

# FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

## TRIBUTAÇÃO DO INVESTIMENTO ESTRANGEIRO 2

.....  
M. CASTELO BRANCO: LEGALIDADE DOS LIMITES  
AO INVESTIMENTO ESTRANGEIRO

J. L. SALDANHA SANCHES: POLÍTICA TRIBUTÁRIA  
E INVESTIMENTO ESTRANGEIRO

RUI BARREIRA: LIQUIDAÇÃO DE INVESTIMENTOS  
E EXPORTAÇÃO DE RESULTADOS

M. TEIXEIRA DE ABREU: «ROYALTIES»  
E TRANSFERÊNCIAS DE TECNOLOGIA

M. FREITAS PEREIRA: COMENTÁRIO

ABRIL 91  
ANO 3  
MENSAL  
1000\$00

30

- |   |   |
|---|---|
| <p><b>2</b> Nota de abertura<br/>Os preços de transferência por acordo</p> <p><b>3</b> Manuel Castelo Branco<br/>O problema da legalidade das limitações ao investimento estrangeiro</p> <p><b>11</b> J. L. Saldanha Sanches<br/>Política tributária e investimento estrangeiro: alguns aspectos da tributação de não-residentes</p> <p><b>18</b> Rui Barreira<br/>Liquidação de investimentos e exportação de resultados</p> | <p><b>23</b> Miguel Teixeira de Abreu<br/>«Royalties» e transferências de tecnologia</p> <p><b>30</b> M. H. de Freitas Pereira<br/>Aspectos fiscais relativos a «royalties» e transferências de tecnologia</p> <p><b>37</b> Jurisprudência<br/> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Fundamentação do acto tributário</li> <li>■ O princípio da boa-fé na produção legislativa</li> </ul> </p> <p><b>51</b> Decisões Administrativas<br/> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ IRS – Recibos assinados por chancela</li> <li>■ IRS – Dedução da contribuição autárquica</li> <li>■ IRC – Locação financeira</li> </ul> </p> |
|---|---|

## FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo  
 ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa  
 ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44.  
 ■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas, Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897  
 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54 — Telefax: 352 85 15.

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 716 18 34; Fax: 716 18 41 (Ana Gaivotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## Fundamentação do acto tributário

**Recurso n.º 4633**  
**Acórdão de 5 de Dezembro de 1990**

*Assunto:* Incentivo financeiro — Incompetência em razão da matéria — Incentivo fiscal — Fundamentação insuficiente.

*Sumário:*

1 — A secção do contencioso tributário do STA é incompetente, em razão da matéria, para conhecer de recurso contencioso de acto administrativo, na medida em que este indeferiu pedido de concessão dos benefícios financeiros a que se refere o artigo 13 do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Janeiro.

2 — Está insuficientemente fundamentado o acto que indefere pedido de concessão de benefícios fiscais, nos termos do artigo 12.º daquele diploma legal, «em virtude de, à data do requerimento, já se ter iniciado a realização do investimento, conforme elementos constantes do processo».

3 — A singela referência a «elementos constantes do processo», sem os individualizar concretamente, não satisfaz à exigência legal de uma fundamentação suficiente.

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**  
**SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
Contencioso Aduaneiro

Recurso n.º 4633, em que são recorrente EPEDAL — Indústria de Bicicletas e Acessórios, Lda. e recorrido Secretário de Estado do Planeamento e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Doutor Domingos Brandão de Pinho.

Acórdam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Epedal — Indústria de Bicicletas e Acessórios, Lda., com sede em Sangalhos, veio interpor recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário de Estado do Planeamento, de 4 de Outubro de 1984, que lhe indeferiu pedido de concessão de bene-

fícios fiscais e financeiros, nos termos do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Janeiro.

