

O DIREITO DE AUDIÇÃO NO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Daniel Martins Geraldo Tabora
Economista e Docente do Instituto
Politécnico de Coimbra (ESTGOH e
ISCAC)

RESUMO

Este artigo versa sobre um direito que assiste aos contribuintes no procedimento tributário – o de audição – que concretiza o princípio da participação positivado na Constituição. Centra-se na análise das principais alterações introduzidas (com carácter interpretativo) no artigo 60º da LGT, desde a sua redacção originária até à actual, assim como do(s) entendimento(s) da jurisprudência. Incide também em outros modos de concretização do princípio de participação dos contribuintes nas decisões da administração fiscal que lhes digam respeito e, por fim, detém-se nos mecanismos legais que dispõem para reagir à preterição daquele direito.

This article aims to explore one of the taxpayers' rights during the tax assessment procedures - the right to an advance hearing - which consubstantiates the participation principle, established by the Portuguese Constitution. It is based on the analysis of the main changes (with an interpretative approach) that the 60th article of the general tax law (Lei Geral Tributária), from its original form to the present one. The article also offers an analysis of the jurisprudence produced on this matter. Other means of materializing the participation principle carried out by the taxpayers towards the Fiscal Administration are also addressed. Finally, the article looks at the legal mechanisms that taxpayers can make use of in order to react to the refusal of the right to an advance hearing.

INDICE

1. Enquadramento geral.....	1
2. Breves notas sobre os procedimentos administrativo e tributário.....	4
3. O direito de audição como uma garantia dos contribuintes na LGT e no CPPT.....	7
4. Momentos em que o direito de audição deve ser exercido, de acordo com o art. 60º da LGT.....	10
a) Direito de audição antes da liquidação.....	11
b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições.....	14
c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal.....	15

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção	17
e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.....	19
5. O direito de audição não incluído no art. 60º da LGT.....	20
6. Conclusões.....	21
7. Bibliografia.....	23

1. Enquadramento geral

A inclusão dos cidadãos no processo de decisão pública resulta de imperativo constitucional e contribui para o aprofundamento da democracia participativa¹. O princípio da participação dos cidadãos nas decisões da administração pública assume-se como um pilar fundamental do nosso Estado de Direito. No art. 266º da CRP está consignado o dever de a administração pública actuar em prol do interesse público, respeitando os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos e a sua subordinação à Constituição e à lei. Para além de estar sujeita aos princípios da “igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé” e, segundo Vieira de Andrade (2004:349), ao princípio da transparência (deveres de fundamentação e de informação), a actividade administrativa encontra um outro limite no conjunto de direitos e interesses legalmente reconhecidos aos particulares². Com efeito, como adverte Freitas do Amaral (2002:61), a “prosecução do

¹ Constando expressamente do art. 2º da Lei Fundamental, a democracia participativa, de acordo com Gomes Canotilho (2003:288), consiste na “estruturação de processos que ofereçam aos cidadãos efectivas possibilidades de aprender a democracia, participar nos processos de decisão, exercer controlo crítico na divergência de opiniões e produzir *inputs* políticos democráticos”. Para Gomes Canotilho e Vital Moreira (1993:67), “a democracia participativa diz respeito à intervenção dos cidadãos, individualmente ou (sobretudo) através de organizações sociais ou profissionais, nas tomadas de decisão das instâncias do poder, ou nos próprios órgãos do poder”.

² Um conjunto específico de direitos e garantias dos particulares que vinculam directamente a actividade da

interesse público não é o único critério da acção administrativa, nem tem um valor ou alcance ilimitado”.

O regime jurídico da actividade administrativa consta de legislação específica, de modo a pormenorizar o exercício de um poder público naturalmente amplo e susceptível de despotismos exacerbados, ou de abusos indesejáveis, com prejuízo para os administrados. Como notam Gomes Canotilho e Vital Moreira (1993:931), “requere-se que as decisões administrativas sejam «decisões justas» também quanto ao «procedimento» (...)”, daí que o art. 267º/5 da CRP remeta a regulamentação da actividade administrativa para lei especial, postulando expressamente que, entre outros desideratos, garantirá “a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito³”. Eis a razão de ser do CPA, aprovado pelo DL n.º 442/91 de 15/11, cujo preâmbulo consagra, entre outros objectivos, “assegurar a informação dos interessados e a sua participação na formação das decisões que lhes digam directamente respeito” e “salvaguardar em geral a transparência da acção administrativa e o respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos”.

O reconhecimento aos administrados (bem como às associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses) do direito de participação na formação das decisões ou deliberações da administração pública que lhes digam respeito, previsto no art. 8º do CPA, materializa-se, em regra, pelo direito de audiência, escrita ou oral, dos interessados no procedimento administrativo⁴ (art. 100º e ss. do CPA) e goza, como vimos, de protecção

administração pública foi especialmente consagrado no art. 268º da Lei Fundamental. Ainda que não catalogados nos direitos e deveres fundamentais da CRP, constituem, segundo Gomes Canotilho e Vital Moreira (1993:933), os direitos fundamentais do cidadão enquanto administrado, tratando-se de direitos análogos àqueles. Neste sentido, manifesta-se também Vieira de Andrade (2004:84), designando-os por “direitos fundamentais formalmente constituídos fora do catálogo”.

³ Para Gomes Canotilho e Vital Moreira (1993:931), a garantia da participação dos interessados na formação das decisões administrativas pressupõe que antes de estas serem tomadas, os interessados intervenham nesse processo, designadamente pronunciando-se sobre o respectivo projecto. Nos casos em que o processo tem uma natureza sancionatória, o direito de participação torna-se ainda mais importante, porque está em causa o direito de defesa (art. 32º/10 e 269º/3 da CRP).

⁴ Oliveira *et al* (1997:124) afirmam que “a referência específica à audiência prévia, deve-se apenas ao facto de ela representar o conteúdo legal mínimo do direito de participação, mesmo se o interessado não invocar outras pretensões ou não responder a outras solicitações procedimentais”. Freitas do Amaral (2002:306) esclarece que “outras manifestações são o direito de formular sugestões e de prestar informações à administração (art. 7º/1/b) do CPA) e o ónus dos interessados durante a fase da instrução do procedimento (art. 86º e ss.)”.

constitucional. Sustentamos, em sintonia com Oliveira *et al* (1997:123), que a participação dos cidadãos na formação das decisões em que sejam parte interessada, configura um mecanismo que aproxima a administração dos administrados, concretiza o conceito de administração aberta, possibilita o controlo pelos cidadãos do exercício do poder público e representa uma garantia de defesa nos casos em que o procedimento administrativo tem uma natureza sancionatória. Também acompanhamos Machete (1999:317), quando defende que à audiência dos interessados subjaz a ideia de comunicação de novos elementos informativos por parte dos administrados, de forma a contribuírem para a formação da vontade da administração.

