por falta de fundamentação do acto tributário, seja ela de direito, seja ela de facto, uma vez que nem a demonstração de liquidação de IRC nem a demonstração de acerto de contas contêm tais elementos (...) na medida em que a douta decisão recorrida limita-se a reiterar a fundamentação daquela, esta decisão peca igualmente por falta de fundamentação.” (vide conclusões 11. a 16.).

No que concerne ao núcleo essencial desta insinuação por parte da Recorrente, há que ter em atenção que, como é sabido, só se verifica tal nulidade quando ocorre falta absoluta de fundamentação - Ac. do S.T.A. de 16-11-2011, Proc. nº 0802/10, sendo que tal como refere o Prof. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, volume V, página 140 “há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada. O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto.”.

Porém, como refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 5ª ed., Vol. I, pág. 909, “deverão considerar-se como falta absoluta de fundamentação os casos em que ela não tenha relação perceptível com o julgado, ou seja, ininteligível, situações em que se está perante uma mera aparência de fundamentação.

Com efeito, a fundamentação destina-se a esclarecer as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, não só para ficar convencida de que não tem razão, mas também porque o conhecimento daqueles é necessário ou, pelo menos, conveniente, para poder impugnar eficazmente a decisão em recurso ou arguir nulidades, designadamente a derivada de eventual contradição entre os fundamentos e a decisão.

Por isso, quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação”.

Diga-se ainda que, segundo o disposto no artigo 125º nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é nula a sentença quando ocorra “a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer”, sendo que esta nulidade está directamente

relacionada com o dever que é imposto ao juiz, pelo artigo 660º nº 2 do Código de Processo Civil, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, determinando a violação dessa obrigação a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Assim, embora o julgador não tenha que analisar todas as razões ou argumentos que cada parte invoca para sustentar o seu ponto de vista, incumbe-lhe a obrigação de apreciar e resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, isto é, todos os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio (tendo em conta o pedido, a causa de pedir e as eventuais excepções invocadas), ficando apenas exceptuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras. E questão, para este efeito (contencioso tributário), é tudo aquilo que é susceptível de caracterizar um vício, uma ilegalidade do acto tributário impugnado.

A partir daqui, é manifesto que a Recorrente não tem razão no que diz respeito à invocada falta de fundamentação da sentença, dado que, na sentença recorrida foi analisado o invocado vício de violação de lei no que concerne à falta de fundamentação da decisão tomada pelo órgão da Administração Tributária e, o por si alegado em sede de recurso pode, quando muito ser reconduzido, ao erro de julgamento na apreciação do referido vício.

Improcede o recurso, neste segmento.

2.2.3. Da prescrição e da violação do princípio da legalidade pelo tribunal a quo ao não conhecer oficiosamente da mesma como se lhe impunha (conclusões 17. e 18.)

Decorre do corpo das alegações a invocação pela Recorrente de que “(...) A liquidação impugnada nos presentes autos resulta de uma facties specie ocorrida no exercício de 2004, pelo que, o prazo prescricional encontra-se agora ultrapassado. / Sendo o conhecimento deste vício oficioso, o tribunal a quo devia ter conhecido no cumprimento do Princípio da Legalidade. / Vício este que a ocorrer determina a inutilidade superveniente da lide.”

Como ponto prévio, importa deixar estabelecido que a prescrição não foi alegada pela ora Recorrente em 1.ª Instância, apenas surgindo como fundamento do recurso deduzido para este Tribunal, em sede de violação do princípio da legalidade.

A primeira questão que importa decidir é, pois, a de saber se o tribunal de 1ª instância tem o dever de conhecer da prescrição da obrigação tributária, sendo que a mesma não foi suscitada, como decorre do teor das conclusões e dos articulados.

É sabido, que a prescrição da obrigação tributária não pode constituir fundamento da impugnação da liquidação, pois respeita, não à validade deste acto, mas à exigibilidade da obrigação criada com a liquidação. Ou seja, a prescrição da obrigação tributária determina a inexigibilidade da correspondente dívida, com a consequente impossibilidade de cobrança coerciva.

