

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL**

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

0269/14.3BEMDL

9 de março de 2022

Isabel Marques Da Silva

**DESCRITORES**

Recurso de revista &gt; Não admissão do recurso

**SUMÁRIO**

N.D.

**TEXTO INTEGRAL**

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 - A....., com os sinais dos autos, vem ao abrigo do disposto no artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 30 de setembro de 2021, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgara procedente a impugnação judicial deduzida do indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra acto tributário de liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2008, revogando a sentença recorrida e julgando totalmente improcedente a impugnação.

O recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1.O presente recurso vem interposto do acórdão proferido pelo Venerando Tribunal Central Administrativo Norte, que julgou procedente o recurso apresentado pela Fazenda Pública, revogando a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, que julgou procedente a impugnação deduzida pelo ora recorrente.

2. Todavia, face aos factos e ao direito aplicável, deve a pretensão do recorrente ser julgada procedente,

por provada e, em consequência, ser confirmada a decisão proferida em 1ª instância, revogando, assim, o douto Acórdão de que ora se recorre.

3. O art.º 285º, n.º 1, estabelece os requisitos de admissibilidade do recurso de revista.

4. Com efeito, estamos perante uma questão jurídica de especial complexidade, quando a sua solução envolve a aplicação e ligação a diversos regimes legais e institutos jurídicos e, igualmente, na circunstância de o seu tratamento ter suscitado dúvidas sérias, ao nível da jurisprudência, ou da doutrina.

5. Nessa conformidade, tem-se considerado que estamos perante assunto de relevância social fundamental, quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou quando tenha repercussão de grande impacto na comunidade.

6. Salvo o devido respeito, que é muito, no entendimento do ora recorrente o caso em apreço enquadra-se no requisito ora exposto, tendo em conta as decisões díspares proferidas nos presentes autos, em sede de 1ª e 2ª instâncias, importando, por isso, que o STA crie uma orientação uniformizadora de apreciação de casos idênticos ao da presente lide.

7. Relativamente ao pressuposto da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, tem-se entendido que este se justifica quando questões relevantes sejam tratadas pelas instâncias, de forma pouco consistente ou contraditória, o que, no entendimento do ora recorrente, se verificou, nos presentes autos, pelo que só com a intervenção do STA, e com a admissão do presente recurso, estarão reunidas as condições necessárias para se dissiparem dúvidas sobre o quadro legal que regula a situação em causa, e assim lograr uma melhor aplicação do Direito.

8. Pelo que, atento o exposto, o presente recurso preenche os pressupostos contidos no nº 1 do art.º 285º do CPTT, devendo, em consequência, ser admitido.

9. No que concerne à preterição do direito de audiência prévia nos procedimentos de 2º grau, importa, neste âmbito, apurar se a audiência do recorrente, antes da decisão da reclamação graciosa, esgota e afasta esse seu direito de ser ouvido no sequente procedimento de segundo grau, despoletado pela interposição do recurso hierárquico.

10. Neste sentido, a Fazenda Pública defende que, tendo sido concedido ao recorrente o direito de audiência prévia em sede de reclamação graciosa, a não concretização desse mesmo direito antes do indeferimento do recuso hierárquico não consubstanciaria formalidade indispensável conducente ao correspondente vício procedimental, por ausência de factos novos, antes configurando um procedimento de 2.º grau, verdadeiro reexame da situação anterior e, daí que um novo momento de audiência se transformasse em formalidade

inútil, não podendo o recorrente concordar com tal argumentação.

11. Porquanto, foram suscitadas questões novas em sede de recurso hierárquico, pelo que, deveria ter sido concedido ao contribuinte a possibilidade de exercer o direito de audiência previamente à liquidação pois, a verdade é que, a apresentação e apreciação administrativa da reclamação graciosa não sana o vício de audiência prévia antes da liquidação.

12. Sendo certo que, o direito de audiência prévia antes da liquidação não se confunde com o direito de audiência prévia antes do indeferimento da reclamação graciosa, muito menos com o direito de reclamação graciosa. - cfr. Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 24/01/2018, no âmbito do processo 0756/17, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

13. Ora, a preterição daquela formalidade prévia à liquidação - concessão ao contribuinte, ora recorrente, da oportunidade de exercer o seu direito de audiência prévia - não se degradou em formalidade legal não essencial, tão pouco se pode considerar sanada, isto porque, nada garante, em abstrato, que se fosse dada essa oportunidade ao contribuinte, a liquidação final de imposto, ainda assim, seria necessariamente a mesma.