É consensual na doutrina que o direito fiscal integra o direito público. Apesar de gozar de alguma autonomia em virtude de ter um ordenamento jurídico próprio,⁵ a doutrina diverge quanto à sua qualificação como ramo especial do direito administrativo⁶. De qualquer modo, o direito fiscal insiste no princípio da participação: o art. 60º da LGT corresponde à transposição constitucional do princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito que, no domínio tributário, concretiza-se, regra geral, pelo direito de audição. Sem embargo, o direito de audição em matéria fiscal assistia aos interessados antes da vigência da LGT, por via da aplicação do disposto nos art. 100º-105º do CPA (entendimento que consta da Circular n.º 13/99 de 8 de Julho da DSJT e sufragado

⁵ Com efeito, a publicação da LGT em 1998 constituiu um marco fundamental para a unidade, consistência e uma maior autonomização do direito tributário, assumindo-se como uma lei subordinante, harmonizadora e sintetizadora (incide sobre todas as matérias tributárias, ainda que não pormenorizadamente). Definiu com detalhe os poderes da administração fiscal (que, até à entrada em vigor da LGT, estava essencialmente subordinada às regras gerais da administração pública, sem prejuízo da legislação específica aplicável, ainda que avulsa, dispersa e difusa), mas também escalpelizou as garantias dos contribuintes, em conformidade com o que a Lei Fundamental postula em matéria de direitos, liberdades e garantias dos cidadãos e com as regras aplicáveis à actividade administrativa.

⁶ Sufragando a tese da integração do direito fiscal no administrativo, e socorrendo-se para a sua sustentação, de entre outros argumentos, do art. 1º/2 da LGT, veja-se Casalta Nabais (2003:75). Em sentido diferente, veja-se Freitas Pereira (2005:119). Salientamos ainda as críticas de Leite de Campos e Leite de Campos (2000:78) aos argumentos invocados para a inclusão do direito tributário no direito administrativo. Para estes autores, devem ser distinguidos os vários ramos do direito tributário, sendo que um deles é justamente o direito do procedimento tributário, este sim inserido no procedimento administrativo.

pela jurisprudência, designadamente pelos Acórdãos STA n.º 58272 de 30/10/02 e TCA- Sul n.º 6596/02 de 25/5/04 e n.º 20/04 de 12/4/05).

O procedimento tributário consiste numa sucessão de actos da administração fiscal que culmina numa decisão sua que produz efeitos jurídicos. Ainda que o procedimento tributário venha a ser versado com mais profundidade no ponto seguinte, afigura-se-nos oportuno destacar desde já o seu respeito pelas garantias dos contribuintes (art. 55º da LGT). Ora, apesar da forma telegráfica de exposição do tema, não subsistem dúvidas de que uma garantia fundamental dos contribuintes no procedimento tributário é justamente o direito de audição.⁷

2. Breves notas sobre os procedimentos administrativo e tributário

O procedimento administrativo, de acordo com o art. 1º/1 do CPA, consiste numa “sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da administração pública ou à sua execução”. O momento principal do procedimento é o acto administrativo, o resultado visível da decisão tomada pela administração, ainda que em colaboração com os particulares⁸. Os actos administrativos, atendendo à definição prescrita no art. 120º do CPA, são actos jurídicos unilaterais e autoritários que produzem directamente efeitos jurídicos sobre uma situação individual num caso concreto. Neste conceito, cumpre salientar, de acordo com Freitas do Amaral (2002:22), o poder legal da administração de “definir unilateralmente o direito aplicável” perante um caso concreto. A administração manifesta pois a sua vontade própria, independentemente da vontade do destinatário do acto, sem prejuízo dos mecanismos de que este dispõe para a influenciar, nomeadamente o acervo normativo que transpõe o princípio da participação dos interessados na formação das decisões ou deliberações administrativas positivado na Constituição.

⁷ Brás Carlos *et al* (2005:509) qualificam-na como uma garantia mediata, resultante da “imposição de princípios conformadores da actividade tributária à administração fiscal”.

⁸ Com este entendimento, veja-se Figueiredo Dias e Oliveira (2003:159).

Constituindo o procedimento administrativo uma sucessão ordenada de actos que culminam num acto final (acto administrativo), os actos anteriores a este (actos preparatórios ou interlocutórios) permitem garantir a conformidade do acto final com a ordem jurídica, não tendo por objectivo produzir efeitos jurídicos inovadores nos administrados. A audição do particular, por exemplo, é um acto preparatório que se destina a assegurar que o acto final não dispensa a necessária participação do administrado⁹. Salvo as excepções vertidas no art. 103º do CPA, o direito à audiência prévia dos interessados é aplicável a todos os procedimentos administrativos¹⁰ e a sua preterição gera em regra a anulabilidade do acto administrativo (art. 135º do CPA)¹¹. Quando o direito de audiência prévia constitui um direito procedimental fundamental (casos dos processos disciplinares e de contra-ordenação, já que estão em causa direitos fundamentais), a sua falta determina a nulidade do acto (art. 133º/2/d) do CPA).

O procedimento tributário é um procedimento especial, já que obedece a uma tramitação própria prescrita na lei. Como aspectos não despididos para aferir da importância do procedimento administrativo no tributário, refira-se que o próprio CPPT, no art. 2º/d), acolhe a subsidiariedade do CPA e que a LGT, para além de no seu preâmbulo estar explícito que o procedimento tributário foi regulado “em ordem à sua adequação ao CPA”, está consagrada no art. 2º/c) a aplicação deste Código, ainda que supletivamente, às relações jurídico-tributárias.

Com a entrada em vigor da LGT, verificou-se o reforço da procedimentalização do exercício dos direitos tributários¹². Determina o seu art. 54º que “o procedimento tributário

⁹ No sentido que no texto apresentamos, veja-se Freitas do Amaral (2002:220-224).

¹⁰ Sufragando esta tese, refira-se Figueiredo Dias e Oliveira (2003:187). Também Leite de Campos e Leite de Campos (2000:233) afirmam que o “direito de audiência aplica-se a todos os procedimentos administrativos, mesmo os especiais como o tributário” (sublinhado nosso).

¹¹ Para Botelho *et al* (2002:423) “no essencial, entende-se que o direito à audiência se reconduz em regra a uma formalidade ainda que essencial”, cuja violação torna os actos anuláveis por vício de forma.

¹² Leite de Campos e Leite de Campos (2000:105) sustentam que “para diminuir as tensões sociais, fazer aceitar o sistema e diminuir a fraude fiscal, tem-se acentuado em diversos países europeus, a importância do procedimento como motor e quadro da racionalidade do sistema, de eficiência de administração e de justiça”. Ainda que versando no procedimento administrativo, salientamos as palavras de Caupers (2003:136), porque consideramos aplicáveis ao procedimento tributário em concreto: “a ritualização, impondo a ponderação de

compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários” elencando, ainda que de forma não taxativa, alguns deles (já o art. 44º do CPPT enumera mais nas suas alíneas h) e i), sendo que esta última visa dotar o preceito de uma residualidade geral). Com muitas semelhanças com o procedimento administrativo, o procedimento tributário compreende três fases: a preparatória (que inclui as fases de iniciativa e de instrução), a constitutiva (ou da decisão) e a executiva (ou da cobrança).

O prazo geral de conclusão do procedimento tributário é de seis meses, que deve pautar-se pela celeridade e diligência¹³ (art. 57º da LGT). Este prazo, cuja contagem é feita segundo as normas do Código Civil, suspende-se “no caso de a dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação” (art. 57º/4). Ultrapassado o prazo, o silêncio da administração fiscal faz presumir o indeferimento tácito da petição do contribuinte “para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial” (art. 57º/5). Não é olvidável nesta matéria a observância dos princípios da decisão e da colaboração (art. 56º e 59º da LGT), nem a excepção vertida no art. 133º/4 do CPPT, que determina o deferimento tácito da reclamação graciosa relativa ao pagamento por conta, decorridos 90 dias após a sua apresentação (obrigatória nos termos do n.º 2)¹⁴.