Como o objecto do processo de impugnação se define, em primeira linha, pela pretensão anulatória do impugnante, e, portanto, por referência a um acto tributário ilegal, é fácil de ver que a prescrição não é uma questão que respeite à validade desse acto. Com efeito, se pela via da impugnação judicial, segundo o modelo definido nos artigos 99.º a 126.º do CPPT, faz-se valer uma pretensão anulatória, dirigida à

eliminação de um acto tributário ilegal e, com ela, à cessação dos efeitos por ele produzidos, pela via da prescrição pretende-se extinguir a obrigação tributária, pelo facto de não ser exigido o seu cumprimento nas condições e lapso de tempo determinado na lei. Na primeira situação, procura-se indagar quais os elementos do acto tributário que estão em discordância com a ordem jurídica; na segunda, independentemente do acto tributário, procura-se determinar se a obrigação do imposto pode ser exigível (cf. acórdão do STA, de 02.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 01174/11).

Assim, e como a jurisprudência tem repetidamente afirmado (cf., entre outros, os acórdãos deste TCAN de 12.07.2012, proc. n.º 1167/05.7BEVIS, e de 10.05.2013, proc. n.º 362/06.6BEMDL, o acórdão do TCAS de 12.12.2013, proc. n.º 6826/13, e o acórdão do STA de 13.11.2013, proc. n.º 171/13), a sede própria para invocar a prescrição da obrigação tributária, quando esta não seja oficiosamente conhecida – sendo-o nos termos do artigo 175.º do CPPT – é a execução fiscal, onde o executado pode argui-la, ou mediante requerimento endereçado ao órgão da execução fiscal, com possibilidade de reclamação judicial de eventual decisão desfavorável, nos termos do disposto no artigo 276.º do CPPT, ou, se estiver em tempo, mediante oposição à execução fiscal (cf. artigos 203.º e 204.º, n.º 1, alínea d), do CPPT).

O conhecimento oficioso, a que se refere a segunda regra do n.º 2 do artigo 660º, deve respeitar apenas às questões que constituem premissas indispensáveis para a solução a dar ao litígio. Só nessa medida é que se poderá falar em omissão de pronúncia por falta de apreciação de uma questão que a lei impõe o conhecimento oficioso ou na violação do princípio de legalidade que lhe está inerente.

“Ora, para se decidir se o acto tributário padece de ilegalidades que afectam a sua produtividade, considerando os fundamentos de facto e de direito em que ele se baseou, não é necessário conhecer se a obrigação tributária titulada pelo acto está ou não prescrita. Tratando-se de um processo de impugnação, que incide sobre a questão da validade do acto impugnado, o tribunal deve apreciar e resolver essa questão por referência aos factos existentes e às normas vigentes no momento em que o acto foi praticado. Por isso, de acordo com este princípio de direito substantivo, o tribunal não atende às superveniências que surjam na pendência do processo, por não influírem sobre a questão da validade do acto impugnado, especialmente nos actos de execução instantânea (cfr. Vieira de Andrade, A justiça Administrativa, 6 ed. pág. 438).

E a jurisprudência deste Tribunal assim tem entendido, considerando que a prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse acto e que, por isso, não serve de fundamento à respectiva impugnação, nem, consequentemente, é, nela, de conhecimento oficioso. No acórdão de 9/2/05, rec. n.º 0939/04 diz-se que «não constitui, a prescrição, um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação. Nesta linha de pensamento, a prescrição não só não pode ser invocada como fundamento da impugnação da liquidação, como não é, nesta forma processual, oficiosamente cognoscível» (cfr. entre outros, acs. de 15/06/2000, rec. n.º 024688, de 20/3/2002, rec. n.º, 144/02, 30/4/2002, rec. n.º 145/02, de 15/5/02, rec. n.º 365/02, de 3/7/02, rec. n.º 732/02, de 18/12/02, rec. n.º 1577/02).” (in acórdão do STA de 02.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 1174/11).

Contudo, não podemos olvidar, como defende o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, ancorado na mais alta Jurisprudência do STA, que:

«Não é, assim, o problema do conhecimento oficioso da prescrição que aqui se pode colocar em termos imediatos (e que só faria sentido colocar quando o meio processual escolhido é adequado ao seu conhecimento), mas o problema do conhecimento oficioso das causas de inutilidade da lide.