Fundamentou o recurso em vício de forma, por falta de fundamentação, uma vez que a notificação que lhe foi feita é inteiramente omissa quanto aos fundamentos do acto, desconhecendo assim a sua verdadeira motivação, «razão por que a recorrente conclui não ter sido a notificação feita nos termos previstos no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, o qual impõe que sejam fundamentados os actos que decidam em contrário de petição formulada»; e violação de lei, uma vez que «ao apresentar o seu projecto de investimento fez prova do preenchimento de todas as condições de acesso ao SIII (artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 194/80)», apresentou o processo em entidade competente para a sua recepção, «apurou uma pontuação final de 8,25 pontos», pelo que lhe deveriam «ser concedidos os incentivos fiscais e financeiros correspondentes à classe 6», tendo-se assim violado, ao negarem-se-lhe tais incentivos, «o normativo de diversos preceitos do Decreto-Lei n.º 194/80, designadamente o artigo 1.º, 6.º e 8.º a 14.º inclusive».

A autoridade recorrida não respondeu.

A recorrente concluiu as suas alegações do jeito que segue:

«— A notificação do acto recorrido à recorrente, limitou-se a dar a conhecer a existência deste, omitindo o seu teor e fundamentos;

— A Entidade Recorrida estava legalmente obrigada a notificar de forma fundamentada o despacho recorrido (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77 e 268, n.º 3 da CRP);

— A não notificação e fundamentação, nos termos legais, constituiu vício de forma, enfermado o despacho recorrido de tal vício;

— A candidatura da Recorrente ao SIII foi devidamente instruída e a pontuação apurada dava-lhe direito aos incentivos solicitados;

— A denegação destes foi feita

com violação de diversos artigos do Decreto-Lei n.º 194/80, estando o despacho recorrido inquinado de vício de violação de lei;

— Vício que sempre se verificaria dado que o despacho recorrido assenta em errados pressupostos de facto e de direito;

— Errados pressupostos de facto, pois fez seus os pressupostos constantes do parecer do Banco de Portugal, os quais não têm correspondência com a realidade;

— Errados pressupostos de direito, pois os fundamentos de direito invocados não existiam à data da apresentação da candidatura da Recorrente, tendo sido introduzidos por um diploma posterior;

— Mas, mesmo à luz das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 132/83, a recorrente teria direito aos incentivos solicitados;

— Com efeito, de acordo com os critérios definidos por despacho pelas entidades competentes, são aceites as candidaturas referentes a projectos cujos encargos, feitos previamente em activo corpóreo não ultrapassem 20% do valor do investimento projectado;

— Condição que sempre se verificaria relativamente à recorrente, sendo portanto inquestionável o seu direito aos incentivos solicitados;

— A não aplicação desta condição à candidatura da recorrente materializaria a violação dos princípios constitucionais da igualdade e imparcialidade.

Preceitos violados:

— Artigos 5.º, 6.º, 8.º, 13.º, 14.º e 41.º do Decreto-Lei n.º 194/80;

— Artigos 13.º, 266.º, n.º 2 e 268.º, n.º 2 da CRP.»

O Exmo. Magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido da incompetência do tribunal quanto à impugnação do acto, e dada a divisibilidade deste, na parte em que indeferiu os benefícios financeiros requeridos; e pela improcedência do recurso quanto aos benefícios fiscais, por não haver violação de lei, uma vez que o pedido de incentivos ao investimento foi formulado já depois do início deste, como se mostra da encomenda da máquina referida nos autos; nem vício de forma já que o acto tem fundamentação, quer de facto quer de direito, sendo inócuo que a

mesma não conste da notificação respectiva pois esta não se situa no plano da legalidade do acto, antes lhe é posterior.

E, ouvida a recorrente, nos termos do artigo 54 da LPTA, sobre a aludida incompetência, veio dizer ser tal questão «improcedente, dado que a petição de recurso foi devidamente apresentada» — sic.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, mostra-se dos autos, que:

1. Em 15 de Janeiro de 1982, a recorrente requereu ao ministro das Finanças e do Plano — fls.35 —, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Janeiro, «a concessão dos incentivos previstos nas alíneas b), c), h) e i) do artigo 12.º e no artigo 13.º (regime geral de incentivos fiscais e financeiros)».