Os procedimentos tributários distinguem-se entre si, na medida em que se destinam a produzir efeitos jurídicos diferentes. Assim, e por exemplo, o procedimento de liquidação destina-se a determinar o montante da obrigação de pagamento de imposto, enquanto que o procedimento de informação vinculativa visa obter da administração uma pronúncia sobre

múltiplos interesses contraditórios relevantes no processo de formação da decisão, surge assim como uma alternativa à pré-definição rigorosa dos interesses públicos a prosseguir com aquela, assegurando-lhe uma relativa incontestabilidade (fala-se mesmo em legitimação da decisão)”.

¹³ Em homenagem ao princípio da celeridade e almejando o funcionamento desburocratizado e eficiente da administração fiscal, a LGT impõe-lhe diversos prazos. Destacamos pela sua importância os prazos de caducidade e de prescrição. O primeiro, previsto no art. 45º, determina que a administração fiscal apenas pode liquidar os tributos, em regra, no prazo de quatro anos, e o prazo de prescrição para as dívidas tributárias, consagrado no art. 48º, é de oito anos, salvo o disposto em lei especial. Uma vez que os prazos de prescrição e de caducidade são contados da mesma maneira, quanto mais rapidamente a administração fiscal fizer a liquidação, maior o período temporal que dispõe para a cobrança dos tributos. De acordo com Brás Carlos *et al* (2005:507), os prazos de caducidade e de prescrição “resultam em verdadeiras garantias dos contribuintes, já que constituem um limite temporal ao exercício do poder de tributar”.

¹⁴ Outra excepção mitigada nesta regra é o deferimento tácito da petição previsto no art. 64º/3 do CPPT.

determinada matéria que seja vinculativa para a própria administração. Simplesmente, uma vez que, em matéria fiscal, o procedimento tributário mais importante é o de liquidação¹⁵ (o que bem se entende, uma vez que é propósito essencial da administração fiscal a liquidação e cobrança de impostos), por vezes outros procedimentos acabam por ligar-se a este, passando a constituir como que um seu preliminar. Por exemplo, o procedimento tendente à aplicação de métodos indirectos pode desencadear uma liquidação. O mesmo raciocínio vale para a inspecção ou para a revogação de um benefício fiscal.

Esta ligação do procedimento de liquidação (central no direito fiscal) a outros procedimentos sai reforçada quando a doutrina aceita uma noção ampla de liquidação que, para além do âmbito estrito desta (aplicação de uma taxa à matéria colectável), abrange ainda o lançamento subjectivo (identificação do sujeito passivo da obrigação de imposto) e o lançamento objectivo (determinação da matéria colectável). Tal como notam Brás Carlos *et al* (2005:18) “é comum a utilização do sentido lato do vocábulo liquidação, subsumindo nele as operações de lançamento e de liquidação em sentido restrito”¹⁶. Por exemplo, a aplicação de métodos indirectos destina-se a determinar a matéria colectável, preenchendo assim um dos momentos da liquidação em sentido amplo.

Como última nota, refira-se que a eficácia das decisões da administração fiscal na esfera do contribuinte depende da sua notificação¹⁷ (art. 77º/6 da LGT e 35º-43º do CPPT), daí que este tenha a obrigação de comunicar àquela a alteração do seu domicílio fiscal no prazo de

¹⁵ Realidade ilustrada pela assertividade da afirmação de Casalta Nabais (2003:298): “é o procedimento de liquidação dos impostos o procedimento tributário por excelência”.

¹⁶ Sobre estas duas vertentes da liquidação, refira-se ainda Faveiro (2002:682): “a liquidação é normalmente tratada como um acto autónomo na linha do circuito operacional de aplicação da lei, embora intimamente ligado e dependente do acto de determinação da matéria colectável; de onde se conclui que, embora cada um destes actos tenha natureza de acto administrativo, decisório, e com efeitos definitivos e executórios, nenhum deles é por si mesmo suficiente para criar a situação jurídica de obrigação tributária do contribuinte e do crédito do Estado, sendo indispensável a prática de ambos em unidade substantiva embora por vezes em dualidade formal e temporal”. Sobre este assunto, veja-se também a nota 26, *infra*.

¹⁷ Aproveitamos o ensejo para referir sumariamente o regime da notificação dos actos administrativos. O art. 268º/3 da CRP estabelece que “os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”. Nos termos dos art. 66º e 132º do CPA, os actos impositivos, ou seja os que impõem encargos ou deveres, têm como requisito da sua eficácia a respectiva notificação (veja-se neste sentido, Oliveira *et al* (1997:349)).

15 dias (art. 19º/2 e 3 da LGT e 43º do CPPT), sob pena de se considerar regularmente notificado no domicílio anterior.

3. O direito de audição como uma garantia dos contribuintes na LGT e no CPPT

A LGT consigna no art. 60º que a participação dos contribuintes¹⁸ na formação das decisões que lhes digam respeito é concretizada, em regra, pelo exercício do direito de audição. Em traços gerais, consiste na possibilidade de os contribuintes se pronunciarem, oralmente ou por escrito¹⁹, antes do culminar de um procedimento tributário, que possa resultar numa decisão desfavorável para eles e assim poderem participar na decisão final que, provida de uma fundamentação administrativa clara, congruente e suficiente (art. 77º da LGT), traduzir-se-á na sua melhor compreensão e aceitação, com potenciais efeitos na diminuição do contencioso judicial. Saldanha Sanches (2002:310) defende que a audição prévia bem utilizada pode simplificar o trabalho administrativo e reduzir o período de decisão, “permitindo à administração fiscal conhecer mais de perto a perspectiva do contribuinte que age de boa fé e aumentar o grau do cumprimento voluntário da lei” e, assim, obviando a litígios inúteis.

O direito de audição deve ser exercido num prazo compreendido entre 8 e 15 dias (art. 60º/6 da LGT), preceito que prevalece, em virtude da sua especialidade e da supremacia da LGT em matéria tributária, sobre o prazo geral fixado no art. 23º/1 do CPPT. Impõe-se referir, como excepção a esta regra, que no âmbito do procedimento de inspecção, o art. 60º/2 do RCPIT consagra expressamente um prazo entre 10 e 15 dias para o exercício do direito de

¹⁸ Pese embora o preceito refira apenas os “contribuintes” (sujeitos passivos do imposto), entendemos, em sintonia com Leite de Campos *et al* (2003:282), que a sua aplicação deverá estender-se a todos os outros intervenientes no procedimento tributário que possam ver os seus direitos e interesses afectados pela sua decisão. Exemplo desses interessados são os responsáveis subsidiários que nos termos do art. 23º/4 da LGT também beneficiam do direito de audição. Acresce que o art. 65º da LGT postula que “têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido”.

¹⁹ Também o art. 45º/2 do CPPT prescreve que o direito de audição é exercido pelo contribuinte sob a forma escrita ou oral, sendo que no caso desta última as suas declarações serão convertidas a termo (art. 45º/3 do CPPT e 60º/3 do RCPIT), ficando assim em conformidade com o estabelecido no art. 54º/3 da LGT: “o procedimento tributário segue a forma escrita”.

audição. O prazo do exercício do direito de audição conta-se a partir da data de notificação ao contribuinte que, para este efeito, deve ser feita por carta registada para o seu domicílio fiscal (art. 60º/4 da LGT), iniciando-se o prazo de contagem na data em que a carta se presume recebida (art. 38º/3 e 39º do CPPT).

