

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0562/11
Data do Acórdão:	28-09-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	VALENTE TORRÃO
Descritores:	DIREITO DE AUDIÇÃO AUDIÇÃO LIQUIDAÇÃO
Sumário:	<p>I - Ouvido o contribuinte em qualquer fase do procedimento, é dispensada de novo a sua audição, salvo no caso de serem invocados novos factos sobre os quais o contribuinte não se tenha ainda pronunciado (artº 60º, nº 3 da LGT, na redacção dada pela lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio).</p> <p>II - A liquidação de juros compensatórios é mera operação aritmética decorrente da lei, pelo que não constitui “facto novo” determinante de audição do contribuinte para esse fim expresso, no caso de anteriormente ter sido notificada da liquidação não contemplado esses juros.</p> <p>III - Uma vez que a Lei nº 16-A/2002 tem carácter interpretativo, tudo se passa como se a nova redacção dada ao nº 3 do artº 60º da LGT tivesse existido desde a data da lei interpretada.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P13291
Nº do Documento:	SA2201109280562
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A..., S.A.
Votação:	UNANIMIDADE

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

Texto Integral

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo</p> <p>I – A Fazenda Publica, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a impugnação deduzida pela A..., SA., melhor identificada nos</p>
-----------------	---

autos, contra a liquidação adicional de IRC nº 8310016812, referente ao exercício de 1996, no montante de 128.085.473\$00, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

I) Como consta da factualidade dada como provada na douda sentença recorrida, na alínea D) do probatório: *“foi levada a efeito uma acção de inspecção à Impugnante, no âmbito da qual foi notificada para, querendo usar do exercício de audição sobre o projecto de correcções à declaração de rendimentos de IRC relativa ao exercício de 1996.”*

II) Sendo que: “Em 16.05.2001, a Impugnante exerceu o direito a que alude a al. D) do Probatório - Cfr. al. E) do probatório.

III) E “Em 28.09.2001 a Administração Tributária emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 8310016812, referente ao exercício de 1996 (..)“cf. al. G) do probatório.

IV) Tendo sido exercido o direito de audição, ou conferida essa possibilidade desse exercício à impugnante, relativamente às correcções efectuadas, e não existindo elementos novos considerados na liquidação, entende a Administração Tributária que não se impõe que à Impugnante seja dada novamente a possibilidade do exercício do seu direito de audição prévia.

V) Porquanto, a Lei n.º 16-A /2002 de 31/05/2002, por intermédio do seu artigo 13º n.º 1, deu uma nova redacção ao art. 60º da LGT, passando o n.º 3 deste artº. 60º a dispor que: *“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo invocação de factos novos sobre os quais não se tenha pronunciado.”*

VI) Referindo-se na alínea e) do n.º 1 do artº 60º da LGT, aplicável ao caso em apreço, o direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

VII) À nova redacção dada ao artº. 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio de 2002, foi atribuído carácter interpretativo.

VIII) Dado que, como se indica na douda sentença: *“O artº. 13º da citada tem um n.º 2 que dispendo*

sobre a natureza do diploma prevê expressamente que ” O disposto no n.º 1 do presente artigo tem carácter interpretativo.”

IX) E deste carácter interpretativo dado à nova redacção do artº 60º da LGT, decorre, contrariamente ao sustentado na douda sentença, a sua aplicação a situações, como a subjacente aos presentes autos, ainda que anteriores à data da sua publicação.

X) Uma vez que, como refere Ana Prata no Dicionário Jurídico, 3ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra - 1990, fls. 365, atento o regime previsto no artº. 13º do Código Civil, *“A integração da lei interpretativa na lei interpretada tem o significado da sua eficácia retroactiva, tudo se passando como se ela tivesse sido publicada na data de publicação da lei que interpreta (...)”*

XI) Assim sendo, verifica-se que no caso «sub judice», em que não existem elementos novos a considerar na liquidação (sobre os quais não houvesse sido dada oportunidade ao contribuinte de se pronunciar aquando do seu exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção tributária), era dispensável que de novo o contribuinte fosse ouvido antes da liquidação.

XII) Não ocorre, nessa medida, contrariamente ao decidido na douda sentença, a preterição de formalidade essencial do procedimento tributário, determinante da anulação da consequente liquidação adicional de IRC.

