

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO  
SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO  
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO GERAL

RECURSO: 317/03

RECORRENTE: M+SEGUR – ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS,  
COMÉRCIO DE MÓVEIS E IMÓVEIS, S.A.

RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA

RELATOR: EX.MO CONSº. PIMENTA DO VALE

ASSUNTO: Audiência Prévia. Imposto de Sisa e juros compensatórios

SUMÁRIO:

1 – O artº 60º da LGT mais não é do que a transposição do princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhe dizem respeito e que encontra consagração expressa no artº 267º, nº 5, da CRP.

2 – Desde que ocorra qualquer das hipóteses previstas no predito preceito legal, é obrigatória a audição do contribuinte, sob pena de ter sido preterida formalidade essencial do procedimento tributário, que afecta a decisão que nele for tomada (cfr. artº 135º e 136º, nº 2, do CPA).

3 – É de anular a liquidação de imposto de sisa e juros compensatórios em que foi preterida a audiência prévia do contribuinte, quando esta possa servir, precisamente, para o interessado procurar induzir a Administração Tributária a compatibilizar a observância da legalidade na elaboração do acto de liquidação com a situação efectivamente existente.

O Relator,  
(Pimenta do Vale)

**Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

1 – M+Segur Administração de Empresas, Comércio de Móveis e Imóveis, S.A., com sede na Rua Latino Coelho, nº 246, no Porto, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que lhe negou provimento à

impugnação judicial do acto de liquidação do imposto de Sisa e juros compensatórios, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

- a) A sentença dá como provada e assente que “No procedimento administrativo que levou à liquidação impugnada não foi dado cumprimento ao disposto no artº 60º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo D.L. 398/98, de 17 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo artº 8º da Lei 15/2001, de 5 de Junho, por a Administração Tributária ter entendido que não havia lugar ao seu cumprimento por a liquidação ter decorrido da apreciação de factos fornecidos pelo contribuinte e no uso de poderes vinculados”.
- b) Nos termos do artigo 60º da LGT, deveria a impugnante ter sido notificada para exercer o Direito de Audição antes da liquidação, o que não ocorreu.
- c) A preterição de formalidade essencial consubstanciada na violação do artº 60º da LGT, ao caso aplicável, constitui uma ilegalidade do acto tributário.
- d) Constituindo uma ilegalidade, deveria o Tribunal *a quo* ter extraído os necessários efeitos, não podendo deixar-se seduzir por critérios ou juízos de oportunidade.
- e) A preterição de formalidade essencial, para além de constituir uma ilegalidade, é fundamento de impugnação judicial.
- f) Ao julgar improcedente a impugnação judicial pelas razões supra assinaladas em a) e ao manter o acto recorrido, a sentença em crise violou o artº 60º, nº 1, alínea a), da Lei Geral Tributária e o artº 99º, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo que não pode manter-se na Ordem Jurídica.

Revogando-se a sentença recorrida por outra que declare a ilegalidade do acto tributário identificado nos autos e determinada a sua anulação, será feita Justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, na medida em que “a falta de audição do contribuinte, em casos como o dos autos, constitui vício do procedimento tributário que determina a anulação da liquidação,

por integrar preterição de uma formalidade legal imposta, desde logo, pela Constituição (...).”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na decisão recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto:

- O objecto da impugnação é o Imposto Municipal de Sisa liquidado nos termos do disposto no artº 16º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, no valor de 2.120.000\$00, e os respectivos juros compensatórios, estes no valor de 499.042\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 3 de Maio de 1999;

- Em fundamento da referida liquidação foi indicado pela Administração Tributária que a liquidação se referia à perda de isenção do Imposto Municipal de Sisa de que beneficiara a impugnante, nos termos do artº 11º, nº 3, do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações, no momento da aquisição de dois prédios rústicos sitos no Lugar do Casal, freguesia do Pedroso, inscritos na matriz predial sob os artigos 2.253º e 5.429º, que ocorreu em 9 de Março de 1994 e que foram revendidos apenas em 28 de Dezembro de 1998 a Predivera Investimentos – Compra, Arrenda e Venda de Imóveis, S.A.;