Nesta parte, tem-se entendido que as causas de inutilidade superveniente da lide são também do conhecimento oficioso, por estarem conexionadas com o interesse processual ou interesse em agir, que é assumido pela doutrina como pressuposto processual ou condição da acção. E que não tem de existir apenas no momento em que o processo se inicia, mas também ao longo dele, justificando a sua falta a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide (parece ir neste sentido o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2006.06.28, processo n.º 0189/06, disponível em redacção integral in www.dgsi.pt).

Assim sendo, as causas de inutilidade superveniente da lide são também do conhecimento oficioso em fase de recurso, tendo o seu julgamento cabimento na alínea h) do n.º 1 do artigo 700.º do Código de Processo Civil.

No entanto, o dever de conhecimento oficioso dessas questões pelo tribunal ad quem pressupõe que existam nos autos os elementos necessários ao seu julgamento (neste sentido, ANTÓNIO SANTOS ABRANTES GERALDES, in «Recursos em Processo Civil –Novo Regime», segunda edição, rev. e act., pág. 26).

Sendo que no caso, não existem nos autos elementos que objectivamente apontem para a inutilidade superveniente da lide com tal fundamento nem os mesmos foram minimamente fornecidos pelo Recorrente. A sua confirmação estaria dependente do apuramento de diversa factualidade relevante, que não é possível com os elementos disponíveis nos autos, até porque o processo não chegou a este tribunal acompanhado do processo executivo e de informações e outros processos ou procedimentos que, em concreto, se revelassem necessários. E não existe norma que imponha o dever de avocar o processo executivo ao recurso da decisão de uma impugnação judicial para despistar a eventual ocorrência da inutilidade do prosseguimento da lide.

Por outro lado – e centrando agora o problema do conhecimento oficioso da prescrição – assinala-se que o artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário tem inserção sistemática no seu Título IV, secção VII que, rege sobre as causas de suspensão, interrupção e extinção do processo de execução fiscal. Decorrendo expressamente da sua redacção que o dever de conhecimento oficioso tem lugar em processo em que tenha intervindo anteriormente o órgão de execução fiscal. E o enquadramento sistemático deste normativo também não pode ser indiferente à correcta interpretação do âmbito dos deveres de conhecimento oficioso do tribunal. Dele decorrendo, pelo menos, que não foi nunca intenção do legislador conceder ao Recorrente a faculdade de escolher ou meio processual para suscitar a questão da prescrição e a instância onde é suscitada, sobretudo quando esse meio não é o adequado para o seu conhecimento a título principal e a lei disponibiliza o meio processual adequado para o fazer na instância própria.” **(fim de transcrição)**

Analisemos agora o caso dos autos. A Recorrente só refere que a liquidação ocorreu no exercício de 2004. Não existem no processo elementos que objectivamente apontem para a verificação da prescrição, dado

que a confirmação de tal estaria dependente do apuramento de diversa factualidade relevante, que não é possível com os elementos disponíveis nesta impugnação apurar, tanto mais que não se conhece do estado de processo executivo, a existir, nem se aí foi pago o imposto em causa.

Por todo o exposto, podemos, pois, concluir com toda a segurança que se impõe (i) de que não é em sede de recurso de impugnação judicial o meio adequado para se suscitar a prescrição do tributo e/ou conhecer da inutilidade superveniente da lide por prescrição da dívida tributária, (ii) de que a Recorrente dispõe de meios próprios para suscitar tal, no âmbito do processo executivo, bastando requerer ao órgão de execução fiscal que a declare ou em sede de processo de oposição.

Por conseguinte, não tendo sido a prescrição suscitada na acção e afastado o seu conhecimento oficioso, somos de concluir que improcede o recurso neste segmento.

2.2.4. Do erro de julgamento de Direito

Repristinando, temos que a A..., Ld.^a, ora Recorrente invoca que a sentença incorreu em erro de julgamento de direito no tocante aos vícios do procedimento tributário e vício de forma de falta de fundamentação. Preterição de formalidades legais, consubstanciadas na notificação para exercer pela forma escrita, o direito de audição prévia sobre o projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da incompetência da Direcção de Finanças para o procedimento de audição prévia.