XIII) Com a natureza interpretativa da redacção dada pela Lei: tudo se passa como se a redacção inicial sempre tivesse disposto conforme a interpretação que foi fixada legislativamente, vide Acórdão proferido no processo 0466/10 de 22/09/2010 do Supremo Tribunal Administrativo (citando o Acórdão do STA de 14/12/2005, proferido no recurso 644/05) consultável na íntegra in www.dgsi.pt.

XIV) Sendo que relativamente a situações semelhantes à dos presentes autos, e no sentido de ser dispensável a audição do contribuinte antes da liquidação, considerando a natureza interpretativa da redacção dada ao artº. 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio de 2002, igualmente se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, entre

outros, nos Acórdãos proferidos nos processos n.º 0394/07 (de 23/01/2008) e 0193/09 de 27/05/2009 consultáveis na íntegra in www.dgsi.pt.

XV) Não se divisam razões para decidir em sentido diverso no caso em apreço.

XVI) A sentença recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos acima assinalados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termos em que, com o mui duto suprimimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o recurso e revogada a douda sentença recorrida, como é de Direito e Justiça.

II – Contra alegando, veio A..., SA concluir:

A) A RFP restringiu expressamente o objecto do seu recurso à questão da violação do direito de audição prévia antes da liquidação.

B) Contrariamente ao que afirma a RFP, na liquidação foram considerados “*elementos novos*”, sobre os quais não havia anteriormente sido concedida ao contribuinte oportunidade deste exercer o seu direito de audição prévia.

C) Com efeito, a liquidação contém juros compensatórios no montante de Esc.

101.289.392\$00, e do dito anterior projecto de correcções (notificado ao contribuinte para efeitos do exercício do direito de audição prévia) não consta qualquer menção prévia a esses mesmos juros compensatórios.

D) Ora, o artigo 60º, nº 3 da LGT, redacção da Lei nº 16-A/2002, de 31/5, apenas dispensa a nova audição do contribuinte antes da liquidação caso nesta última não sejam “*invocados*” factos novos sobre os quais ele ainda não houvesse tido a oportunidade de se pronunciar previamente (no exercício do direito de audição prévia).

E) Deste modo, e como bem decidiu a douda Sentença, a liquidação padece de vício de forma, por preterição de formalidade legal essencial - falta de audição prévia antes da liquidação - e inerente vício de violação de lei (artigo 60 nº 1 a), nº 3 e nº 5 da LGT, e 267 nº 5 da CRP).

Sem prescindir,

F) Se, por mera hipótese, se considerar que a liquidação não padece do aludido vício de forma por

violação do direito audiência prévia, deve então ser emitida pronúncia de mérito acerca dos demais vícios imputados ao acto de liquidação.

G) Ora pelo Tribunal de recurso, se este se considerar munido de todos os elementos necessários para o efeito (cfr. artigos 715º, nº 2 e 3 e 753º, nº 1 e 2 do CPC, redacção aplicável), ora pelo Tribunal recorrido, mediante prévia baixa do processo à Instância, designadamente para ampliação da matéria de facto (cfr. artigo 712º do CPC, redacção aplicável).

H) Os demais vícios imputados à liquidação são os seguintes:

I) Porque a respectiva fundamentação não foi validamente notificada ao contribuinte dentro do prazo legal de caducidade de 5 anos, contados de 31.12.1996, a liquidação caducou (cfr. artigos 36º, nºs. 1 e 2 do CPPT, 79º do CIRC, redacção aplicável, e 45º nº 1 da LGT).

Sem prejuízo (cfr. artigo 101º do CPPT),

J) A liquidação padece do vício de insuficiente fundamentação e, consequentemente, deve ser anulada (cfr. artigo 125º, nº 2 do CPA).

K) Em prejuízo do direito de defesa da Impugnante e em violação do disposto nos artigos 36º, nºs 1 e 2 do CPPT, 77º da LGT e 268º, nº 3 da CRP.

Por outro lado,

L) A Impugnante dispunha de prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores no montante de Esc. 563.938.514\$00 (provenientes dos exercícios de 1992 e 1993), os quais, por força do disposto no artigo 46º do CIRC, deveriam ter sido deduzidos ao lucro tributável corrigido que terá conduzido à liquidação ora em apreço.

M) O que não terá sucedido ou, pelo menos, nada se evidenciou no sentido de que a liquidação tenha operado tal dedução.

N) Pelo que a liquidação padece de vício de violação de lei - artigo 46º do CIRC.