- A impugnante adquiriu em 9 de Março de 1994, por escritura pública de compra e venda outorgada no 8º Cartório Notarial do Porto, dois prédios rústicos sitos no Lugar do Casal, freguesia do Pedroso, inscritos na matriz predial sob os artigos 2.253º e 5.429º;

- No procedimento administrativo que levou à liquidação impugnada não foi dado cumprimento ao disposto no artº 60º da Lei geral Tributária, aprovada pelo DL 398/98, de 17 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo artº 8º da Lei 15/2001, de 5 de Junho, por a Administração Tributária ter entendido que não havia lugar ao seu cumprimento por a liquidação ter decorrido de factos fornecidos pelo contribuinte e no uso de poderes vinculados;

- Em meados de 1994 a impugnante para pagar uma dívida a um seu administrador, entregou-lhe um terreno sito na Rua do Casal, Pedrouços, Vila Nova de Gaia, para pagamento de uma dívida que tinha para com ele no valor de 26.000.000\$00, juntamente com uma procuração para que, em representação da empresa, celebrasse o respectivo contrato de compra e venda;

- O contrato de compra e venda foi celebrado pelo referido administrador José Marques Vieira;
- O administrador José Marques Vieira, em meados de 1994, entrou na posse do referido imóvel, nele iniciando a construção de uns pavilhões;
- Nessa altura, o mesmo imóvel e a dívida de 26.000.000\$00 anularam-se mutuamente na contabilidade da impugnante;
- Os imóveis em questão no acto de liquidação foram vendidos pela impugnante em 28 de Dezembro de 1998 a Predivera Investimentos – Compra, Arrenda e Venda de Imóveis, S.A.;
- A presente impugnação judicial foi instaurada em 30 de Julho de 1999.

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se é necessário proceder à audição do contribuinte antes da liquidação do imposto de sisa e juros compensatórios, no caso de, tendo sido por este adquiridos, em 1994, dois prédios rústicos e vendido um deles a um seu sócio, por dação em pagamento, sem que tivesse sido celebrado o respectivo contrato de compra e venda, vieram os mesmos prédios, posteriormente (28/12/98), a ser vendidos a um terceiro.

Na sentença recorrida, entendeu o Mm<sup>o</sup> Juiz que, muito embora não tivesse sido dado cumprimento ao disposto no art<sup>o</sup> 60<sup>o</sup> da LGT, a verdade “e que a anulação do acto de liquidação neste momento se não afigura oportuna na medida em que, de acordo com a lei, teria de ser repetido o mesmo acto de liquidação”.

A recorrente continua a esgrimir com os mesmos argumentos apresentados antes da sentença e que apontam no sentido de que a referida audição não pode estar dependente de critérios de oportunidade, pelo que, não tendo sido cumprida aquela formalidade essencial, fica o acto em causa inquinado de ilegalidade, que determina a sua anulação.

Vejamos, então, se lhe assiste razão.

4 – O princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito encontra consagração expressa no art<sup>o</sup> 267<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 5, da CRP.

Por sua vez, o Código de Procedimento Administrativo concretizou este princípio no seu artº 8º, segundo o qual “os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência”, de harmonia com as regras fixadas nos artºs 100º a 103º.

O artº 60º da LGT mais não é do que a transposição deste princípio para o procedimento tributário.

Com efeito, resulta deste preceito legal que os contribuintes, antes da liquidação e da conclusão do relatório da inspecção tributária, têm do direito de audiência - nº 1, alíneas a) e e) -, para o que deverá a Administração Tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e a sua fundamentação, só sendo dispensada essa audiência no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável - nº 2.

No caso dos autos e como já salientámos, o Mmº Juiz “*a quo*” entendeu que, não obstante ter sido preterida essa formalidade essencial do direito de audiência prevista no predito artº 60º, neste momento não se afigurava oportuna a anulação do mesmo acto de liquidação.