2. Em 30 de Novembro de 1983, a recorrente enviou ao Banco Pinto e Sotto Mayor — Coimbra, a carta de fls. 151 — cujo teor se tem por reproduzido — donde consta: «Em relação ao início do investimento, a justificação foi que, após a constituição da sociedade, realizamos e investimos o capital social em terrenos e a construção do edifício. De seguida, foi elaborado o estudo económico, o qual, devido a contactos que tivemos de estabelecer, com fornecedores do equipamento e estudo dos mercados para colher dados imprescindíveis à sua elaboração, motivou que o mesmo só estivesse concluído passados alguns meses.»

3. Em 28 de Dezembro de 1983, a filial no Porto do Banco de Portugal enviou ao Núcleo de Acompanhamento do SIII, Departamento Central de Planeamento, com referência ao Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento — regime geral de Incentivos Fiscais e Financeiros e ao dito requerimento da recorrente, o ofício de fls. 212, do seguinte teor: «Sobre o processo em epígrafe e para cumprimento do n.º 2 do artigo 39 do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho, o Banco de Portugal procedeu à verificação da apreciação efectuada pela entidade apresentadora e considerou não estarem reunidas as condições de acesso, em conformidade com o

despacho do sr. ministro das Finanças e do Plano, de 16 de Abril de 1981, dado tratar-se de investimento em curso à data do requerimento. A empresa afirma na s/ carta de 30 de Novembro de 1983, s/ref.ª 335/JA/83, que no ano de 1981 realizou o capital social de 10 000 contos na aquisição de terrenos e na construção dos edifícios fabris.»

4. Em 10 de Fevereiro de 1984, na Direcção-Geral das Alfândegas, foi elaborada a seguinte informação:

«Assunto: SIII — Processo da Empresa Epedal — Indústria de Bicicletas e Acessórios, Lda.

Ref.ª processo n.º 4125 do Departamento Central de Planeamento.

Face à análise do processo, e tendo em atenção a carta do Banco de Portugal de ref.ª 4397/4052-DCEOC data de 28 de Dezembro de 1983, constata-se que a empresa citada em epígrafe não reúne as condições de acesso ao regime previsto no Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho, por violar a alínea a) do artigo 5.º do Decreto-Lei anteriormente mencionado.

Nesta conformidade, parece ser de não propor incentivos fiscais de natureza aduaneira, dando-se disso conhecimento ao Departamento Central de Planeamento.»

5. E os seguintes pareceres:

Em 13 de Fevereiro de 1984 — «Concordo com os termos da informação.»

Em 27 de Fevereiro de 1984: «Concordo. Afigura-se de promover expediente de conformidade para o DCP.»

6. E, em 2 de Maio seguinte, o despacho «Concordo. Elabore-se o expediente.»

7. Finalmente, em 4 de Outubro de 1984, o secretário de Estado do Planeamento, por delegação do Ministro das Finanças e do Plano (Despacho n.º 25/83-IX, de 17 de Agosto, publicado no «Diário da República» n.º 210 — II Série, de 12 de Setembro de 1983), emitiu o acto ora impugnado, do seguinte teor:

«Nos termos do n.º 1 do artigo 41 do Decreto-Lei n.º 194/80, indefiro o pedido de concessão de incentivos fiscais e financeiros apresentado pela Empresa Epedal — Indústria de Bicicletas e Acessórios, Lda., dado que o projecto de investimento em causa

contraria o disposto na alínea a) do artigo 5.º daquele diploma legal, em virtude de, à data do requerimento, já se ter iniciado a realização do investimento, conforme elementos constantes do processo.»