Mais,

O) Este acto de liquidação traduz-se num acto tributário de revogação parcial de um acto de liquidação anterior, referente ao mesmo imposto e exercício, onde se haviam efectuado correcções (com cariz de benefícios fiscais) a favor da

Impugnante.

P) Por isso, viola o disposto no artigo 78º da LGT (cfr. tb. o artigo 94º do CPT), a disposição legal concretamente invocada pela AF para operar semelhante “revogação” - que, aliás, nem sequer estava em vigor à data do exercício em questão, 1996.

Q) Por outro lado, a revisão do acto tributário tem necessariamente de assentar em novos factos ou em novos meios de prova que venham a ser conhecidos - o que não é o caso.

R) Mais: a revogação de anteriores actos de liquidação favoráveis ao contribuinte, porque constitutivos de direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte, está vedada pelo artigo 140º, nº 1 b) do CPA.

S) E a “revogação” parcial aqui operada não se efectivou com fundamento na “invalidade” do acto administrativo “revogado” (cfr. artigo 141 do CPA “a contrario”).

T) Pelo que a liquidação ora em apreciação, na medida em que, em prejuízo do contribuinte, revoga anterior liquidação a favor do contribuinte, padece igualmente de vício de violação destas disposições legais.

Acresce que,

U) Tendo as sobreditas liquidações de CA sido notificadas à Impugnante após encerramento do exercício de 1996, a mesma considerou, neste exercício, o montante total de Esc. 164.211.392\$00, contabilizado em resultados transitados, porque materialmente relevante.

V) Este valor foi inscrito na L3 do 017 das declarações modelo 22 inicial e de substituição apresentadas com referência ao exercício de 1996, enquanto variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido do exercício.

W) Assim, por força do princípio da especialização dos exercícios, e atendendo ao facto de, à data do encerramento dos exercícios de 1992 a 1995, ser imprevisível que o empreendimento pudesse atingir um valor patrimonial tão elevado,

X) A Impugnante viu-se forçada a contabilizar aquele valor, Esc.164.211.392\$00, em resultados transitados, correspondente a um reforço, a título de

encargos com CA, dos montantes inicialmente considerados como custos contabilísticos em CA, Y) Acrescido da correspondente custo relativo ao próprio exercício de 1996, Esc. 30.000.000\$00, o qual, somado àquele valor, perfaz o montante acrescido na 112 do Q17 da declaração modelo 22 inicialmente apresentada: Esc. 194.211.392\$00. Z) Assim, e atento o disposto nos artigos 41º, nº 1 b) e 74º do CIRC, o valor de 194.211.392\$00 apenas seria de acrescer no Q17 se e na medida em que houvesse colecta no exercício de 1996 e, por conseguinte, a Impugnante pudesse deduzir à colecta o crédito de imposto a que alude o artigo 742 do CIRC.

AA) Como, através do acto de liquidação corrigido, mais concretamente em função das demais correcções a favor da AF, passou a haver colecta, BB) a AF, atento o valor declarado nos Q40 das declarações modelo 22 inicial e de substituição ao abrigo do disposto no artigo 74º do CIRC - 30.000.000\$00 - mais não fez do que deduzir à colecta esse montante e, consequentemente, anular o acréscimo efectuado pelo contribuinte na L12 do 017 na medida do respectivo diferencial, i.e. pela quantia de Esc. 164.211.392\$00, em cumprimento daquele artigo 74º e do artigo 41º nº 1 b) do CIRC (cfr. tb. a Circular nº 10/96).

CC) Não havendo, por isso, qualquer fundamento legal para revogar este anterior procedimento administrativo, desta feita em prejuízo do contribuinte, como sucedeu com a liquidação aqui em crise.

DD) Sendo certo que a Impugnante obteve anualmente, desde 1992, relativamente às fracções indicadas nas várias notas de liquidação de CA, rendimentos prediais líquidos positivos, que incorporou nos resultados dos vários exercícios, EE) pelo que é indubitável que lhe assiste o direito ao crédito de imposto previsto no artigo 74º do CIRC.

FF) Assim, contrariamente ao entendimento da AF, não estão em causa, nem deveriam ter sido efectuadas, quaisquer provisões (cfr. artigo 33º do CIRC),

GG) pois estamos perante

passivos/responsabilidades - encargos com CA de verificação certa, sobretudo a partir da notificação da 2ª avaliação (cfr. nota 2.9 do ponto “2 - Considerações Técnicas do POC, aprovado pelo DL nº 410/89 de 21/11).