A este propósito e a nosso ver, importa trazer à colação a jurisprudência fixada no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal de 17/12/97, in Bol. 472/246.

Aí se diz que “se se não puder afirmar que a decisão viciada só podia em abstracto ter o conteúdo que teve em concreto, procede a arguição da anulabilidade, devendo, em consequência, o acto ser anulado.

Efectivamente, o direito do interessado na participação da formação do acto de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação houver a possibilidade, ainda que ténue, de o interessado vir a exercer influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo da instrução ...

Não basta, convém salientar, que a decisão seja proferida no exercício de poderes vinculados, para ter como não invalidante a violação do disposto no artigo 100º do Código de Procedimento Administrativo, pois pode ainda ser possível, em certos casos

de actividade vinculada, admitir a influência da participação do interessado na decisão daquela.

Consequentemente, a formalidade em causa (essencial) só se degrada em não essencial, não sendo, por isso, invalidante da decisão, nos casos em que a audiência prévia não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que impõe o aproveitamento do acto – *utile per inutile non viciatur* -, já que, como se salientou, a audiência dos interessados não é um mero rito procedimental” (no mesmo sentido, vide Acs. daquela Secção do STA de 20/06/02, in recurso n° 412/02 e de 19/02/03, in recurso n° 123/03).

Voltando ao caso dos autos, vem provado que, em 1994, data da aquisição dos imóveis pela recorrente, esta vendeu um terreno sito na rua do Casal, Pedrouços, Vila Nova de Gaia, ao administrador José Marques Vieira para pagamento de uma dívida para com ele no valor de 26.000.000\$00, sem que tivesse sido celebrado o contrato de compra e venda respectivo, sendo certo, porém, que este entrou na posse do referido imóvel, nele iniciando a construção de uns pavilhões, anulando-se, em consequência e mutuamente, o mesmo imóvel e a dívida na contabilidade da impugnante.

Nestas circunstâncias, o tribunal recorrido não pode afirmar que a audiência prévia da impugnante não se afigurava oportuna, na medida em que, de acordo com a lei, teria de ser repetido o mesmo acto de liquidação. Na verdade, a audiência da impugnante podia servir, precisamente, para a interessada procurar induzir a Administração Tributária a compatibilizar a observância da legalidade na elaboração do acto de liquidação com a situação assim existente.

A isto acresce que, como vem entendendo a doutrina e jurisprudência, a exigência de juros compensatórios depende do retardamento da liquidação ou o reembolso excessivo serem imputáveis ao contribuinte. Mas não basta que a conexão do facto ao contribuinte seja meramente objectiva, “impondo-se também um juízo subjectivo consistente na atribuição ou imputação da falta de cumprimento à vontade do agente, de forma a poder formular-se a respeito da sua conduta, um juízo de censura, numa palavra, a culpa” (neste sentido, Conselheiro Jorge de Sousa, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 146 e segs. E Ac. Desta Secção do STA de 18/02/98, in recurso n° 22.325).

Ora, *in casu*, é patente que a audiência da impugnante a este propósito poderia ter, também, decisiva influência na fixação dos referidos juros.

Por último, não é de acolher aqui o argumento invocado por aquela Administração e que consta do probatório, de a liquidação ter decorrido da apreciação de factos fornecidos pelo contribuinte, o que justificaria a dispensa da audiência.

Com efeito, “por força do referido reconhecimento constitucional do direito de audiência, a audição não pode ser dispensada quando se decidir em sentido divergente da posição do contribuinte e em sentido desfavorável em relação a esta posição.

Por isso, aquela fórmula “com base na declaração do contribuinte” deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.

Consequentemente, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte antes de efectuar a liquidação” (Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, in LGT anotada, pág. 254) – como acontece na hipótese vertente.