Desde já, é pertinente enfatizar que o exercício pelo contribuinte do direito de audição não exclui o exercício de quaisquer mecanismos de defesa previstos na lei, nem afasta outros direitos ou garantias da sua esfera jurídica. Neste sentido, Faveiro (2002:977) defende que o curto prazo máximo de 15 dias para o exercício do direito de audição evidencia bem a sua natureza facultativa, não resultando pois qualquer sanção pelo seu não exercício por parte do contribuinte, nem constitui, de resto, um pressuposto legal de exercício de quaisquer outros direitos. O direito de audição insere-se nos poderes de discricionariedade do contribuinte, o que não obsta ao dever da administração fiscal de lhe comunicar a possibilidade do seu exercício. Dito de outro modo e visto sob outra perspectiva, a administração tem a obrigação de notificar o contribuinte para exercer o direito de audição, cada vez que uma decisão produza efeitos jurídicos que o afectem e cujos factos que a determinaram ainda não tenham sido submetidos à sua pronúncia. Para além do projecto de decisão, a administração fiscal deve notificar o contribuinte da respectiva fundamentação (art. 60º/5 da LGT), já que só assim ficará a conhecer todas as razões que levaram a administração a tomar a posição descrita naquele projecto e, dessa forma, poder influenciar a decisão final²⁰.

De facto, a falta de fundamentação, mesmo em relação aos novos elementos apresentados pelo contribuinte no exercício do seu direito de audição, é razão para ser requerida a anulação do acto. Distinta desta questão é a da fundamentação não constar da notificação, vício este que se traduz (apenas) na ineficácia da notificação, sanável com o requerimento e obtenção daquela pelo sujeito passivo, nos termos do art. 37º/1 do CPPT. Se

²⁰ Da notificação também devem constar “os meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências” (art. 36º/2 do CPPT). Refira-se que, de acordo com o art. 101º/2 do CPA aplicável subsidiariamente, a notificação deve conter a indicação das horas e o local onde o processo poderá ser consultado. Ainda na esteira da aplicação subsidiária do CPA, poderá o contribuinte “requerer diligências complementares e juntar documentos” (art. 101º/3). Neste sentido, vejam-se Leite de Campos *et al* (2003:286) e Machete (1999:329).

assim não fosse, o almejado funcionamento eficiente da administração fiscal e o próprio princípio da colaboração ficariam em crise. Daqui decorre que se o projecto de decisão, submetido à consideração do contribuinte à luz do princípio da participação, for alterado pela administração fiscal, há lugar a “um novo” direito de audição. Para ilustrar esta situação, desça-se ao plano do concreto: considere-se um caso em que houve uma correcção da matéria tributável pela administração fiscal, tendo o contribuinte exercido o seu direito de audição para o efeito, sem que os argumentos aí arvorados tenham colhido provimento e por isto não tenham alterado o sentido da decisão. Todavia, se, na sequência da análise da argumentação do contribuinte, a administração considerar que há elementos novos que originam uma segunda correcção, tem de notificar o contribuinte para se pronunciar sobre eles, sob pena da decisão ser inválida.

Por fim, refira-se que o direito de participação no CPPT está vertido no art. 45º intitulado de “contraditório”. Efectivamente, o direito de audição só faz sentido se do seu exercício resultar um debate entre o contribuinte e a administração fiscal sobre o projecto de decisão desta, aduzindo o contribuinte argumentos inovadores e arrolando novos factos que conduzam à reapreciação da matéria em apreço e vendo ponderadas as razões por si invocadas na decisão final e que, inclusivamente, podem alterar o sentido da decisão em seu proveito (princípio, de resto, já plasmado no art. 60º/7 da LGT). Nesta linha de orientação, Valente Torrão (2005:217) sustenta que o direito de audição do contribuinte não se esgota com a possibilidade de ser ouvido antes da decisão da administração fiscal, engloba também a faculdade de “poder apresentar novos elementos de prova ou novos argumentos jurídicos que podem levar a administração a alterar o projecto de decisão”. Socorrendo-nos das palavras de Leite de Campos e Leite de Campos (2000:232), a introdução do contraditório no procedimento permite alcançar uma “acrescida boa-fé do procedimento, maior objectividade do resultado, e, portanto, melhor prossecução do interesse público”²¹.

²¹ Porque relacionado, importa referir a respeito do procedimento administrativo, Oliveira *et al* (1997:37): “a possibilidade de contraditório no procedimento administrativo contribui para a objectividade da decisão, no sentido de que permite aos administrados chamar a atenção da autoridade administrativa para dimensões de interesses que lhes aproveitam e que conhecem melhor que ela”. A preferência destes autores pela terminologia contraditório, em detrimento de contraditório, prende-se com o facto desta última estar adstrita à ideia de defesa,

4. Momentos em que o direito de audição deve ser exercido, de acordo com o art. 60º da LGT

O art. 60º da LGT consagra a obrigatoriedade de audiência dos interessados num procedimento tributário, sob pena de anulabilidade da decisão final²². No fundo, plasma-se em matéria tributária o que já foi dito para o procedimento administrativo: o direito de audição é exercido entre a instrução e a decisão final, ou no caso do procedimento de inspecção, antes do relatório final. Sem embargo da enumeração no preceito não ser taxativa (como veremos no ponto 5), de seguida deter-nos-emos em tecer alguns comentários, ainda que sem pretensões de sermos exaustivos, sobre cada uma das suas alíneas *de per si*.

a) Direito de audição antes da liquidação

No âmbito da liquidação, duas realidades devem ser distinguidas: a liquidação administrativa (feita pela administração fiscal, prevista no art. 54º/1/b) da LGT) e a que decorre da crescente intervenção dos particulares (contribuinte e substitutos) no procedimento e que abrange a autoliquidação. Esta última ilustra bem o princípio da colaboração e demonstra a presunção de boa fé nas relações entre os contribuintes e a administração fiscal, configurando uma “delegação de poderes” desta naqueles, o que se reflecte no reforço do procedimento de inspecção, cuja importância e especificidades determinaram a sua regulamentação em diploma especial (RCPIT), nos termos dos art. 54º/4 da LGT e 44º/2 do CPPT. O art. 60º/2 da LGT dispensa a audiência no caso de a liquidação ser feita com base nas declarações do contribuinte (não incluída, de resto, nos art. 54º LGT e 44º CPPT) e, cumulativamente, não haja uma decisão desfavorável à posição deste, com base noutros elementos externos às suas declarações. Embora este último requisito não esteja previsto expressamente na norma, sublinhe-se o estabelecido pelo Acórdão STA n.º 58363 de 13/11/2002: “a hipótese de

típica de uma posição passiva, quando o que realmente está em causa é a possibilidade do administrado influenciar as decisões da administração, adoptando uma atitude colaborativa com esta e contribuindo com novos pontos de vista para o procedimento.

²² Neste sentido, entre muitos outros, vejam-se os Acórdãos do STA n.º 59363 de 14/5/03 e 60174 de 15/10/03. Refira-se ainda que Freitas Pereira (2005:294) considera a audiência prévia no procedimento tributário como um direito subjectivo legal-procedimental, cuja violação configura um vício de forma da decisão final, resultando na anulabilidade do acto correspondente a essa decisão.

dispensa da audição por a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte, prevista no n.º 2 do art. 60º da LGT, apenas ocorre quando para a prática do acto de liquidação a administração não precisa de lançar mão de elementos que são exteriores à declaração feita pelo contribuinte”.

Já foi referido que o acto de liquidação resulta, não raro, de decisões de diversos procedimentos. Parece ser nesta linha de raciocínio que o n.º 3 do artigo em apreço, estabelece que, sem prejuízo dos novos factos aduzidos no procedimento que não foram objecto de pronúncia pelo contribuinte, “tendo o contribuinte sido 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”. Não está pois vedada ao contribuinte a participação na formação da decisão final; o que se revela inútil e redundante é uma segunda audição quanto aos mesmos factos e pressupostos, sobre os quais pôde já pronunciar-se anteriormente, aquando da prática de outros actos que vêm, depois, como já se deixou escrito, ligar-se funcionalmente à liquidação.