HH) Padece a liquidação, aqui, de vício de violação das sobreditas disposições legais.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exa., mantendo a douda Sentença recorrida ou, em todo o caso, julgando a Impugnação procedente e anulando a liquidação impugnada, também na parte em que esta não respeita a juros compensatórios, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.

III - O MP emitiu o parecer que consta de fls.

347/348, no qual defende a procedência do recurso, que deve ser substituído por acórdão com o seguinte dispositivo:

“ Inexistência de vício de forma por preterição do direito de audição antes da liquidação;

“ devolução do processo ao tribunal recorrido para pronuncia sobre a questão da violação de lei por errada qualificação da matéria colectável, prejudicada pela solução da questão ora apreciada.”

IV- Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V- Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) A Impugnante exerce a actividade de “Exploração e Gestão de Bens Imóveis”- C.A.E. 7020.

B) Mediante ofício n.º 019550 datado de 27.10.2000, a Administração Tributária notificou a Impugnante das conclusões resultantes da acção de fiscalização, efectuada em cumprimento das Ordens de Serviço nºs 29051 e 33819, relativa aos exercícios de 1996 e 1997, na qual apurou em sede de lucro tributável: Esc.164.211.392\$00, prejuízos fiscais: Esc: 549.641.576\$00 com respeito ao ano de 1996. (Doc. nº3 junto à p.i.).

C) Mediante ofício nº 002289 datado de 29.01.2001, a Administração Tributária notificou a Impugnante das conclusões resultantes da acção de fiscalização, efectuada em cumprimento das ordens de Serviço nos 55456 e 55457, relativa aos exercícios de 1996 e 1997, na qual apurou com recurso a correcções meramente aritméticas em sede de lucro tributável:

Esc. 154.578.475\$00, com respeito ao ano de 1996. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

D) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 59474 foi levada a efeito uma acção de inspecção à Impugnante, no âmbito da qual foi notificada para, querendo usar do exercício de audição sobre o projecto de correcções à declaração de rendimentos de IRC relativa ao exercício de 1996. (Doc. fls. 235/238 dos autos)

E) Em 16.05.2001, a Impugnante exerceu o direito a que alude a al. D) do probatório. (Doc. fls. 232/234 dos autos)

F) Mediante ofício n.º 015073 datado de 16.06.2001, a Administração Tributária notificou a Impugnante das conclusões resultantes da acção de fiscalização, efectuada em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 59474, na qual apurou com recurso a correcções técnicas em sede de lucro tributável: Esc. 164,211 392\$00, com respeito ao ano de 1996. (Doc. n.º 5 junto à p.i. e doc. fls. 201/203 do processo administrativo tributário apenso).

G) Em 28.09.2001, a Administração Tributária emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 8310016812, referente ao exercício de 1996, no montante de Esc. € 638.887,65 (128.085.473\$00), na qual se mostra aposto o dia 21.11.2001 como data limite de pagamento voluntário. (Doc. n.º 1 junto à p.i.)

H) Em 23.11.2001, a Impugnante requereu certidão que contivesse (...) a totalidade dos fundamentos de facto e de Direito e operações de apuramento e cálculo subjacentes (...)“ à liquidação adicional de IRC n.º 8310016812. (Doc. n.º 2 junto à p.i.)

I) A Administração Tributária não emitiu a certidão a que alude a al. H) do probatório. (acordo)

J) Em 20.02.2002, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos autos)

L) Em 27.05.2008 foi proferido Acórdão pelo TCA Sul, nos termos do qual foi deliberado anular o acto avaliativo que recaiu sobre o do prédio urbano denominado ..., sito nos limites de ..., Estrada Nacional ..., freguesia de Alcabideche, concelho de Cascais. (Doc. fls. 172/184 dos autos)

VI. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se existiu ou não violação do disposto

no artº 60º da LGT.

A decisão recorrida entendeu que a Administração Tributária violou tal princípio, uma vez que, ainda que a recorrida tivesse sido ouvida antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, em caso algum poderia ser dispensada da nova audiência antes da liquidação.