Assim sendo, temos de concluir que era obrigatória, nos termos do disposto no artº 60º, nº 1, alínea a) da LGT, a audição da recorrente, pelo que não tendo ela sido efectuada, como resulta do probatório, se preteriu formalidade essencial do procedimento da liquidação do imposto de sisa e juros compensatórios susceptível de a afectar, pelo que terá de ser anulada (cfr. artºs 135º e 136º do CPA).

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar procedente, nesta parte, a impugnação deduzida.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2003

Pimenta do Vale  
Lúcio Barbosa  
Alfredo Madureira



## ANOTAÇÃO

1. O presente acórdão aprecia as consequências jurídicas da preterição da audiência do contribuinte antes do acto de liquidação de imposto de Sisa, efectuado já na vigência da Lei Geral Tributária (LGT), cujo artº 60º procedeu à transposição para o procedimento tributário do *princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões que lhe digam respeito*, previsto no artº 267º, nº 5<sup>1</sup>, da Constituição da República Portuguesa (CRP), visando garantir o exercício do contraditório pelos contribuintes com a defesa antecipada de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária e o apuramento da verdade material.

Até à entrada em vigor da LGT o direito de audiência dos interessados apenas poderia ser exercido antes de ser tomada a decisão final no procedimento tributário, por aplicação supletiva das disposições do Código de Procedimento Administrativo (CPA)<sup>2</sup>, nomeadamente dos seus artigos 8º e 100º a 103º<sup>3</sup>. Uma vez que a limitação da participação dos contribuintes ao momento imediatamente anterior à decisão final se revelou desadequada ao procedimento tributário, como actividade preparatória da arrecadação de receitas fiscais, a Lei Geral Tributária procedeu ao reforço das garantias dos contribuintes nesta matéria com a “consagração expressa e regulamentação clara da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efectiva pode reduzir significativamente os litígios”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> O nº 5 do artº 267º da CRP estabelece que “*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.*”

<sup>2</sup> O artº 2º, nº 7, do CPA, dispõe que “*No domínio da actividade de gestão pública, as restantes disposições do presente Código aplicam-se supletivamente aos procedimentos especiais, desde que não envolvam diminuição das garantias dos particulares.*”

<sup>3</sup> No sentido da aplicação do direito de audiência dos interessados ao procedimento tributário, v. acórdãos do STA (2ª Secção), de 25.01.2000, procº nº 21.244, in Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo, Ano III, nº 2, págs 218 e segs., e de 30.10.2002, procº nº 780/02, publicado no site da DGSI, ITIJ-Bases Juridico-documentais ([www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Em sentido contrário, v. acórdão do TCA, de 26.11.2002, procº nº 6405/02, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 407, Jul-Set 2002, págs. 285 e segs por entender que a participação dos interessados no procedimento administrativo se diferencia do direito de audiência no procedimento tributário, por esta corresponder à ideia de exercício do contraditório e não ao conceito de participação funcional, citando G. Berti: “*a participação diferencia-se do contraditório seja porque prescinde de toda a ideia de conflito entre interesses e as correspondentes posições subjectivas, seja porque não define uma forma de tutela ou de garantia mas uma modalidade de acção*”, para concluir que no procedimento tributário “*porque estamos em presença de um conflito entre interesses e as correspondentes posições subjectivas, diríamos que estamos no âmbito do contraditório e por isso não se impunha a audiência pretendida pela recorrente.*”

<sup>4</sup> Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária

Assim, a LGT estendeu o direito de audição prévia dos contribuintes às várias fases do procedimento tributário<sup>5</sup>, fixando o número 1 do seu artº 60º que

*“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 indiciários;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.”*<sup>6</sup>

2. Em qualquer das fases do procedimento acima referidas a Administração Tributária aprecia elementos de facto que podem afectar desfavoravelmente interesses patrimoniais do contribuinte. A audição prévia permitirá ao contribuinte evitar a liquidação de tributos, participando no apuramento da verdade material, analisando e rebatendo as pretensões da Administração Tributária, suscitando argumentação de facto e apresentando elementos de prova obrigatoriamente apreciados pela Administração Tributária.