14. Pois, a verdade é que, a Lei Geral Tributária, consagra expressamente o direito de audiência como uma das garantias dos contribuintes, concretizando-o, aliás, enquanto verdadeiro princípio do exercício contraditório e participação dos administrados nas decisões proferidas pela Administração Tributária que lhes digam respeito.

15. Logo, a audiência anterior do contribuinte, não afasta o direito de ser ouvido no sequente procedimento de segundo grau, despoletado pela interposição do recurso hierárquico, pois a argumentação é diferente daquela que suscitou na reclamação graciosa.

16. Neste conspecto, sustenta a ora recorrida que, porque foi concedido ao contribuinte, ora recorrente, a possibilidade de exercer o direito de audiência previamente à reclamação graciosa; direito esse que o recorrente fez valer, a AT já não tinha que lhe conceder essa possibilidade previamente à decisão do recurso hierárquico, socorrendo-se do disposto no art.º 60º, nº3 da Lei Geral Tributária.

17. Ora, salvo o devido respeito, não pode, o recorrente, acolher tal argumento, isto porque, tal entendimento, tem na sua génese uma restrição do direito de participação dos contribuintes, que não pode ser, de modo algum, subscrito.

18. Do art.º 60º, nº3 da LGT emerge que a dispensa de audiência prévia aí prevista, se refere ao procedimento antes da liquidação e ao momento anterior à prática do ato final desse procedimento (a liquidação propriamente dita).

19. Sendo que, “in casu”, não é o direito de audiência antes da liquidação que está em causa; é esse direito relativamente ao recurso hierárquico que foi interposto da decisão da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação, pelo que, não se vislumbra como se pode aplicar aquele normativo à situação aqui em análise.

20. Pois, não é apenas a letra da lei a não dar cobertura ao entendimento do Acórdão aqui em reapreciação, mas também a razão de ser que preside ao instituto da audiência prévia, impondo-se à AT como um dever, e ao contribuinte como um direito, não permitindo extrair argumento algum a favor da dispensa da audiência previamente à decisão do recurso hierárquico.

Nestes termos e nos melhores de direito, e sempre com o mui douto suprimento de V. Ex<sup>as</sup>. Colendos Conselheiros, atentos os fundamentos explanados e as normas legais invocadas, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado e, em consequência, ser revogado o douto Acórdão recorrido.

Assim se fazendo a sempre e acostumada justiça!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Ministério Público não emitiu parecer sobre a admissão da revista.

4 - Dá-se por reproduzido o probatório fixado no acórdão sob escrutínio (cfr. fls. 4 a 8 da respectiva numeração autónoma).

Cumpra decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

5 - Apreciando.

5.1 Dos pressupostos legais do recurso de revista.

O presente recurso foi interposto e admitido como recurso de revista, havendo, agora, que proceder à apreciação preliminar sumária da verificação in casu dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, ex vi do n.º 6 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Dispõe o artigo 285.º do CPPT, na redacção vigente, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver,

excecionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 - A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 - Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

4 - O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 - Na revista de decisão de atribuição ou recusa de providência cautelar, o Supremo Tribunal Administrativo, quando não confirme a decisão recorrida, substitui-a por acórdão que decide a questão controvertida, aplicando os critérios de atribuição das providências cautelares por referência à matéria de facto fixada nas instâncias.

6 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Tributário.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito artigo a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo - o de que em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito - devendo este recurso funcionar como uma válvula de segurança do sistema e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de relevância jurídica fundamental verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já relevância social fundamental verificar-se-á quando a situação

apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.».

Constitui igualmente jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que atento o carácter extraordinário do recurso excepcional de revista não cabem no seu âmbito a apreciação de alegadas nulidades da decisão recorrida, devendo estas, ao invés, ser arguidas em reclamação para o Tribunal recorrido, nos termos do disposto no artigo 615.º n.º 4 do Código de Processo Civil.

Finalmente, também as questões de inconstitucionalidade não constituem objecto específico do recurso de revista, porquanto para estas existe recurso para o Tribunal Constitucional.

Vejamos.

O acórdão do TCA Norte do qual o recorrente pretende revista concedeu provimento ao recurso da AT de sentença do TAF de Mirandela que julgara procedente a impugnação deduzida do indeferimento do recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto liquidação de IRS de 2008, por preterição do dever de audiência prévia antes do indeferimento do recurso hierárquico, que a AT julgara ilegalmente dispensado.