Um aspecto não despidendo na compreensão que vem sendo feita do art. 60º é a introdução do citado n.º 3, pela Lei n.º 16-A/2002, de 31/5 (que lhe atribuiu um carácter interpretativo²³). Na verdade, este aditamento veio clarificar o sentido da norma como um todo, e ainda que actualmente não restem dúvidas, parece-nos pertinente fazer alguns esclarecimentos. Não obstante de na já referida Circular n.º 13/99 constar expressamente que a audição dos interessados será dispensada nos casos em que “a administração tributária pratique um acto com base em factos já submetidos, noutra fase do procedimento, a

²³ Nos termos do art. 13º do Código Civil, “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”. As leis interpretativas, de acordo com Gomes Canotilho (2003:674), “são as leis editadas com a função de precisar o sentido e alcance de normas contidas em leis anteriores” e, segundo Saldanha Sanches (2002:91), uma das suas consequências é que a norma publicada posteriormente vai acolher uma interpretação discutida em relação a um facto já verificado. O Tribunal Constitucional proferiu em 29/7/2005 o Acórdão n.º 353/2005 que apreciou a constitucionalidade do n.º 3 do art. 60º da LGT, concluindo afirmativamente. Destacamos do seu texto que “não se obriga que a norma em análise se revista de uma retroactividade ou retrospectividade intolerável ou demasiado opressiva”.

audiência dos contribuintes” (n.º 3/c)²⁴), opinião suportada no art. 103º/2/a) do CPA²⁵, encontrámos na jurisprudência entendimentos diversos deste. Com efeito, o Acórdão do STA n.º 57334 de 27/2/2002²⁶ determina que “há preterição de formalidade legal se, tendo o contribuinte sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, não for de novo ouvido antes do acto de liquidação, pois trata-se de duas audições autónomas relativamente a duas decisões distintas do processo de liquidação”. Frase ilustrativa da posição deste Acórdão é: “se o n.º 1 tem cinco alíneas diferentes, o cumprimento da alínea e) não dispensa o cumprimento da alínea a)”, ainda que do seu texto também se retire que “de *iure condendo*, pode-se entender que são audições a mais”²⁷.

Com entendimento diferente, salientamos, entre muitos outros, o Acórdão STA n.º 59750 de 29/10/2003 que, apesar de posterior à nova redacção do art. 60º, estabelece, sem ter a alteração legislativa em linha de conta, que “o que esta norma estabelece é a obrigatoriedade de propiciar ao contribuinte a sua participação na formação das decisões que lhe dizem respeito, enumerando várias das formas em que pode concretizar-se o exercício do correspondente direito”. Rejeita pois a ideia de uma audição prévia ao acto de liquidação, “em que tudo o que havia a fazer era a liquidação em sentido estrito, não cabendo senão

²⁴ Pela sua importância, transcrevemos dois exemplos apontados pela Circular nesta alínea: “não deverá haver direito de audição antes de uma liquidação quando esta se fundamenta em correcções efectuadas em acção inspectiva, sempre que nesta fase do procedimento já tenha sido possibilitado o exercício daquele direito” e “o mesmo acontece nos procedimentos de segundo grau, de que são exemplo as reclamações e os recursos hierárquicos, sempre que não existam factos novos capazes de influenciar a decisão final e o contribuinte já tenha sido ouvido sobre os factos em discussão, no procedimento objecto do recurso ou reclamação”.

²⁵ De acordo com este preceito, o órgão instrutor pode dispensar a audiência dos interessados “se os interessados já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas”. Sem embargo, cumpre salientar que o n.º 2 do art. 60º não acolheu esta hipótese de dispensa, incluindo apenas os casos em que o sentido da decisão é favorável ao contribuinte (previsto no art. 103º/2/b) do CPA). Aproveitamos para referir que os casos de dispensa do direito de audiência, consagrados no n.º 1 do art. 103º do CPA, não têm aplicação ao procedimento tributário (com este entendimento, salientamos o Acórdão STA n.º 60079 de 2/7/03 e Leite de Campos *et al* (2003:290)).

²⁶ Este Acórdão resultou de recurso interposto pela Fazenda Pública que não se conformara com a sentença anterior, alegando que “o Mº Juiz *a quo* fez uma interpretação literal do art. 60º, n.º 1, al. a), da Lei Geral Tributária, pois o termo “liquidação”, aí empregado, tem um sentido amplo que abrange todas as fases do acto tributário, tendo o contribuinte sido ouvido antes da conclusão do relatório final da inspecção à sua contabilidade”. O STA confirmou a sentença recorrida.

²⁷ Também aderindo a esta posição, o TCA- Sul no processo n.º 330/03 de 27/05/2003 considerou procedente o recurso, desta feita interposto por um contribuinte, em desfavor da posição da administração fiscal.

estabelecer a taxa aplicável e proceder aos cálculos do imposto devido”. Refira-se ainda neste sentido Lima Guerreiro (2001:280): "o direito de audição é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão. Não pode ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento. O presente artigo recusa, pois, a ideia de qualquer dupla ou tripla audição no procedimento. Em caso de o objecto do direito de audição constituir um acto preparatório da liquidação, como são os previstos nas alíneas c), d) e e) do número 1 do presente artigo, o contribuinte não deve ser, de novo, ouvido antes de esta se realizar, a não ser quando a liquidação se fundamente em elementos distintos daqueles por que o direito de audição inicialmente se concretizou²⁸".

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições

A administração fiscal, à luz do princípio da decisão (art. 56º da LGT), tem de pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe forem apresentados pelos sujeitos passivos ou por titulares de qualquer interesse legítimo. Antes do indeferimento total ou parcial do requerimento, deve ser garantido o direito à audição, o que não obsta a que, se não existir dever de decisão (casos em que a administração se pronunciara há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos ou em que o prazo legal de revisão do acto tributário tenha sido ultrapassado) não haverá lugar ao exercício do direito de audição. O art. 60º/2 dispensa o direito de audição se a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição for favorável ao contribuinte. Regra pacífica e, como vimos, consonante com o art. 103º/2/b) do CPA. Se assim não fosse, a audiência seria desprovida

²⁸ A razão da não inclusão da alínea b) do art. 60º/1 prende-se com o facto de, segundo este autor (2001:279), o direito de audição não se aplicar “necessariamente aos chamados procedimentos de segundo grau, incluindo reclamações e recursos hierárquicos”, sustentando para o efeito que “apenas quando nos procedimentos de segundo grau, se abrir nova fase instrutória, tem lugar o direito de audição. Não há nos procedimentos de segundo grau, direito de audição, quando a decisão se deva basear nos mesmos factos em que fundamentou a decisão anterior”. Esta posição está em consonância com a Circular 13/99 (ver nota 24). Também no âmbito do procedimento administrativo, Oliveira *et al* (1997:746) admitem a possibilidade de dispensa de audiência prévia nos procedimentos de segundo grau, nos termos do art. 103º/2/a) do CPA.

de qualquer utilidade, ilustrada caricaturalmente com a situação-limite em que a administração fiscal expõe ao contribuinte as razões que a motivaram a concordar com ele.

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

Aderimos ao disposto na Circular 13/99, quando refere que o pedido de informação vinculativa não exige audiência prévia, uma vez que não afecta o contribuinte, nem lhe coarcta quaisquer direitos.

