

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0880/11
Data do Acórdão:	16-11-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	VALENTE TORRÃO
Descritores:	AUDIÇÃO PRÉVIA LEI GERAL TRIBUTÁRIA
Sumário:	I - Tendo a Administração Tributária procedido a liquidação, na sequência de correcções técnicas, sem apreciar os factos invocados pelo contribuinte no exercício do direito conferido pelo artº 60º da LGT, mostra-se verificado vício formal do procedimento tributário. II - Porém, se, reconhecendo-se esse vício, se anulou essa liquidação, se passaram a apreciar os factos invocados pelo contribuinte, julgando-se estes juridicamente irrelevantes, e se procedeu a nova liquidação (embora de valor idêntico à primeira), não ocorre qualquer violação do disposto no artº 60º da LGT.
Nº Convencional:	JSTA000P13472
Nº do Documento:	SA2201111160880
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A.....
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:	<p>Acórdão na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Mirandela que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., com os demais sinais nos autos, contra a liquidação de IRS do exercício de 2000, no montante de 25.060,93, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:</p> <p>1ª) A douta sentença julgou a impugnação procedente considerando que não foi facultado ao impugnante o direito de audição prévia.</p> <p>2ª) Com interesse para a decisão julgou provados os factos nela numerados sob os números I (um) a 12 (doze), considerando os documentos juntos aos autos, principalmente os que se identificam em cada um desses doze factos.</p> <p>3ª) A douta sentença fez errada interpretação dos factos, ao referir que não foi observado o direito de audição, quando a liquidação impugnada resulta</p>
-----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

exactamente da apreciação e ponderação dos factos alegados pelo contribuinte em sede de direito de audição do procedimento inspectivo, não apreciado pelo inspector tributário pelo facto de o contribuinte ter apresentado a sua argumentação no Serviço de Finanças de Chaves e não dirigido à entidade que o notificou (DF de Vila Real), o que provocou o encerramento do procedimento inspectivo sem aquela apreciação, porém, tal argumentação do contribuinte veio a ser apreciada por Despacho do Director de Finanças de 27-10-2004, nos termos do artº. 62º do RCPIT e artº.78º, nº. I da LGT.

4ª) O impugnante alega que não foi notificado daquele despacho sancionador do relatório e apreciador do direito de audição e, mesmo que tal despacho não tenha chegado ao seu conhecimento, dele não podia reagir, apenas lhe serviria para documentar o seu pedido de impugnação judicial, mas tal não impediu o impugnante de sindicar judicialmente a respectiva liquidação.

5ª) O artº 10º do CIRS, nos seus nº. 5, 6 e 7, é muito claro e peremptório ao referir transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, pelo que no caso sub judice não existiu qualquer reinvestimento nem podia existir porque o reclamante não alienou um prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar e consequente reinvestimento noutra prédio urbano com o mesmo destino.

6ª) Quanto à classificação do prédio como rústico ou urbano e, em face do disposto no artº 204º do Código Civil e artº. 2º a 6º do CIMI, não existe qualquer dúvida de que o impugnante alienou um prédio rústico e neste não podia construir qualquer prédio urbano destinado a habitação, porque no local era proibida essa construção, pelo que tendo vendido um prédio rústico, não podia declarar que pretendia reinvestir o produto dessa venda, porque o artº. I nº 5 do CIRS só permite o reinvestimento do produto da alienação de prédios urbanos destinados à habitação, na construção, beneficiação ou aquisição de outro prédio urbano também destinado a habitação.

7ª) Seguidamente, considera que a questão que cumpre solucionar é o exercício do direito de audiência prévia, concluindo, quanto a nós erradamente, que não houve audiência prévia da liquidação n.º. 5334274497.

8ª) A douta sentença invoca ainda o esclarecedor Acórdão do TCAN, em 09-02-2006, no Rec. N.º. 00928/04, in www.dgsi.pt. concluindo que no caso sub judice, em face do que o impugnante expôs relativamente à anterior liquidação anulada e pelos documentos que anexou, não se pode afirmar peremptoriamente que a sua participação não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão ou acto final do procedimento tributário.