Casos paradigmáticos são, para além da própria decisão de liquidação dos tributos, a decisão de determinação da matéria colectável por métodos indirectos e a elaboração do relatório final da inspecção tributária.

Na verdade, no que respeita à decisão de aplicação de métodos indirectos, é preciso ter em consideração que o recurso à avaliação indirecta só é admitido quando a Administração tem dúvidas quanto à exactidão do valor apurado por métodos directos e suspeita que este é inferior ao real. Isto é, a Administração Tributária fundamenta-se em juízos de facto, indícios ou presunções, sendo imprescindível ao apuramento da verdade

---

<sup>5</sup> o conceito legal de procedimento tributário encontra-se estabelecido no artº 54º, nº 1, da LGT.

<sup>6</sup> Diogo Leite de Campos entende que esta enumeração é meramente exemplificativa, porque, por um lado, o artº 267º da CRP não admite restrições que não sejam solidamente justificadas e porque, por outro lado, a própria letra do nº 1 do artº 60º da LGT prevê a possibilidade de a lei prescrever em sentido diverso – a Constituição, LGT, CPA, ou uma lei especial - cfr. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, Direito Tributário, 2ª edição, pág.233 e seg.

material que o contribuinte possa participar no procedimento tributário, desfazendo as dúvidas da Administração e defendendo os seus interesses patrimoniais.

Quanto ao procedimento de inspecção tributária – que está subordinado ao princípio do contraditório (artºs 8º e 54º RCPIT) -, a audição antes da conclusão do relatório da inspecção visa permitir a defesa antecipada do contribuinte, mas só deverá ser realizada no caso de os resultados da acção inspectiva poderem originar actos tributários ou em matéria tributária que lhe sejam desfavoráveis (artº 60º, nº 1, RCPIT<sup>7</sup>).

3. O direito de audição deve ser facultado pela Administração ao contribuinte, mas o seu não exercício por este não prejudicará o exercício posterior de outros direitos e garantias que, graciosamente ou contenciosamente, lhe assistam nos termos da lei.

O direito de audição prévia pode ser exercido por todos os contribuintes, como tal definidos na LGT<sup>8</sup>, relativamente a decisões que lhes digam respeito. Isto é, qualquer pessoa singular ou colectiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável solidário ou subsidiário tem direito de audição prévia. Alguns Autores<sup>9</sup> entendem que este direito deve ser extensível a quaisquer outros interessados que tenham direitos ou interesses reais e actuais que possam vir a ser afectados pela decisão a proferir.

Quanto ao responsável subsidiário, o legislador subordinou o seu direito de audição na reversão à execução ao regime previsto no artº 60º da LGT (cfr. artº 23º, nº 4, da LGT), por entender ser necessário garantir àquele a defesa antecipada dos seus interesses e direitos legalmente protegidos, com o apuramento da verdade material quanto ao pressuposto de facto da insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal.

4. A lei pretende que os contribuintes conheçam antecipadamente as razões dos actos desfavoráveis de que venham a ser destinatários, a fim de poderem apresentar uma

---

<sup>7</sup> este artigo limita o exercício de audição prévia a estas situações, constituindo lei especial que deve prevalecer sobre a LGT

<sup>8</sup> Artº 18º, nº 3, da LGT

<sup>9</sup> Diogo Leite Campos, Benjamin Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, in Lei Geral Tributária, Vislis, 2ª edição, pág. 251, e nota de rodapé (103) pág. 252.

defesa antecipada dos seus interesses, chamando a atenção da Administração para eventuais erros ou omissões, e para que, por esta via, sejam prevenidos litígios entre a Administração e os contribuintes.

Assim, de acordo com o n.º 2 do art.º 60.º da LGT apenas “*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 lbe for favorável*”.