O alegado foi expressamente conhecido pelo julgador de 1ª instância, por via de pronúncia bem explícita, argumentando e fundamentando as razões que conduziram a declaração de não verificação dos alegados vícios.

Antes do mais, cumpre referir que o objecto do recurso jurisdicional é a sentença recorrida pelo que o recorrente tem de imputar vícios ou erros de julgamento nas alegações de recurso e nas respectivas conclusões à decisão recorrida e não repetir a argumentação já expendida na petição deixando intocada tal decisão.

Como é entendimento uniforme, o recurso jurisdicional destina-se a rever as decisões recorridas, dentro dos fundamentos por que se recorreu, face ao princípio do dispositivo das partes, que opõem ao julgado as razões de facto e de direito da sua dissidência, sintetizando-as nas conclusões da alegação e assim determinando o objecto de cognição do Tribunal ad quem.

Sendo a função do tribunal de recurso reapreciar a questão e/ou questões colocadas na 1ª instância e decididas pela sentença recorrida, em sede de recurso jurisdicional deve o recorrente, nas alegações, impugnar os fundamentos daquela sentença, explicitando os motivos da sua discordância face ao que nela se decidiu.

Nessas alegações devem ser formuladas as pertinentes conclusões, que são proposições sintéticas que emanam do que se expôs ao longo da alegação, destinando-se a resumir para o Tribunal ad quem o âmbito do recurso e os seus fundamentos (cfr. art. 690º., nº 1, do C.P. Civil).

Assim, nos recursos jurisdicionais, o thema decidendum é fixado pelas conclusões formuladas nas alegações respectivas, pelo que aqueles só abrangem as questões nestas contidas.

Por isso, a não impugnação, nas conclusões da alegação do recorrente, dos fundamentos da decisão recorrida implica o trânsito em julgado desta, impedindo o tribunal de recurso de conhecer do objecto do

recurso jurisdicional. (cf. neste sentido os acórdãos do STA de 14.02.2002, Rec. n.º 026309 e do TCA Norte de 08.05.2003, Rec. n.º 05089/00, de 27.05.2003, Rec. n.º 06962/02, de 13.02.2003, Rec. n.º 5903/01, de 25.03.2003, Rec. n.º 7495/03).

Ora, da leitura das conclusões do recurso jurisdicional que foi dirigido a este tribunal ad quem, para além das nulidades imputadas à sentença supra apreciadas, não se consegue descortinar que à decisão recorrida seja apontado qualquer vício ou questão que permita agora emitir pronúncia quanto à mesma uma vez que a Recorrente se limita a reiterar em síntese e fundamentalmente a argumentação que levara à petição inicial, deixando assim intocada a decisão sobre o vício de forma de falta de fundamentação e sobre o vício de procedimento decorrente da incompetência da Direcção de Finanças que, na falta de impugnação eficaz, há que considerar transitada em julgado, nesses segmentos.

É que, a decisão recorrida, alvo do recurso jurisdicional, tem, pois, características específicas que decorrem da abordagem que fez aos vícios imputados ao acto administrativo, obrigando quem a queira discutir a questionar a forma como essas ilegalidades foram ponderadas e expressando a sua discordância em relação aos fundamentos e argumentos invocados e à interpretação dos preceitos aplicáveis que foi por ela adoptada, de molde a permitir a este tribunal superior apreciá-las.

O que significa que, no recurso jurisdicional, não pode o recorrente limitar-se a repetir os argumentos anteriormente aduzidos e com que visara demonstrar a ilegalidade daquele acto, tendo antes o encargo de - sob pena de comprometer o êxito do recurso - expor as suas razões de discordância relativamente à solução encontrada no acórdão recorrido, atacando os fundamentos em que o mesmo se sustenta. Em suma, não referir que se discorda com a decisão, mas argumentar e fundamentar as razões da sua discórdia.

O recurso jurisdicional é, pois, um pedido de reapreciação do julgamento produzido no tribunal a quo e não um pedido de reapreciação da legalidade do acto contenciosamente impugnado, pelo que o ataque há-se fazer-se àquele e não a este.