O TCA Norte, apoiando-se na jurisprudência deste STA, que cita e transcreve, considerou que embora a dispensa de audiência prévia ao indeferimento do recurso hierárquico tenha sido ilegalmente determinada, essa ilegalidade apenas pode afectar a decisão do recurso hierárquico, não podendo conduzir à anulação da liquidação impugnada, porquanto, como facilmente se apreende, a verificação de um vício de forma no procedimento de recurso hierárquico não pode projectar efeitos invalidantes sobre o acto tributário de liquidação que o antecede. Apelando ao decidido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Janeiro de 2016, proferido no Processo nº 174/15, integralmente disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), que, entre outros, se debruçou sobre esta questão, "(...) esse vício procedimental afectará, porventura, a decisão produzida no recurso hierárquico e, eventualmente, a decisão da reclamação graciosa, mas não projecta efeitos invalidantes sobre o próprio acto de liquidação, anterior à eventual ocorrência de tal vício e que, assim sendo, nem sequer poderia determinar o sentido da decisão da reclamação graciosa". (No mesmo

sentido, cfr. os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Junho de 2004, 15 de Outubro de 2008 e 25 de Junho de 2009, proferidos, respectivamente, nos Processos nºs 1877/03, 542/08 e 345/09, todos integralmente disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)). – cfr. acórdão recorrido, a fls. 12/13 da respectiva numeração autónoma.

Mais considerou o TCA Norte no acórdão sindicado que embora a consequência decorrente da preterição da audiência prévia no recurso hierárquico fosse a de anular a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, tendo em vista assegurar o exercício do direito de audição prévia e, ulteriormente, a prolação de nova decisão no âmbito do referido procedimento, no caso concreto se impunha “ver a questão de outra perspectiva”, porquanto a sentença de 1.ª instância conheceu já de todas as ilegalidades invocadas pelo ora Recorrido como fundamento da impugnação (...) tendo concluído pela sua improcedência (excepto, como vimos, quanto à falta de audição prévia antes da decisão de indeferimento do recurso hierárquico). Daí que como o Supremo Tribunal Administrativo vem afirmando de forma unânime – cfr., por todos, o Acórdão de 11 de Setembro de 2013, proferido no Processo nº 1138/12, integralmente disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): “I - Constituindo embora o acto administrativo de indeferimento do recurso hierárquico o objecto imediato da impugnação judicial, é, contudo, o acto de liquidação - seu objecto mediato - que verdadeiramente se controverte na impugnação. II - Julgando-se a impugnação improcedente quanto aos actos de liquidação impugnados, por inverificação dos vícios que lhe são imputados, e procedente quanto ao vício formal de preterição do direito de audição em sede de recurso hierárquico, a parte dispositiva da sentença não pode deixar de consagrar a improcedência total da impugnação, condenando apenas a impugnante no pagamento das respectivas custas. III - Irreleva para essa decisão final que a preterição da formalidade da audição prévia se degrade ou não em formalidade não essencial, visto que, nos termos do disposto no art. 111º, nºs 3 e 4 do CPPT, existe uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo na apreciação de um mesmo acto tributário.” (sublinhado nosso). Ou seja, uma vez que na sentença proferida nos autos foram conhecidas todas as ilegalidades assacadas quer à liquidação, quer aos actos praticados no âmbito da reclamação graciosa, quer no próprio recurso hierárquico, não era possível, tal como se fez na sentença recorrida, julgar procedente a impugnação, com a consequente anulação da liquidação impugnada, apenas com fundamento na preterição da audição prévia no âmbito do recurso hierárquico, improcedendo todas as restantes questões.

É do assim decidido que o recorrente pretende revista, alegando que a questão tem relevância jurídica e social fundamental e a admissão do recurso é necessária para melhor aplicação do direito tendo em conta as decisões díspares proferidas nos presentes autos, em sede de 1ª e 2ª instâncias, importando, por isso, que o STA crie uma orientação uniformizadora de apreciação de casos idênticos ao da presente lide e para se dissiparem dúvidas sobre o quadro legal que regula a situação em causa, e assim lograr uma melhor aplicação do Direito – cfr. conclusões 5 a 7 das suas alegações de recurso.

Manifestamente, a alegação do recorrente não colhe.

Nem a questão se revela particularmente complexa, nem se justifica a intervenção deste STA, porquanto o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre a questão, como resulta à evidência das transcrições efectuadas no acórdão. Também o acórdão recorrido nenhuma censura merece, antes constitui um modelo de clareza e coerência.

Não há, pois, razão que justifique a admissão da revista, pelo que esta não será admitida.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso de revista, por não se mostrarem preenchidos os respectivos pressupostos legais.

Custas do incidente pelo recorrente.

Lisboa, 9 de março de 2022. - Isabel Marques da Silva (relatora) - Francisco Rothes - Aragão Seia.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>