Note-se finalmente que, por exemplo, no pedido de revisão da matéria colectável, a própria lei estabelece um regime próprio e especial para a participação do contribuinte, que, sem prejuízo de o contribuinte já ter exercido o direito de audição consagrado no art. 60º, ali se realiza através da intervenção de um perito da sua confiança (art. 91º/1 da LGT). A participação do contribuinte concretiza-se, no âmbito deste pedido, pelo debate contraditório entre o dito perito e aquele que for indicado pela administração fiscal, não sendo de exigir nova pronúncia daquele, por si mesmo.²⁹

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal

O art. 65º do CPPT versa sobre o reconhecimento dos benefícios fiscais que anteriormente estava previsto no EBF. Com a excepção dos automáticos (aqueles que

²⁹ Neste sentido, veja-se o disposto no Acórdão STA 59750 de 29/10/2003 relativamente ao pedido de revisão da matéria colectável: “o recorrente solicitou a sua revisão, o que concretizou uma nova pronúncia sua”.

resultam expressamente da lei), geralmente os benefícios fiscais estão dependentes de reconhecimento pela administração fiscal, da iniciativa do contribuinte através de requerimento dirigido ao serviço competente para a liquidação do tributo a que se refere o benefício e instruído nos termos que as normas que concedem os benefícios exigirem.

Esta alínea refere-se em concreto à revogação do benefício que, nos termos do art. 12º/1 do EBF, “tem por consequência a reposição automática da tributação-regra”, consagrando o direito de audição antes daquela decisão da administração fiscal, como se extrai, aliás, do n.º 4 do artigo em apreço³⁰, tudo se concretizando pois numa hipótese de dever de audição antes de uma decisão desfavorável.

Também no que tange à audição antes de actos administrativos em matéria fiscal, urge tecer alguns comentários. Consideram-se como tais os actos finais de procedimentos administrativos que, não constituindo um procedimento de liquidação, culminem em decisões de matérias tributárias³¹, como sejam as decisões em procedimentos de derrogação de sigilo bancário ou aplicação de normas anti-abuso, entre outros.

Em alguns destes casos, a própria lei prevê especificamente a forma de concretização do direito de audição. Por exemplo, na derrogação do sigilo bancário, tal direito está consagrado no art. 63º-B/5. Saliente-se, aliás, que, nos termos desta norma e a título excepcional, é dispensada a audição do contribuinte nos casos do n.º 1 do art. 63º-B. Esta excepção à regra estabelecida no art. 60º da LGT explica-se atenta a hipótese especialmente gravosa ali prevista (indícios da prática de crime ou de falsas declarações), em que a audição prévia à decisão poderia facilmente colocar em causa os fins do procedimento. Note-se que tal compressão do direito de audição não acontece nas hipóteses dos n.º 2 e 3 do art. 63º-B da LGT, e que, mesmo nos casos do n.º 1, o contribuinte poderá sempre impugnar a decisão

³⁰ O art. 12º/4 do EBF reza o seguinte: “o acto administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável nem pode rescindir-se o respectivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por acto unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele acto pode ser revogado”.

³¹ Neste sentido, veja-se Casalta Nabais (2003:366).

(art. 146º-B do CPPT). Acresce ainda que a extensão da derrogação do sigilo bancário a familiares ou terceiros que tenham relações especiais com o contribuinte inspeccionado, para além de carecer de autorização judicial expressa, exige ainda audiência prévia (art. 63º-B/8 da LGT)³².

Também o art. 63º do CPPT exige a audiência prévia do contribuinte para aplicação das disposições anti-abuso³³, direito que, para efeitos deste procedimento, deverá ser exercido no prazo de 30 dias após a notificação do contribuinte, por carta registada (63º/5).

d) Direito de audiência antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção

A avaliação directa traduz-se em operações de cálculo com regras bem definidas (cujo melhor exemplo são os impostos sobre o rendimento), mesmo nos casos que exige uma avaliação dos bens sujeitos a imposto, designadamente os impostos sobre o património³⁴.

A avaliação indirecta é excepcional (é subsidiária da directa, segundo o art. 85º/1 da LGT), daí que só possa ser aplicada na pendência dos casos enumerados no art. 87º da LGT. Se o regime simplificado é de aplicação facultativa e por isto não gera controvérsia, o mesmo não é verdade para os restantes casos em que se recorre à avaliação indirecta. Ainda que a constitucionalidade da avaliação indirecta seja questionada por alguma doutrina, invocando para o efeito o disposto nos art. 103º/3 e 104º/1 e 2 da CRP, sob o ponto de vista prático, consubstancia-se num mecanismo de penalização dos contribuintes incumpridores, incluindo-os no sistema fiscal.

³² Com este entendimento, salientamos o Acórdão STA n.º 61770 de 16/02/2005.

³³ Esta matéria, prevista no art. 38º/2 da LGT, é qualificada por Faveiro (2002:605) como “uma nova instituição correctiva dos negócios viciosos”. Sobre a cláusula-geral anti-abuso da LGT, veja-se Leite de Campos (2005:46-54).

³⁴ De facto, a reforma da tributação do património de 2003 instituiu um novo regime de avaliações que conseguiu limitar a tão criticada margem de subjectividade do sistema antigo. Ainda que assente em regras objectivas, a legislação actual admite a possibilidade de ser requerida uma nova avaliação, nos termos dos art. 74º, 75º e 76º do CIMI, podendo o sujeito passivo integrar a comissão da segunda avaliação.

Compete à administração fiscal, nos termos do art. 74º/3 da LGT, “o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação” e o art. 77º/4 obriga à fundamentação dos pressupostos de aplicação da avaliação indirecta (ou melhor, dos pressupostos inviabilizadores da determinação directa da matéria colectável) que constam do art. 87º, com a excepção, pelos motivos atrás apresentados, da aplicação do regime simplificado. O art. 77º/5 obriga ainda à inclusão na fundamentação das razões da não aceitação das justificações do contribuinte, no caso da aplicação dos métodos indirectos se basear no facto de a “matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei” (art. 87º/c))³⁵. A decisão de aplicação deste procedimento é pois precedida do exercício do direito de audição, sem embargo da alteração recente, introduzida pela Lei n.º 55-B/2004 de 30/12, com carácter interpretativo, que dispensa o direito de audição se houver relatório de inspecção. De facto, no decurso do procedimento de inspecção, pode concluir-se pela necessidade de aplicação de métodos indirectos e, estando consagrado o direito de audição antes da sua conclusão, seria redundante o seu exercício, até porque no projecto de relatório de inspecção estariam plasmadas as razões que determinaram a decisão de aplicar métodos indirectos³⁶.

O Acórdão do STA n.º 5409 de 18/5/2005 merece ser referido aqui e agora pela sua pertinência nesta matéria. A Fazenda Pública recorreu de uma sentença proferida, fruto de uma impugnação judicial relativamente a uma liquidação de IRS com base na omissão do direito de audição antes da decisão de aplicação métodos indirectos. Importa referir que o contribuinte foi convidado a exercê-lo mediante notificação do projecto de conclusões do relatório de inspecção, “dele constando quer a decisão de aplicação de métodos indirectos,

³⁵ Refira-se ainda que a aplicação da avaliação indirecta com base neste critério só pode ter lugar a partir do quarto ano de actividade do sujeito passivo e no caso de este não apresentar razões justificativas daquele afastamento na declaração de liquidação (art. 89º/1 da LGT).

³⁶ No âmbito do RCPIT, refira-se que o art. 10º determina que “a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei”.

quer a quantificação da matéria colectável que conduz à liquidação do imposto”. Foi concedido provimento ao recurso³⁷.