9ª) Na douta sentença, o meritíssimo Juiz a quo, invocou o esclarecedor Acórdão do TCAN de 09-02-2006, para concluir erradamente que houve falta de apreciação do direito de audiência, o que não é verdade, houve de facto apreciação da argumentação do contribuinte no direito de audiência (Despacho do Director de Finanças de 2004-10-27), só que a sua argumentação não pôde ser aceite por falta de suporte legal.

10ª) Na douta sentença, o meritíssimo Juiz a quo, considerou que a apreciação do direito de audiência era imprescindível, porque não se podia afirmar peremptoriamente que essa apreciação não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão, o que também não é verdade, porque o impugnante através da Escritura Pública de Compra e Venda celebrada em 27-12-2000, no Cartório Notarial de Chaves, vendeu pelo preço de vinte e nove milhões de escudos ou seja 144.651,39€, um prédio rústico composto de terra de cultivo e monte, inscrito sob o artigo 51 da matriz da freguesia de, excluído de eventual reinvestimento nos termos do n.º 5 do art.º.10º CIRS.

11ª) Tal conclusão de imprescindibilidade do direito de audiência para a liquidação impugnada é também errada, porque o meritíssimo juiz a quo partiu do pressuposto de que a liquidação n.º. 5334274497 de 2004-11-23, de IRS de 2000 no montante de 25.059,15€ era uma liquidação nova, quando se trata de uma reliquidação da liquidação n.º. 5333286270 de 2003-08-26 de IRS de 2000 no

montante de 25.059,15€, pelo facto de previamente a esta liquidação não ter sido apreciado o direito de audição que o impugnante apresentou em sede de procedimento inspectivo no Serviço de Finanças de Chaves.

12ª) O douto Acórdão do TCAN, em 09-02-2006, no Rec. N°.00928/04, in www.dgsi.pt, refere-se ainda à jurisprudência do STA no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se degradam em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las (neste sentido, podem ver-se, entre tantos outros, os seguintes Acórdãos: de 13-07-89, no Recurso n°.18270, in Apêndice ao D.R. de 30-04-91; de 17-12-97, no Recurso n°.36001, in BMJ n°. 472, pág.246; de 20-11-97, no Recurso n°.41719, in Cadernos de Justiça Administrativa n°.13, pág.14; de 03-10-01, no Recurso n°.36037, in Apêndice ao D.R. de 23-10-03).

No caso sub judice o impugnante pretendia reinvestir o produto da venda de um prédio rústico inscrito na matriz da freguesia de sob o artigo n°.51, alienado em 27-12-2000, pelo preço de 144.651,39€ à firma B....., S.A., o que não tem qualquer apoio legal no disposto no n°. 5 do art°. 10º do CIRS.

Termos em que deverá a douta sentença recorrida ser anulada e substituída por outra que declare a legalidade da liquidação impugnada e a sua manutenção na ordem jurídica, em virtude de não existir qualquer preterição de formalidade legal essencial por omissão do direito de audição previsto no art°. 60º, n°. I, alínea a) da LGT.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 190.

3. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

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

1º). Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 41320 da D.D.F de Vila Real foi o Impugnante objecto de acção inspectiva por parte da AT em sede de IRS de 2000, pelo facto de " *ter alienado o Prédio Rústico, inscrito na matriz Predial da Freguesia de, sob o art.º 51, pelo valor de 144.651,39 €, e não apresentou a competente*

declaração modelo 3 de IRS e o respectivo anexo G, no qual deveria ter declarado a referida alienação" - Fls. 37 do PA;

2º). De tal acção resultou um Relatório de Inspeção datado de 12/6/2003, que consta de fls. 35 a 38 do PA e que o dou aqui por reproduzido, destacando o seguinte: " 1 - 2 - *Descrição Sucinta das Conclusões da acção de inspecção // Em face do descrito (...) vamos proceder à correcção da Declaração Modelo - 3 de IRS do Exercício do ano de 2000, nomeadamente no Anexo - G, ficando a constar nos rendimentos englobados a quantia de 144.651,39 € da venda do referido prédio Rústico (...) //* Atendendo à forma de aquisição o valor abater será o valor patrimonial de 85,60 €(...)"

