

<a href="#"><u>Acórdãos STA</u></a>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0911/09
Data do Acórdão:	03-02-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	PIMENTA DO VALE
Descritores:	CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL AVALIAÇÃO MATÉRIA COLECTÁVEL AUDIÊNCIA PRÉVIA CONSTITUCIONALIDADE
Sumário:	<p>I - O direito de audição no procedimento tributário através das formas previstas no artº 60º da LGT apenas tem lugar quando “a lei não prescrever em sentido diverso”.</p> <p>II - Prevendo-se no procedimento tributário regulado no Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei nº 43/98 de 3/3, a participação do contribuinte na fixação da matéria colectável, através da integração da comissão de avaliação prevista no seu artº 4º e não se admitindo a possibilidade de a liquidação ser efectuada com base em valor diferente do que resulta da avaliação, é de concluir que é apenas através daquela comissão que é assegurado o direito de participação do contribuinte na formação da decisão.</p> <p>III - Os artºs 2º, 4º e 6º do Regulamento da Contribuição Especial não violam o disposto no artº 267º, nº 5 da CRP.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11434
Nº do Documento:	SA2201002030911
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE

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

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1 – A..., Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de contribuição</p>
-----------------	---

especial, efectuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 43/98 de 3/3, no montante global de €8.532,40, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões.

I. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 10 a 14 do apenso da reclamação graciosa foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial. (cfr. fls. 17, 18 e 21 do apenso da reclamação graciosa).

II. A principal questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

III. O artigo 60.º da L.G.T. transpõe para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60º n.º 1 a), da L.G.T., a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

IV. O Tribunal *a quo*, na sua douta sentença, considerou que a audição prévia no processo de liquidação de contribuição especial é realizada através da intervenção do contribuinte ou do seu representante na comissão de avaliação a que alude o art. 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, sendo que tal intervenção estaria a coberto da expressão do artigo 60.º da L.G.T. que refere “sempre que a lei não prescrever em sentido diverso”.

Ora, tal interpretação é totalmente contrária, quer à *ratio* do artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) quer à *ratio* do próprio princípio da participação do administrado nas decisões ou

deliberações que lhes disserem respeito, já que a “alegada” audiência prévia nunca poder ser realizada numa fase de instrução do procedimento, mas apenas numa fase de pré-decisão.

É, assim, inconstitucional, por violação do artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, a disposição inserta no n.º 1 e 2 do artigo 4.º do Regulamento Anexo ao Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, conjugado com os artigos 57.º n.º 1 e 60.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), quando interpretados no sentido de que a intervenção de um perito do contribuinte na comissão referida nesse artigo é suficiente para se considerar preenchido o princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

Assim sendo, a douda sentença fez uma incorrecta e inconstitucional interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, o disposto no artigos 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, o artigo 60.º n.º 1 e n.º 4 e 16.º n.º 1 da L.G.T. e o artigo 100.º e 103.º do Código do Procedimento Administrativo.

V. *In casu* a liquidação impugnada, quer abstracta quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audiência pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m<sup>2</sup> de construção - em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

VI. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audiência prévia, já que para além de não se encontrarem preenchidos os requisitos do artigo 60.º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T., o perito indicado pela Recorrente não estava mandatado para exercer o direito de audiência prévia em seu nome e o mesmo interveio, unicamente, num acto prévio de instrução, pelo que, também por isso, em caso algum se poderá considerar que se deu cumprimento ao direito de audiência prévia da Recorrente,

VII. *In casu* não ocorreram os requisitos que,

excepcionalmente, permitem a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

VIII. Igualmente, não é de aplicar ao caso *sub judice* o disposto no artigo 103.º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, na medida em que esta só será de aplicar quando não existam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas. E no caso em apreço existem - o artigo 60.º da LGT.

IX. O princípio do aproveitamento do acto - tão doutamente desenvolvido pela jurisprudência deste Tribunal - não é, também, de aplicar *in casu* já que, como se demonstrou, em sede de audiência prévia, poderia a Recorrente, com toda a certeza, influenciar a posição da Administração Fiscal em inúmeros aspectos: a área do prédio; a área bruta de construção (prevista e edificada); o n.º de fogos (previstos e edificados); o n.º de estacionamentos (previstos e edificados); a volumetria da construção (prevista e edificada); o valor m<sup>2</sup>, estimado, da construção a 1 de Janeiro de 1994; o valor m<sup>2</sup>, estimado, de construção à data do pedido de licenciamento; as infra-estruturas envolventes, etc. Sendo, assim, decisiva a influência da Recorrente quer na fixação da matéria colectável objecto da taxa quer mesmo no controlo da operação aritmética que determina a contribuição especial a pagar.

X. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. A impugnante dedica-se à actividade de compra e venda de bens imobiliários, CAE 070120;

2. Em 11/11/1998 formulou, junto do município de Odivelas, pedido de licenciamento de construção relativo ao lote 11 da Urbanização da Ribeirada, freguesia de Odivelas;

3. Em 19/07/2001, a Câmara Municipal de Odivelas emitiu para o referido lote o alvará de licença de construção n.º 175/2001, em nome da impugnante (fls. 8

do apenso de reclamação,);

4. Em 02/09/2003 foi lavrado o termo de avaliação pela comissão a que se refere o artigo 4º, do DL nº 43/98, de 3 de Março, da qual participou o Eng. B... em representação e por indicação do titular do direito de construir, a ora impugnante, tendo aquela comissão deliberado por unanimidade e o representante da impugnante assinado o termo de avaliação (fls. 10 a 13 do apenso de reclamação graciosa);

5. A comissão fixou em €237.323,68 o valor da matéria colectável reportado à data do pedido de licenciamento e em €194.661,68 o valor reportado a 01/01/1994 (fls. 14 do apenso de reclamação);

6. Na sequência da matéria colectável fixada em €42.661,99, correspondente à diferença daqueles valores, foi efectuada liquidação de contribuição especial no montante de €8.532,40 (fls. 14 do apenso de reclamação);

7. A impugnante foi notificada do resultado da avaliação e para pagamento da contribuição especial liquidada por carta registada com A/R, que recebeu em 09/05/2005, aí se fixando como data limite de pagamento o fim do mês seguinte ao da notificação (fls. 17 e 18 do apenso de reclamação);

8. Não houve lugar a audição do contribuinte no procedimento de liquidação (informação de fls. 21 do apenso de reclamação);

9. Em 27/09/2005, a impugnante deduziu reclamação graciosa em que pede a anulação da liquidação por preterição da audição prévia, formalidade que entende não poder ser dispensada (fls. 2 do respectivo apenso);

10. Por despacho da Sra. Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas, de 28/09/2006, a fls. 42 do apenso, que se sustenta na informação dos serviços onde está exarado e no anterior projecto de despacho para audição prévia, documentos que aqui se dão por integralmente reproduzidos face à sua extensão, foi a reclamação indeferida;

11. Do despacho de indeferimento foi a reclamante notificada por carta registada com A/R, que recebeu em 04/10/2006 (fls. 47 e 48 do apenso de reclamação);

12. A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas em 09/10/2006, conforme carimbo apostado a fls. 2.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo o contribuinte intervenção, por

si ou através de representante, na comissão prevista no art. 4.º do DL n.º 43/98, tem de ser-lhe garantido o exercício do direito de audição, nos termos do art. 60.º da LGT. Desde logo, importa referir que esta questão foi já apreciada no Acórdão do Pleno desta Secção de 17/12/08, in rec. n.º 615/07, citado na sentença recorrida, que seguiu de perto o Acórdão também do Pleno desta Secção de 14/7/08, in rec. n.º 616/07, em que o Relator e a recorrente são os mesmos, sendo praticamente idênticas as conclusões da motivação do recurso, razão pela qual o vamos aqui transcrever, já que não vemos razão para alterar a jurisprudência aí fixada, procurando, deste modo, obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Escreve-se, então, no citado aresto que “...No art. 2.º do Regulamento aprovado pelo DL n.º 43/98 estabelece-se que *«constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra»* e que *«os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento»*.

No art. 4.º do mesmo Regulamento, no âmbito da *«determinação da matéria colectável»* da referida Contribuição Especial, estabelece-se que *«a avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais»*.

...A Constituição da República Portuguesa, no n.º 5 do art. 267.º impõe que o processamento da actividade administrativa assegure a *«participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito»*.

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

Relativamente à actividade da Administração, em geral, o

art. 100.º do CPA concretizou a forma de exercer esse direito de participação, estabelecendo que *«concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta»*.

Os n.ºs 2 e 3 do art. 101.º e o n.º 2 do art. 102.º do CPA revelam o conteúdo do direito de audição, ao indicarem que a notificação fornece elementos relativos a *«todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito»*, que *«os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento»* e que *«na audiência oral podem ser apreciadas todas as questões com interesse para a decisão, nas matérias de facto e de direito»*.

No entanto, no n.º 2 deste art. 103.º indicam-se as situações em que pode ser dispensada audiência dos interessados, que são a de estes já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas, e a de os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

O art. 60.º da LGT veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário.

A Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, deu a actual redacção ao referido art. 60.º, introduzindo um novo n.º 3, com natureza interpretativa (nos termos do n.º 2 daquele art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002), passando dos n.ºs 3, 4, 5 e 6 da redacção inicial a serem os n.ºs 4, 5, 6, e 7, respectivamente.

É a seguinte a nova redacção:

### **Artigo 60.º**

#### **Princípio da participação**

*1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-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 acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de*



*inspecção; (A redacção da alínea d) resulta da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, sendo-lhe atribuída natureza interpretativa pelo n.º 2 do seu art.40.º.)*

*e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

*2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.*

*3. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.*

*4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.*

*5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da 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.*

*7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.*

Como resulta do disposto no n.º 1 deste artigo, o exercício do direito de audição nas situações e nos termos previstos neste art. 60.º apenas ocorre **«sempre que a lei não prescrever em sentido diverso»**.

Assim, além das situações de dispensa do exercício do direito de audição que se prevêm nos n.ºs 2 e 3 deste artigo, estará afastada a aplicação do regime deste artigo quando a lei estabelecer uma forma especial de participação dos interessados na formação das decisões que lhe dizem respeito.

Nos arts. 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo DL n.º 43/98, estabelece-se que

#### **Artigo 2.º**

*1 - Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da*



*portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra.*

*2 - Os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento.*

#### **Artigo 4.º**

*1 - A avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais.*

*2 - Um dos peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos terá apenas voto de desempate, devendo conformar-se com qualquer dos laudos apresentados.*

*3 - A avaliação será efectuada com precedência de vistoria, devendo as decisões ser devidamente fundamentadas.*

#### **Artigo 6.º**

*1 - Na determinação dos valores, a comissão terá em consideração a natureza e o destino económico do prédio.*

*2 - Para efeitos do número anterior, atender-se-á:*

- a) À localização, ao ambiente envolvente e ao desenvolvimento urbanístico da zona;*
- b) Às infra-estruturas existentes;*
- c) À caracterização física e topográfica;*
- d) Aos índices de ocupação e volumetria;*
- e) Às características agrárias, aos tipos de cultura e à disponibilidade de águas;*
- f) Ao valor das construções rurais e dependências agrícolas;*
- g) A quaisquer outros elementos susceptíveis de influírem no valor dos prédios.*

Como se vê, à face do regime previsto neste artigo, o contribuinte tem intervenção no procedimento de fixação da matéria colectável através da participação, por si ou seu representante, na comissão de avaliação.

Por outro lado, uma vez determinada a matéria colectável, constituída pela diferença de valores referida no art. 2.º, o cálculo da Contribuição Especial é efectuada através da aplicação da taxa adequada prevista no art. 10.º, não havendo possibilidade legal de ser utilizado como valor da matéria colectável qualquer outro valor.

Nestas condições, como bem se constata no acórdão recorrido, a intervenção do contribuinte antes da liquidação seria completamente inócua, pois dela nunca poderia resultar a alteração da matéria colectável. Designadamente a ponderação dos elementos atinentes à avaliação que refere a Recorrente terá de ser efectuada no âmbito da avaliação, em que são ponderáveis, além dos factores especialmente indicados, «*quaisquer outros elementos susceptíveis de influírem no valor dos prédios* [alínea g) do n.º 2 do art. 6.º].

Neste contexto, prevendo-se uma forma de intervenção do contribuinte na formação da decisão através da participação na comissão de avaliação e não havendo qualquer utilidade em admitir uma nova intervenção antes da liquidação, por não poder ser alterado o valor sobre que deve incidir a taxa, é de concluir que a única forma de participação dos interessados na formação da decisão que se prevê é a que é assegurada ao contribuinte na comissão de avaliação, pois vigora no procedimento tributário um princípio geral de proibição de prática de actos inúteis, que aflora no n.º 1 do art. 57.º da LGT”.

Pelo exposto, é de concluir que é correcta a posição assumida na sentença recorrida.

Neste sentido, pode ver-se, também, o Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 19/11/08, in rec. n.º 837/07 e o Acórdão desta mesma Secção de 23/1/08, in rec. n.º 837/07.

4 – Assim sendo e ao contrário daquilo que pretende a recorrente, é patente que os art.ºs 2º, 4º e 6º do Regulamento da Contribuição Especial não violam o disposto no art.º 267º, n.º 5 da CRP, já que a participação do contribuinte na formação da decisão e da deliberação em causa e que lhe diz respeito, está, deste modo, assegurada.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 3 de Fevereiro de 2010. – *Pimenta do Vale* (relator) – *Valente Torráo* – *Isabel Marques da Silva*.