Na verdade, embora a Lei 16-A/2002, de 31 de Maio tivesse conferido nova redacção ao artº 60º da LGT e lhe tivesse sido conferido carácter interpretativo, este carácter interpretativo só passou a valer a partir de 5 de Junho de 2002, data da sua entrada em vigor.

E, assim, de acordo com a lei vigente na data dos factos, a audiência antes da liquidação era indispensável, pelo que a sua omissão inquina o acto de vício que conduz à sua anulabilidade.

Diferente entendimento manifesta a recorrente que argumenta da seguinte forma:

Tendo sido exercido o direito de audiência, ou conferida essa possibilidade desse exercício à impugnante, relativamente às correcções efectuadas, e não existindo elementos novos considerados na liquidação, não se impõe que à Impugnante seja dada novamente a possibilidade do exercício do seu direito de audiência prévia.

Com efeito, a Lei n.º 16-A /2002 de 31/0 5/2002, por intermédio do seu artigo 13º n.º 1, deu uma nova redacção ao art. 60º da LGT, passando o n.º 3 deste artº. 60º a dispor que: *“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audiência antes da liquidação, salvo invocação de factos novos sobre os quais não se tenha pronunciado.”*

A esta nova redacção dada ao artº. 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio de 2002, foi atribuído carácter interpretativo, pelo que daqui decorre, contrariamente ao sustentado na douta sentença, a sua aplicação a situações, como a subjacente aos presentes autos, ainda que anteriores à data da sua publicação, uma vez que, atento o regime previsto no artº. 13º do Código Civil, *“A integração da lei interpretativa na lei interpretada tem o significado da sua eficácia retroactiva, tudo se*

passando como se ela tivesse sido publicada na data de publicação da lei que interpreta (...)”

Então, não existindo elementos novos a considerar na liquidação (sobre os quais não houvesse sido dada oportunidade ao contribuinte de se pronunciar aquando do seu exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção tributária), era dispensável que de novo o contribuinte fosse ouvido antes da liquidação. Vejamos então qual destas teses merece o apoio legal.

VI.1. A Lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio, veio com carácter interpretativo, dar ao nº 3 do artº 60º da LGT, a seguinte redacção:

“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 se não tenha pronunciado”.

Ora, de acordo com o artº 13º, nº 1 do CC *“A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza”.*

Quer isto dizer então que tudo se passa como se a redacção inicial fosse a conferida pela lei interpretativa.

Então sendo o contribuinte ouvido em qualquer das fases do procedimento – no caso foi a recorrida notificada para se pronunciar sobre as conclusões resultantes da acção de fiscalização, conforme os factos das alíneas B) a F) do probatório – só deveria ser ouvida antes da liquidação no caso de invocação de factos novos sobre os quais não se tivesse pronunciado.

A sentença recorrida não refere que tenham sido invocados factos novos.

No entanto, a recorrida, nas conclusões das suas contra-alegações, veio dizer que na liquidação foram considerados *“elementos novos”*, já que a liquidação contém juros compensatórios e do dito projecto de correcções não constava menção prévia a esses mesmos juros compensatórios.

A verdade, porém, é que a liquidação dos juros compensatórios não pode considerar-se um “facto novo” para efeitos de direito de audição, até porque os mesmos variam consoante o período de tempo a considerar.

Por “facto novo” deve entender-se aquele que possa determinar a alteração do imposto, das correcções, etc. A liquidação dos juros traduz-se apenas numa mera operação aritmética pelo que só por si não justifica o direito de audição.

Deste modo, ainda que na altura do convite para o exercício do direito de audição os juros compensatórios não estivessem liquidados, a Administração Tributária não estava obrigada a ouvir de novo a recorrida só por terem sido liquidados os juros.

Pelo que ficou dito, o recurso tem de proceder.

VI.2. A decisão recorrida, em virtude de ter de optado pela procedência deste vício de forma, acabou por não conhecer dos outros vícios invocados pela recorrente e que constam das suas contra-alegações.

Acontece que a recorrente vem invocar factos que não estão no probatório, nomeadamente a existência de prejuízos fiscais de exercícios anteriores que deveriam ter sido – e não foram – deduzidos ao lucro tributável corrigido.

Tanto basta para que este Tribunal não possa conhecer dos restantes vícios imputados pela recorrida ao acto tributário, tornando-se necessário a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e posterior decisão.

VII. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e ordena-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento dos restantes vícios imputados ao acto tributário.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. – *Valente Torrão* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *António Calhau*.