3º). O aqui Impugnante foi notificado pelo ofício n.º 5317, de 26/5/2003, da DF de Vila Real para exercer o Direito de audição relativamente ao Projecto de Correções à declaração de rendimentos de IRS, relativa ao exercício de 2000, e que, na perspectiva do Inspector Tributário, não ocorreu - Fls. 38 do PA e 34 do "Processo de Reclamação" apenso;

4º). Em 11/6/2003 o aqui Impugnante pronunciou-se por escrito relativamente ao "*projecto de correcção à declaração de IRS, relativa ao ano de 2000*" - Fls. 75 e 76 do PA;

5º). Através da "*ordem de serviços 41320/03,* ", ou ofício 8233, com data de 11/7/2003, foi o aqui Impugnante notificado das correcções técnicas e de que em breve seria notificado da liquidação - Art.º 3.º da PI, não contestado e fls. 31;

6º). O Impugnante recebeu a nota de liquidação n.º 5333286270 e para proceder ao pagamento de 25.059,15 € até 22/10/03 - art.º 4.º da PI não contestado e fls. 47;

7º). Em 21/1/2004 o aqui Impugnante apresentou reclamação, invocando que não foram analisados ou considerados pela AT os factos alegados aquando o exercício da audiência prévia - Fls. 8;

8º). Em 5/11/2004 o aqui impugnante foi notificado através do ofício 12978 da DF de Vila Real nos seguintes termos: " *Fica(m) V (s) Ex.ª (s), por este meio notificado(s) (...) Das correcções meramente aritméticas, efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, cujo(s) fundamento(s) consta(m) do(s)*

documento(s) de correcção, que se anexa(m), como parte integrante da presente notificação, será a breve prazo, notificado da liquidação pelos Serviços Centrais da D.G.C.I. Dessa notificação constará a indicação dos prazos e meios de defesa contra a liquidação //Junto Relatório da IT num total de 04 páginas, do qual não se facultam os anexos nele identificados até ao n.º __, inclusive, uma vez que, os mesmos, já foram disponibilizados aquando da notificação do conteúdo do Projecto de Relatório (constituído por __ páginas), tendo em vista o exercício do direito de audição (que aconteceu em - /-/-), dado que não foram objecto de qualquer alteração" " (sublinhado pela AT) - Fls. 31 e verso que se dão aqui por reproduzidas e art.º 6.º da PI, não contestado;

9º). Dou aqui por reproduzido o documento de fls. 32 a 34, intitulado "*DESPACHO*

//(Art.º 62.º do RCPIT)"

10º). Por ofício 14157, datado de 26/11/2004, o Impugnante foi notificado pela AT de que o processo de Reclamação Graciosa n.º 400041.2/04 - IRS/2000 - Serviço de Finanças de Chaves, foi arquivado por despacho de 25/11/2004 – Fls. 39;

11º). Desse despacho que consta de fls 47, e que se dá aqui por reproduzido, consta, para além do mais, que "*Tendo o reclamante sido notificado em 05/11/2004, do Despacho proferido nos termos do art.º 62º do RCIPT, no qual foi apreciado o direito de audição exercido pelo sujeito passivo nos termos do art.º 60º da LGT e artº 60º da RCPIT, considerando-se assim a existência de erro imputável aos serviços ao não ter sido apreciado o direito de audição exercido em devido tempo nos termos do nº 1 do art.º 78º da LGT. // Em consequência procedeu-se à anulação da liquidação 5333286270, no montante de 25.059,15 €, referente ao IRS do ano de 2000, aqui reclamada. // Nesta conformidade, porque a reclamante já obteve a finalidade pretendida nesta reclamação, determino o arquivamento dos autos, por inutilidade superveniente da lide (art.º 287º do Código de Processo Civil)"*;

12º). Com base nas correcções técnicas de 144.565,79 €, a AT procedeu em 23/11/2004 à liquidação n.º 5334274497 no montante de

25.059,15 €, notificada ao aqui Impugnante em 10/12/2004, pagável até 10/1/2005 - Cfr. art.º 13 da PI e 6.º da contestação.