Quanto à primeira parte deste normativo, há que referir que só haverá dispensa de audição prévia quando a liquidação for efectuada exclusivamente com base na declaração do contribuinte e por aplicação dos mesmos princípios ou normas jurídicas invocadas decorrentes da declaração do contribuinte, mas já havendo direito de audição se na liquidação forem atendidos quaisquer outros elementos para além da declaração do contribuinte ou for dado um enquadramento jurídico diferente do que decorreria daquela declaração<sup>10</sup>. Foi neste sentido, e bem, a decisão do Acórdão em anotação.

As decisões favoráveis previstas na segunda parte do n.º 2 do art.º 60.º da LGT, devem ser apenas aquelas totalmente favoráveis ao contribuinte, porque apenas nestes casos estaremos perante situações em que não será necessária qualquer defesa antecipada do contribuinte e em que este nada acrescentará ao procedimento que contrarie os seus próprios interesses decorrentes da informação factual de que a Administração já dispõe.

Por força do disposto no art.º 103.º do CPA<sup>11</sup>, aplicável supletivamente ao procedimento tributário, parece ser de aceitar que mesmo para as formas de audição não abrangidas pelo art.º 60.º, n.º 2, da LGT, só serão susceptíveis de direito de audição prévia as decisões total ou parcialmente desfavoráveis ao contribuinte.

---

<sup>10</sup> Neste sentido, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. Anot. 6 ao art.º 60.º da LGT, pág. 254: “por força do referido reconhecimento constitucional do princípio de audiência, a audição não pode ser dispensada quando se decidir em sentido divergente da posição do contribuinte ou em sentido desfavorável em relação a esta posição. Por isso, aquela fórmula «com base na declaração do contribuinte» deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico. Consequentemente, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte antes de efectuar a liquidação”.

No mesmo sentido, Pedro Machete, A audição prévia do contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, 1999, pág. 324.

<sup>11</sup> O art.º 103.º do CPA tem o título “*inexistência e dispensa de audiência dos interessados*” estabelecendo a alínea b) do n.º 2 que o órgão instrutor pode dispensar a audiência dos interessados se os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

Por sua vez, o actual n.º 3 do art.º 60.º da LGT prevê que “*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*”<sup>12</sup>. Se o órgão competente para a decisão da liquidação se decidir por um acto diferente do proposto pelo órgão instrutor, quanto ao seu conteúdo e fundamentação, a audição prévia antes da liquidação será obrigatória. Não é, porém, exigida uma rigorosa coincidência entre a argumentação do projecto e da decisão final<sup>13</sup>.

De referir que a Administração Tributária só pode dispensar a audição prévia do contribuinte nas situações taxativamente enunciadas na lei e acima referidas, não lhe sendo permitido dispensá-la por, subjectivamente, entender que aquele não poderá trazer quaisquer elementos novos, tanto mais que a audição não tem apenas um objectivo de informação e de prova em função da verdade material, mas também de proporcionar uma defesa antecipada dos interesses dos contribuintes.

No caso do acórdão em anotação, o meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância confirmou que deveria ter sido facultada à sociedade impugnante o direito de audição prévia ao acto de liquidação da sisa. Porém, entendeu que a anulação do acto de liquidação impugnado não era oportuna porque teria de ser repetido o mesmo acto de liquidação. Sucede que da matéria de facto fixada na decisão deste Tribunal Tributário resulta claramente que a sociedade impugnante não era o sujeito passivo daquele acto tributário, não podendo, por isso falar-se de repetição do mesmo acto quando há alteração do obrigado tributário. Subscrevemos, por isso, inteiramente o aresto em anotação já que na audição prévia a interessada poderia ter induzido a Administração Tributária a abster-se de proceder à liquidação do imposto à sociedade impugnante, liquidando-o ao seu verdadeiro devedor.