Finalmente, note-se que na própria aplicação de métodos indirectos, a lei dá alguma abertura para a participação do contribuinte, ao permitir, na fase de audiência prévia àquela decisão, que ele prove possuir rendimento inferior ao presumido (art. 89º-A/3 da LGT).

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

Já foi dito que o procedimento de inspecção está regulado no RCPIT, cujo art. 2º sintetiza os respectivos objectivos: “a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias”. Os art. 5º e 8º do RCPIT insistem no princípio do contraditório, concretizado ao longo do procedimento de inspecção pela possibilidade de o sujeito passivo ou obrigado tributário (podendo estar acompanhado de perito especializado) estar presente quando a administração fiscal pratica os actos de inspecção nas suas instalações e pela obrigatoriedade da sua presença (bem como de técnicos e revisores oficiais de contas e de representantes legais) nos casos em que seja indispensável para o apuramento da verdade material (art. 54º). Como notam Leite de Campos *et al* (2003:596), a presença e assistência previstas neste artigo “devem entender-se como oportunidades de intervenção activa por parte da entidade inspeccionada no procedimento de inspecção, fazendo ouvir a sua posição perante os factos concretos que à inspecção tributária se forem deparando no desenvolvimento da acção de inspecção”.

O procedimento de inspecção é concluído com a notificação do relatório final de inspecção ao contribuinte (art. 62º/2) e é precisamente antes deste momento que a participação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários na formação das decisões, prevista no preâmbulo do DL n.º 413/98 de 31/12, atinge a sua máxima expressão no RCPIT: no art. 60º exige-se expressamente que finda a prática de actos de inspecção que possam

³⁷ Anterior à alteração deste preceito, veja-se o Acórdão do STA n.º 60174 de 15/10/2003, que decidiu exactamente em sentido contrário num caso semelhante, em que estava em causa a preterição do direito de audição na decisão por métodos indirectos, fundamentada e notificada com o projecto do relatório de inspecção.

ter consequências desfavoráveis, sob o ponto de vista tributário, para a entidade inspeccionada, esta deve ser notificada para o exercício do direito de audição no prazo de 10 a 15 dias, sendo-lhe enviados para o efeito o projecto de relatório, os actos que poderá originar e a respectiva fundamentação. Embora não conste expressamente do conteúdo obrigatório do relatório de inspecção (art. 62º/3), devem ser considerados na sua fundamentação, segundo Leite de Campos *et al* (2003:602), “os elementos novos que eventualmente forem suscitados pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no exercício do direito de audição”³⁸. Acompanhamos esta posição em virtude da conjugação do art. 60º/7 da LGT com o art. 63º/1 do RCPIT.

Em todo o caso, não é negligenciável “um novo” direito de audição no caso de o sentido da decisão constante no projecto de relatório ser alterado pelo órgão superior³⁹, ou se baseie em factos novos⁴⁰, revelando-se desfavorável para o contribuinte.

5. O direito de audição não incluído no art. 60º da LGT

Na esteira do direito sancionatório em sede de direito fiscal, regulamentado no RGIT, a administração fiscal instaura processos contra-ordenacionais e processos penais, em função da qualificação das infracções cometidas (infracções contra-ordenacionais e crimes tributários, respectivamente). O RGIT consagra pois as sanções aplicáveis que, para as infracções contra-ordenacionais, consubstanciam-se nas coimas e, para os crimes, nas penas de prisão e de multa. Ainda que o processo penal tributário (previsto nos art. 35º-50º do RGIT) seja iniciado pela fase de inquérito, que pode caber aos órgãos da administração (art. 41º e 42º), a aplicação das respectivas sanções está fora da esfera de poderes da administração fiscal. Ora, estando uma boa parte da disciplina do processo penal tributário prevista no

³⁸ Também Faveiro (2002:977) defende que, na decisão final, devem ser “apreciadas e objecto de juízo e pronúncia os elementos de identificação, qualificação e quantificação que, sendo invocados na audição prévia, e respeitando ao objecto em causa, não constem do projecto ou proposta decisória”.

³⁹ Neste sentido, Machete (1999:324): “no caso do órgão competente para a decisão se decidir afinal por um acto diferente do proposto pelo instrutor, já a audição prévia se tornará obrigatória”.

⁴⁰ Neste sentido, veja-se o Acórdão STA n.º 5733 de 13/7/2005.

Código de Processo Penal, não compete aqui e agora tratá-la por estarmos no âmbito do procedimento, pelo que cingir-nos-emos ao processo de contra-ordenação.

A instauração do processo de contra-ordenação é da competência da administração fiscal (art. 67º do RGIT), bem como a decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias (art. 52º), sem prejuízo de poder ser interposto recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 20 dias após a notificação do contribuinte (art. 80º). Mas o que nos interessa relevar é que o exercício do direito de audição, que assume uma dimensão proeminente, visto estar em causa o direito de defesa⁴¹, constitui uma componente fundamental no procedimento de contra-ordenação. Aliás, a sua preterição constitui, nos termos do art. 63º/1/c), uma nulidade insuprível. O art. 70º/1 determina que logo após a instrução do processo de contra-ordenação, deverá ser notificado ao arguido, segundo as regras do CPPT, “o facto ou factos apurados no processo de contra-ordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que no prazo de 10 dias pode apresentar defesa⁴² e juntar ao processo os elementos probatórios que entender (...)”. Quando o processo é instaurado com base em auto de notícia (art. 57º-59º), caso em que se dispensa a investigação e instrução (art. 69º), poderá servir a cópia do auto para descrever os factos que deverão ser notificados ao arguido (art. 70º/3).

Para além das normas sancionatórias, há que considerar o disposto no art. 23º da LGT que acolhe a reversão da execução fiscal, ainda que de forma subsidiária, exigindo-se também o respeito pelo direito de audição do responsável subsidiário antes do início do procedimento de execução⁴³.

6. Conclusões

⁴¹ Como vimos, nestes casos, tanto o CPA como a CRP são muito mais exigentes no que à protecção deste direito diz respeito.

⁴² Segundo o art. 71º/1 do RGIT, “a defesa do arguido pode ser produzida verbalmente no serviço tributário competente”.

⁴³ O Ofício-Circulado n.º 60043/2005, de 25 de Janeiro da DSJT reitera e desenvolve esta exigência. Veja-se também o Acórdão do TCA- Norte n.º147/05 de 14/07/2005.

O direito de audição consagrado no art. 60º da LGT representa o cumprimento do modelo de administração participada postulado constitucionalmente. Também ajuda a concretizar o princípio da legalidade, funcionando como um mecanismo de controlo pelo contribuinte e de auto-controlo pela administração fiscal. Engloba simultaneamente o direito de pronúncia sobre o projecto de decisão da administração e o de invocar argumentos novos e pertinentes que possam levar aquela a alterar o sentido do projecto de decisão em sentido favorável ao contribuinte. Impõe-se que a decisão final tenha em conta os argumentos carreados pelo contribuinte, ou que fundamente a sua dispensa, sob pena de invalidade.