Cientes destas limitações ao processo de reapreciação e face ao alegado nas conclusões 9ª a 16ª - local onde a Recorrente delimita o objecto do recurso (artigo 640º-, nº 1, do CPC) e assim, em princípio, também fixa os poderes de cognição deste tribunal - temos que nelas nada mais se fez que repetir o já alegado na petição inicial, não arguindo qualquer vício ou erro de julgamento à sentença recorrida susceptível de atacar o seu discurso fundamentador.

Acresce ainda referir que a sentença sob recurso, aprecia exaustivamente os vícios suscitados pela Recorrente, contrariando as posições jurídicas por ela assumidas, aduzindo argumentos ponderosos no sentido da inconsistência daquelas posições e da bondade da sua própria fundamentação.

Portanto aqui chegados, cumpre em sede de erro de julgamento de direito, aferir tão só do alegado nas conclusões 2ª a 8ª das conclusões, sobre o julgado sobre o vício de procedimento decorrente da irregularidade ocorrida em sede de direito de audição prévia, em que a Recorrente se insurge nos seguintes termos: “Assim, em face de tal princípio, não pode proceder o argumento invocado pela douta sentença recorrida constante do n.º 2 do art. 45º do CPPT (“o contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento”), uma vez que, tal norma terá de ceder em face da lei especial RCPIT.”

Sobre esta questão, a decisão recorrida tem o seguinte teor:

“ii) Da ilegalidade da notificação para o exercício do direito de audição prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa

Prosseguindo alega ainda a impugnante que a notificação para o exercício de audição prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação em crise é ilegal, porquanto, podendo esse direito ser exercido, quer por escrito, quer oralmente, ao impor a forma escrita, viola o disposto nos artigos 60.º, n.º 5 da LGT e 60.º, n.º 3 do RCPIT.

Avançamos, desde já, que não assiste qualquer razão à impugnante, como passamos a explicitar.

O artigo 60.º da LGT, na redação introduzida pelo artigo 13.º, n.º 1 da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de maio, sobre o direito de participação dos interessados no procedimento tributário, preceitua o seguinte:

“1- A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório de inspeção tributária;

[...].

5 – Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos de exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projeto de decisão e sua fundamentação.

6 – O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

[...]”.

Por sua vez, o artigo 45.º do CPPT prevê o seguinte:

“1- O procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão.

2- O contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento.

3- No caso de audiência oral, as declarações do contribuinte serão reduzidas a escrito”.

Os mencionados preceitos legais transpõem para o procedimento tributário o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes digam respeito, plasmado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

Visa-se através desta garantia procedimental assegurar que os interessados possam participar no procedimento, por forma a poderem fazer inverter o sentido da decisão final. O que significa que o direito de audição prévia não pode ser encarado como uma mera diligência ou formalidade a cumprir.

No entanto, o direito de audição prévia pode ser exercido oralmente ou por escrito, cabendo ao órgão instrutor decidir qual das modalidades melhor se adequa ao procedimento em curso.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, [in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume I, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, págs. 429/430, anotação ao artigo 45.º], “embora o

procedimento tributário siga a forma escrita (art. 54.º, n.º 3 da LGT), prevê-se expressamente, nos n.ºs 2 e 3 do art. 45.º do CPPT (e também no n.º 6 do art. 60.º da LGT e no n.º 3 do art. 60.º do RCPIT), que o direito de audiência pode ser exercido oralmente, como sucede no domínio do procedimento administrativo (arts. 100.º, n.º 2 e 102.º do CPA).

Segundo se infere do n.º 2 deste art. 45.º será a entidade instrutora do procedimento a determinar se ao direito de audição deve ser exercido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento, pois é ela que, no âmbito dos seus poderes de direção e de harmonia com o princípio do inquisitório (art. 58.º da LGT), determina as diligências a efetuar para atingir esse objetivo.

Não se prevê, porém, que a administração tributária convoque o interessado para audiência oral, ao contrário do que se prevê no art. 102.º, n.º 1 do CPA, prevendo-se antes, em todos os casos, que ao titular do direito de audiência seja concedido um prazo para o seu exercício (n.º 4 do art. 60.º da LGT).