5. É à Administração Tributária que compete notificar o contribuinte para exercer o direito de audição, por carta registada dirigida para o domicílio fiscal deste, na qual será

---

<sup>12</sup> Redacção, com carácter interpretativo, que lhe foi dada pelo art.º 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio (primeira alteração à Lei de aprovação do Orçamento do Estado para 2002)

<sup>13</sup> Tal coincidência não seria possível, por força da exigência de resposta na fundamentação da decisão aos elementos novos suscitados na audição dos contribuintes (art.º 60.º, n.º 7, da LGT).

fixado o prazo (entre 8 e 15 dias<sup>14</sup>) e comunicado o projecto de decisão e a sua fundamentação – artº 60º, nºs 4 e 5, da LGT. A audição pode ser oral ou escrita (LGT 60º, nº 6, da LGT, e 60º, nº 3, do RCPIT)<sup>15</sup>.

Na preparação da audição do contribuinte deve a Administração respeitar o direito fundamental à informação daquele, atendendo ao regime dos artºs 61º a 63º do CPA, que concretiza o disposto no artº 268º, nº 1, da CRP. Na notificação para o exercício do direito de audição a Administração deve comunicar ao interessado o projecto de decisão e sua fundamentação, contendo os elementos necessários para que o interessado fique a conhecer as matérias de facto e de direito relevantes para a decisão, de forma a permitir-lhe defender-se antecipadamente, examinando criticamente os pressupostos e argumentos da Administração. Acresce que a notificação deverá também indicar as horas e o local onde o processo poderá ser consultado<sup>16</sup>.

No caso de audiência oral, a falta de comparência do contribuinte não constitui motivo de adiamento, mas se for apresentada justificação da falta até ao momento fixado, deve proceder-se ao adiamento da audiência, sempre que tal não ponha em causa a utilidade da decisão que vier a ser tomada no procedimento. As declarações orais devem ser lavradas em acta (“reduzidas a termo”, na expressão do nº 3 do artº 60º do RCPIT), podendo ser apresentadas alegações escritas durante a diligência ou posteriormente (artº 102º, nº 4, do CPA).

Embora não se encontrem expressamente previstas para o procedimento tributário, não são de excluir diligências complementares realizadas oficiosamente ou em resposta a solicitações formuladas pelo contribuinte durante a audição prévia, escrita ou oral, ou mesmo posteriormente, por aplicação supletiva do disposto nos artºs 101º, nº 3,

---

<sup>14</sup> Salvo no caso de aplicação de normas antiabuso em que a lei estabelece um prazo especial fixo de 30 dias, afastando a regra geral da LGT (cfr. artº 63º, nº 5, do CPPT).

<sup>15</sup> Diogo Leite de Campos entende que no procedimento tributário, ao contrário do que decorre do Procedimento Administrativo, o contribuinte pode optar pela forma oral ou escrita da audiência, não podendo a entidade instrutora impor-lhe qualquer daquelas formas, o que decorrerá da redacção do actual nº 4 do artº 60º da LGT que apenas prevê a fixação de um prazo para o exercício do direito de audição e não, como sucede no CPA (artºs 100º a 102º), a notificação para a audiência escrita ou a convocatória para uma audiência oral. Pelo contrário, Pedro Machete entende que a audição será oral ou escrita conforme for decidido pelo órgão instrutor da administração, posição subscrita pela Administração Tributária – Cfr. Procedimento e Processo Tributário (Manual de Apoio) do Instituto de Formação Tributária da Administração Geral Tributária, 2002, pág. 26.

<sup>16</sup> Cfr. artº 101º, nº 2, do CPA, sendo, porém, de notar que, nos últimos anos, a faculdade de consulta do processo nem sempre é incluída nas notificações da Administração Tributária.

e 104º do CPA e em cumprimento do princípio do inquisitório estabelecido no artº 58º da LGT.

A realização destas diligências complementares é colhida pela Administração Tributária nos casos de inspecção externa, permitindo o regresso às instalações do contribuinte para análise de factos novos evidenciados e apresentados por este<sup>17</sup>.