Este modelo procedimental também tem por escopo gerar consensos, evitando os processos judiciais. Paradoxalmente, o mecanismo de exercício do direito de audição parece ter um efeito perverso nas relações entre os contribuintes e a administração fiscal, dada a quantidade de processos contenciosos espoletados pela sua não observância, do que, ainda que não existam estatísticas, resulta, não raro, a perda de receitas fiscais. É comum encontrar na jurisprudência que a violação do art. 60º da LGT constitui omissão de uma formalidade essencial no procedimento, susceptível de influenciar a decisão, ferindo de invalidade o acto tributário e por isso susceptível de anulabilidade. Pode ser requerida a anulação do acto final a nível gracioso, mediante reclamação (art. 70º/1 e 99º/d) do CPPT), deduzida no prazo de 120 dias para este efeito⁴⁴. A decisão da reclamação graciosa poderá ser ainda contestada por recurso hierárquico a apresentar no prazo de 30 dias a contar da data da notificação ou do indeferimento tácito (art. 66º/2 e 76º do CPPT e 57º/5 e 80º da LGT), ou por impugnação judicial no prazo de 90 dias a contar da data em que se formou a presunção do indeferimento tácito da reclamação (art. 57º/5 da LGT, 102º/1/d) e 106º do CPPT), ou de 15 dias no caso de indeferimento expresso (art. 102º/2 do CPPT). Do indeferimento do recurso hierárquico,

⁴⁴ A Lei 60-A/2005 de 30 de Dezembro extinguiu o prazo especial de um ano, estabelecido no n.º 2 deste preceito, aplicável aos casos de preterição de formalidades essenciais, de que é exemplo, como vimos, o direito de audição, alargando, no entanto, o prazo geral para a dedução de reclamação graciosa de 90 para 120 dias. Refira-se ainda que, segundo o art. 68º/2 do CPPT, não poderá ser apresentada reclamação graciosa se tiver sido interposta impugnação judicial com base nos mesmos factos. Da conjugação deste preceito com os n.º 3 e 4 do art. 111º do CPPT, infere-se que não deve haver cumulações simultâneas de impugnações judiciais e administrativas com o mesmo fundamento (neste sentido, veja-se o Acórdão STA n.º 61132 de 17/3/2004).

poderá o contribuinte recorrer contenciosamente, desde que não tenha apresentado anteriormente impugnação judicial com o mesmo fundamento (art. 76º/2 do CPPT)⁴⁵.

Também poderá o contribuinte optar directamente pela via judicial, isto é, não interpondo previamente recurso gracioso, mediante impugnação judicial a deduzir no prazo de 90 dias contados nos termos do art. 102º/1 do CPPT. Reitere-se que, ao nível judicial, a demonstração da irredetubibilidade da administração face aos argumentos aduzidos pelo contribuinte no exercício do direito de audição, sem expor os motivos da sua aceitação ou rejeição, pode constituir razão para a anulação da sua decisão.

O art. 60º representa a regra fundamental do direito de audição em matéria fiscal. Não esgota, porém, o conteúdo de tal direito, existindo normas que acabam por concretizá-lo ou moldá-lo a situações concretas, designadamente os já referidos art. 91º e ss. da LGT (para a revisão da matéria colectável) e 63º-B da LGT (para a derrogação do dever de sigilo bancário), e outras que se aplicam a casos nele não contemplados, de que é exemplo o art. 23º da LGT (reversão do processo de execução fiscal).

Refira-se, por fim, que as alterações ao art. 60º da LGT, feitas em nome da simplicidade e eficiência do procedimento e ao abrigo de argumentos colhidos em situações de eventual (ab)uso do direito de audição como medida dilatória por parte de alguns contribuintes, parecem fazer crer que o excesso de “garantismo” daquele direito fora uma barreira à celeridade de actuação da administração fiscal. No entanto, afigura-se-nos que, num ciclo económico em que as receitas fiscais representam um instrumento fundamental no equilíbrio orçamental, a sua arrecadação poderia ser mais eficaz se os contribuintes sentissem verdadeiramente que participam nas decisões que lhes dizem respeito, mesmo quando relacionadas com o pagamento de impostos.

7. Bibliografia

⁴⁵ Do art. 109º/1 do CPA, aplicável subsidiariamente ao procedimento tributário, resulta que o recurso hierárquico presume-se tacitamente indeferido ao fim de 60 dias, em virtude de este ser o prazo máximo para a sua decisão (art. 66º/5 do CPPT).

BOTELHO, ESTEVES e PINHO, “Código do Procedimento Administrativo, Anotado-Comentado e Jurisprudência”, Almedina, Coimbra 5ª Edição, 2002.

BRÁS CARLOS, ANTUNES ABREU, RIBEIRO DURÃO e PIMENTA, “Guia dos Impostos em Portugal- 2005”, Quid Juris, Lisboa, 2005.

CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 2ª Edição, 2003.

CAUPERS, “Introdução ao Direito Administrativo” Âncora Editora, Lisboa 7ª Edição, 2003.

FAVEIRO, “O Estatuto do Contribuinte- A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito”, Coimbra Editora, 2002.

FERNANDES FERREIRA e GUIMARÃES “O Novo Código de Procedimento e de Processo Tributário (notas e novidades dispersas)”, FISCO, n.º 90/91 Setembro 2000, Ano XI., pg. 53 a 73.

FIGUEIREDO DIAS e OLIVEIRA, “Direito Administrativo,” CEFA, Coimbra, 2ª Edição, 2003.

FREITAS do AMARAL, “Curso de Direito Administrativo, Vol. II,” Almedina, Coimbra, 2002.

FREITAS PEREIRA, “Fiscalidade”, Almedina, Coimbra, 2005.

GOMES CANOTILHO, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, Almedina, Coimbra 7ª Edição 2003.

GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Coimbra Editora, 1993.

LEITE de CAMPOS, “A Cláusula Geral Anti-Abuso: artigo 38º, nº2 da Lei Geral (e artigo 46º, 10 do CIRC)”, Revisores e Empresas, n.º 29, Abril-Junho de 2005, Ano 7, pg. 46 a 54.

LEITE de CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, Vislis, Lisboa, 3ª Edição, 2003.

LEITE de CAMPOS, D. e LEITE de CAMPOS, M. “Direito Tributário”, Almedina, Coimbra, 2ª Edição, 2000.

LIMA GUERREIRO, “Lei Geral Tributária Anotada”, Rei dos Livros, Lisboa 2001.

MACHETE, “A Audição Prévia do Contribuinte” in “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Vislis, Lisboa, 1999, pg.299 a 335.

OLIVEIRA, GONÇALVES e AMORIM, “Código do Procedimento Administrativo Anotado”, Almedina, Coimbra, 2ª Edição, 1997.

SALDANHA SANCHES, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 2ª Edição, 2002.

VALENTE TORRÃO, “Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado”, Almedina, Coimbra, 2005.

VIEIRA de ANDRADE, “Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2004.

Acórdãos: www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Constitucional 353/2005, de 29 de Julho- D.R. n.º 145 Série II.

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

Acórdão n.º 5733 de 13-07-2005

Acórdão n.º 5409 de 18-05-2005

Acórdão n.º 61770 de 16-02-2005

Acórdão n.º 61770 de 16-02-2005

Acórdão n.º 61132 de 17-03-2004

Acórdão n.º 59750 de 29-10-2003

Acórdão n.º 60174 de 15-10-2003

Acórdão n.º 60079 de 2-07-2003

Acórdão n.º 59363 de 14-05-2003

Acórdão n.º 58363 de 13-11-2002

Acórdão n.º 58272 de 30-10-2002

Acórdão n.º 57334 de 27-02-2002

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 20/04 de 12-04-2005, CT-2ª Secção

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 6596/02 de 25-05-2004, CT-1º Juízo Liquidatário

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 330/03, de 27-05-2003,
CT-2.ª Secção

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, Processo n.º147/05.7BEPNFde
14-07-2005, CT-2ª Secção

Legislação: CD do Manual dos Revisores Oficiais de Contas

Instruções Administrativas: www.dgci.min-financas.pt