Por isso, parece de concluir que que, no procedimento tributário, embora o titular do direito de audiência tenha de adotar a forma oral de exercício do direito de audiência, quando tal for considerado mais conveniente pela autoridade instrutora, poderá escolher a ocasião para exercer tal direito, dentro do limite temporal fixado” [veja-se, no mesmo sentido, o recente acórdão do STA de 19/02/2014, proferido no processo n.º 01094/12]

Assim sendo, a notificação efetuada Direção de Finanças de Viseu para exercer o direito de audição prévia por escrito não só é legal, como assegura perfeitamente o direito de pronúncia da impugnante.

Refira-se, aliás, que ainda que a impugnante exercesse o direito de audição prévia oralmente, as suas declarações sempre seriam reduzidas a escrito, conforme preceituado nos artigos 45.º, n.º 3 do CPPT.

Ante o exposto, sem necessidade de maiores considerações, improcede nesta parte a presente impugnação.”

O enquadramento jurídico efectuado na sentença recorrida mostra-se rigoroso e correcto, sendo certo que o exercício do direito de audição prévia não poderá deixar de ser assegurado sempre que não seja de afastar a possibilidade de a decisão do procedimento tributário ser influenciada pela intervenção do interessado e não haja outros valores constitucionalmente relevantes que se lhe contraponham – cfr. acórdão do STA, de 24.09.2008, proferido no âmbito do processo n.º 0489/08.

Na verdade, enquanto manifestação do direito de participação, constitucionalmente consagrado (cfr. artigo 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa, que reza: «O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito»), a audiência prévia destina-se a assegurar esse direito, que deve poder exercer-se não só sobre a quantificação da matéria tributável, mas também sobre todas as outras questões de facto e de direito susceptíveis de influir na decisão do procedimento.

A administração fiscal, à luz do princípio da decisão (art. 56º da LGT), tem de pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe forem apresentados pelos sujeitos passivos ou por titulares de qualquer interesse legítimo. Antes do indeferimento total ou parcial do requerimento, deve ser garantido o direito à audição, o que não obsta a que, se não existir dever de decisão (casos em que a administração se pronunciara há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos ou

em que o prazo legal de revisão do acto tributário tenha sido ultrapassado) não haverá lugar ao exercício do direito de audição. O art. 60º, n.º 2 da LGT dispensa o direito de audição se a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição for favorável ao contribuinte. Regra pacífica e, como vimos, consonante com o art. 103º, n.º 2, al. b) do CPA. Se assim não fosse, a audiência seria desprovida de qualquer utilidade, ilustrada caricaturalmente com a situação-limite em que a administração fiscal expõe ao contribuinte as razões que a motivaram a concordar com ele.

A reclamação e o recurso hierárquico constituem procedimentos de segundo grau, uma vez que incidem sobre uma decisão anterior. Por isto, aquelas vias graciosas facilmente legitimam que a administração decida pela dispensa do direito de audição antes do seu indeferimento, na pendência da hipótese de não serem suscitados novos factos e com o fundamento de o contribuinte se ter pronunciado sobre todos os elementos relevantes para a decisão (tomada anteriormente) que motivou o requerimento de reclamação ou recurso (note-se ainda que este requerimento constitui mais uma oportunidade para o contribuinte expor as razões da sua discordância com a decisão precedente).

Estando assente que a Recorrente, apesar de ter sido notificada (validamente) para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de decisão no âmbito da Reclamação Graciosa, no prazo de 10 dias, não exerceu esse direito, tem de concluir-se que o respectivo exercício lhe foi assegurado (direito de participação na formação da decisão da Reclamação Graciosa). E, por outro lado, também não pode proceder a alegação de ilegalidade por na notificação para a audição prévia a esse projecto de decisão da reclamação graciosa constar que o direito deve ser exercido pela forma escrita: com efeito, como bem refere a sentença, citando, aliás, o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, atento o disposto nos arts. 54º, nº 3 e 60º, nº 5, da LGT, 45º, nº 2, do CPPT e 60º, nº 3, do RCPIT, não obstante o direito também possa ser exercido na forma oral, cabe à entidade que dirige o procedimento fazer a opção pela forma oral ou escrita, «pois é ela que, no âmbito dos seus poderes de direcção e de harmonia com o princípio do inquisitório, determina as diligências a efetuará para atingir esse objectivo». (Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª edição, 2012, pp. 505 e 506.)