5. A única questão a apreciar no presente recurso é a de saber se foi ou não violado o disposto no artº 60º da LGT.

A decisão recorrida anulou a liquidação, considerando verificado aquele vício formal do procedimento tributário, louvando-se nos seguintes argumentos:

A AT procedeu a uma nova liquidação sem antes ter dado a oportunidade ao aqui impugnante de participar na formação na decisão que a determinou, contrariamente ao que o artº 60º da LGT estipula.

Considerando o que o impugnante expôs relativamente à anterior liquidação, anulada, e pelos documentos que anexou, não se pode afirmar peremptoriamente que a sua participação não tivesse tido a mínima probabilidade de influenciar a decisão ou acto final do procedimento tributário.

Vejamos então.

5.1. Resulta dos factos 3º e 4º do probatório que o impugnante foi notificado pelo ofício n.º 5317, de 26/5/2003, da DF de Vila Real para exercer o direito de audição relativamente ao Projecto de Correções à declaração de rendimentos de IRS, relativa ao exercício de 2000, e que este se pronunciou por escrito.

Mais resulta do facto 6º que o impugnante recebeu a nota de liquidação n.º 5333286270 e foi avisado para proceder ao pagamento de 25.059,15 € até 22/10/03.

Tendo o impugnante reclamado porque os factos por si invocados na sua resposta acima referida não foram apreciados em sede de procedimento tributário antes da liquidação, apresentou reclamação que veio a ser arquivada por, entretanto, aquela liquidação ter sido anulada (v. factos 7º, 10º e 11º do probatório).

O despacho que anulou tal liquidação a que se refere o facto 9º do probatório e que consta de fls. 32/34 do PA apenso, apreciou os argumentos (factos) invocados pelo impugnante no exercício do seu direito de audição, mas não os considerou relevantes juridicamente, pelo que sancionou as

conclusões do Relatório da Inspeção Tributária a que se refere o facto 2º do probatório.

Tal despacho ordenou a notificação das correcções técnicas produzidas, na sequência do direito de audição e a realização da respectiva liquidação.

Com base neste despacho e nas referidas correcções técnicas, procedeu-se à liquidação nº 5334274497, no montante de 25.059,15 euros, notificada ao impugnante em 10.12.2004 (v. facto 12º do probatório).

Daqui resulta então que, ao contrário do afirmado na sentença recorrida, foi cumprido o disposto no artº 60º da LGT. Com efeito, o impugnante foi notificado para se pronunciar sobre as correcções propostas, este pronunciou-se, a Administração Tributária apreciou os factos invocados por aquele e a liquidação só teve lugar após esta pronúncia e apreciação.

A AT anulou a primeira liquidação e, sanado o vício formal, procedeu a nova liquidação, o que está correcto.

Aliás, quanto à 2ª liquidação, o impugnante não refere, como faz a sentença, que os factos por si invocados não foram apreciados. Com efeito, o que ele alega nos artºs 14º e 15º da petição de impugnação é que *“não foi notificado da decisão da Administração que recaiu sobre o exercício do direito de audição”* pelo que, *“antes de ser notificado para proceder ao pagamento devia tê-lo sido daquela decisão, para consequentemente poder exercer todos os seus direitos de defesa”*.

E mais adiante (artºs 24º a 29º da petição inicial) continua o impugnante a insistir no sentido de que a omissão da notificação do despacho que ordenou nova liquidação constitui preterição de formalidade essencial impeditiva da realização da liquidação.

Portanto, o impugnante não invoca violação do direito de audição, mas antes falta de notificação do despacho a que se refere o facto 9º do probatório acima referido, daí pretendendo retirar consequências jurídicas.

Podemos então concluir que existe erro de julgamento da sentença ao considerar violado o direito de audição do impugnante quando ele foi, efectivamente exercido.

Poderia colocar-se a questão da relevância da ausência de notificação do despacho referido no facto 9º do probatório. Porém, tal facto não só não consta do probatório, como não foi conhecido na sentença, pelo que não pode agora ser conhecido no recurso.

Pelo que ficou dito, procede o recurso, devendo os autos baixar ao tribunal recorrido para apreciação dos vícios imputados ao acto tributário.

6. 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 vícios imputados ao acto tributário.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Novembro de 2011. - *Valente Torrão*
(relator) – *Dulce Neto* – *Lino Ribeiro*.