Quando requeridas pelo contribuinte, estas diligências deveriam ser obrigatórias relativamente a informações prestadas pelos diversos serviços da Administração Tributária ou pelas Administrações Tributárias estrangeiras e não incluídas no procedimento e relativamente a documentos e dados na posse da Administração Tributária portuguesa ou das Administrações Tributárias estrangeiras, tanto mais que estas têm o poder dever de informar o Estado Português – mas não os contribuintes lesados nos seus interesses patrimoniais -, nomeadamente ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua.

Na verdade, o artº 76º da LGT estabelece a força probatória das informações prestadas pelas Administrações Tributárias nacional e estrangeiras quando fundamentadas e baseadas em critérios objectivos. Sobre o contribuinte recairá o ónus de gerar dúvidas fundadas sobre os factos insertos em tais informações.

Ora, verifica-se que por vezes, os actos tributários de liquidação têm por fundamento informações prestadas pelos diversos serviços da Administração Tributária portuguesa ou de Administrações Tributárias estrangeiras<sup>18</sup> que nem sempre são juntas aos autos de procedimento tributário, sendo certo que aquelas poderão ser fundamentais para o apuramento da verdade material e para o exercício do contraditório do contribuinte.

Quanto aos documentos em poder das Administrações Tributárias nacional e estrangeiras, não raros são os casos em que aqueles são determinantes para a produção

---

<sup>17</sup> Cfr. Procedimento e Processo Tributário (Manual de Apoio) do Instituto de Formação Tributária da Administração Geral Tributária, 2002, págs. 31 e 32.

<sup>18</sup> A título de exemplo, a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias e nas exportações de produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo (IEC) terá de ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados ou de declarações emitidas pelo adquirente daqueles produtos do destino que lhes irá ser dado (cfr. nºs 8 e 9 do artº 28º do CIVA). A falta de tais documentos poderá fundamentar uma liquidação adicional de IVA cabendo à Administração Tributária fundamentar tal acto tributário, nomeadamente juntando aos autos de procedimento tributário todas as informações oficiais das Alfândegas portuguesas e das Administrações Alfandegárias estrangeiras. Na sua falta, a Administração Tributária deveria ser obrigada a juntá-las a solicitação do sujeito passivo.

de prova pelo contribuinte, cabendo ao órgão instrutor do procedimento, mesmo que apenas sob o impulso do contribuinte, tomar as diligências necessárias para a sua junção aos autos<sup>19</sup>.

De referir que nos procedimentos em que venham a ser realizadas diligências complementares deverá ser assegurado ao contribuinte o princípio do contraditório através de nova audiência nos termos gerais do artº 60º da LGT.

6. Finalmente, bem andou o Acórdão em anotação quanto à exigência de juros compensatórios por força do retardamento da liquidação, seguindo o entendimento comum das nossas doutrina e jurisprudência, numa apreciação rigorosa do nº 1 do artº 35º da LGT que estabelece que são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido. A responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa do sujeito passivo, que adoptou uma conduta censurável a título de dolo ou negligência, culpa essa que deverá ser aferida pela diligência de um bom pai de família em face das circunstâncias de cada caso. Por esse facto, não haverá responsabilidade por juros compensatórios quando, apesar de, em abstracto, o atraso na liquidação ser provocado pela conduta do sujeito passivo, este tenha actuado de boa fé ou o erro seja desculpável.

Ainda sobre esta matéria, convém referir que o contribuinte tem direito a ser notificado e informado de todos os pressupostos e fundamentos da liquidação de juros compensatórios nomeadamente quanto ao cálculo de juros, com indicação não só dos termos inicial e final, mas ainda das taxas aplicadas e períodos a que cada uma se reporta.

Constança Carrington<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Veja-se o caso de informações e documentos a que a Administração Tributária tem acesso através da base de dados “VIES” (Vat Informations Exchange System) ou de acordos de assistência mútua e de troca de informações em matéria fiscal.

<sup>20</sup> Advogada associada da sociedade de advogados *Morais Leitão, J. Galvão Teles & Associados*