“Embora no procedimento tributário (diversamente do que sucede no procedimento administrativo – cfr. arts. 90º e 126º do CPA) se afaste, em regra, a prática de actos orais, há casos em que os mesmos são admitidos, como é o caso, no procedimento de avaliação indirecta da matéria tributável, da reunião de peritos a que se referem os arts. 91º, nº 3, e 92º, nº 1, da LGT, ou o do exercício do direito de audiência, nos termos do nº 5 do art. 60º da LGT e do nº 2 do art. 45º do CPPT.

Mas, segundo se infere do nº 2 deste art. 45º do CPPT será a entidade instrutora do procedimento a determinar se o direito de audição deve ser exercido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento, pois é ela que, no âmbito dos seus poderes de direcção e de harmonia com o princípio do inquisitório (art. 58º da LGT), determina as diligências a efectuar para atingir esse objectivo. (Sobre esta matéria, cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª Edição, 2012, Encontro da Escrita Editora, Anotação 12 ao art. 54º, p. 444/445; bem como Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 6 ao art. 45º, pp. 429/430.)

Nos casos de audiência oral, as declarações do contribuinte serão reduzidas a termo (art. 45º, nº 3, do

CPPT) e também a regra do procedimento ter forma escrita, impõe que seja reduzida a escrito a posição oralmente assumida pelo interessado no exercício do direito de audiência.

E, também não se prevê no âmbito do processo tributário que a AT convoque o interessado para audiência oral (diversamente do que se dispõe no nº 1 do art. 102º do CPA), prevendo-se antes, em todos os casos, que ao titular do direito de audiência seja concedido um prazo para o seu exercício (nº 4 do art. 60º da LGT) e parecendo de concluir que «embora o titular do direito de audiência tenha de adoptar a forma oral de exercício do direito de audiência, quando tal for considerado mais conveniente pela autoridade instrutora, poderá escolher a ocasião para exercer tal direito, dentro do limite temporal fixado.»

Ora, no caso vertente, tendo a AT indicado como forma para exercício do direito de audição, a forma escrita e tendo a recorrente exercido esse direito, no prazo legal (e sem, então, ter sequer questionado a forma de exercício do mesmo direito) então, mesmo que eventualmente se considerasse preterição de formalidade legal o não se ter indicado que o direito podia também ser exercido oralmente, não se vislumbra que essa circunstância haja coarctado qualquer direito da recorrente, até porque, de todo o modo, se esta tivesse optado por exercer apenas oralmente o direito, as respectivas declarações sempre seriam obrigatoriamente reduzidas a escrito.» (in acórdão do STA de 19.02.2014, prolatado no âmbito do processo n.º 1094/12)

Por todo o exposto, improcedem, portanto, as Conclusões 2ª a 8ª do recurso.

2.3. Conclusões

I. No âmbito da nulidade acolhida no artigo 125º do CPPT e alínea c), do n. 1, do artigo 615º do CPC importa apenas aferir se existe uma desconformidade entre os fundamentos de facto e de direito da decisão e sua parte dispositiva. Sendo que não existe contradição entre os fundamentos da decisão e esta, quando a decisão é consequência lógica daqueles.

II. A prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse acto e por isso não serve de fundamento à respectiva impugnação, nem é nela de conhecimento oficioso.

III. Não obstante o direito de audição prévia também possa ser exercido na forma oral, cabe à entidade que dirige o procedimento fazer a opção pela forma oral ou escrita. Segundo resulta do disposto no nº 2 do art. 45º do CPPT será a entidade instrutora do procedimento a determinar se o direito de audição deve ser exercido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento.

3. DECISÃO

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte em **negar provimento ao recurso**.

Custas pela Recorrente.

Porto, 02 de junho 2022

Irene Isabel das Neves

Ana Paula Santos

Margarida Reis

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