8. O despachante oficial da recorrente tomou conhecimento do aludido indeferimento, em 18 de Dezembro de 1984, através da seguinte nota da Direcção dos Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais, dirigida ao Director da Alfândega do Porto: «Por despacho de 4 de Outubro de 1984, proferido ao abrigo de delegação ministerial pelo senhor secretário de Estado do Planeamento, foi indeferido o pedido de concessão de incentivos fiscais e financeiros apresentado pela empresa Epedal — Indústria de Bicicletas e Acessórios, Lda.

Nesta conformidade, tenho a honra de comunicar a V. Exas., para os devidos efeitos que, por despacho de 18 de Outubro último, determine a imediata liquidação, com pagamento de direitos e demais imposições do bilhete de despacho n.º de ordem 730/82 da Figueira da Foz, processado para mercadoria cujo desalfandegamento foi autorizado nos termos constantes da nota desta Direcção de Serviços n.º 21 788 de 29 de Junho de 1982.

Ao assunto refere-se a nota n.º 15 979, Proc.D.SIII/1165-1, L.º 17, de 28 de Outubro de 1982.»

9. A recorrente interpôs o presente recurso contencioso em 28 de Janeiro de 1985.

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a questão posta pelo Exmo. Magistrado do M.P., da incompetência do tribunal em razão da matéria, «quanto à impugnação do acto na parte em que o mesmo indeferiu os benefícios financeiros também referidos», e dada a sua natureza divisível.

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 32.º, n.º 1, alínea c) e 41.º, n.º 1, alínea b) do ETAF (redacção inicial), competia a esta 2.ª secção o conhecimento dos recursos de actos administrativos do Governo e dos seus membros, respeitantes, nomeadamente, a benefícios fiscais.

A Lei n.º 4/86, de 21 de Março, que alterou, por ratificação, aquele diploma, alargou, todavia, tal esfera de competência, substituindo a expressão

«benefícios fiscais» por «questões fiscais».

Por estas, devem entender-se tanto as resultantes de imposições — resoluções autoritárias — que postulem aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária, em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores, como também das que os dispensem ou isentem delas (benefícios fiscais) — cfr. o artigo 2.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho —, ou, numa perspectiva mais abrangente, as respeitantes «à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal», em suma, «ao regime legal dos tributos».

Cfr. os acórdãos deste tribunal de 9 de Dezembro de 1986, rec. 23 773 e de 27 de Junho de 1990, rec. 3476.

Na verdade, aquela nova competência dos tribunais tributários teve em vista tanto a intenção de desagregar o contencioso administrativo, sempre sobrecarregado de processos, como uniformizar, nos tribunais para tal especializados, o conhecimento de todas as matérias fiscais.

Intenção patente na nova designação de «questões fiscais» que, pois, só pode significar um alargamento da referida competência, por só este ser compatível com as preditas finalidades.

Cfr. o acórdão deste tribunal, de 24 de Abril de 1990 — rec. 10 514.

As questões relativas à concessão — ou denegação — de benefícios fiscais estão assim inseridas na competência desta secção.

Mas já não relativamente aos benefícios financeiros, em relação aos quais, por não terem natureza fiscal, se não verificam aqueles postulados.

Ora, a recorrente requereu a isenção tanto de benefícios fiscais — artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 194/80 —, como financeiros — artigo 13.º —, sendo que o despacho impugnado a todos denegou.

Quanto a estes, não está em causa o aludido regime fiscal mas antes uma actividade financeira, regulada por normas próprias (direito financeiro) — no caso, uma bonificação da taxa de juro dos empréstimos, que nada tem a ver com os impostos, maxime, com os benefícios pela recorrente

pretendidos nesta matéria, referentes a Contribuição Industrial, Imposto Complementar e direitos aduaneiros.

Assim, quanto aos incentivos financeiros, e dada a divisibilidade do mesmo acto — atento o seu conteúdo ou objecto, produção de efeitos jurídicos concretos perfeitamente dissociáveis, fiscais e financeiros, com a possibilidade da sua subsistência específica — uns ou outros de per si —, na ordem jurídica (cfr. os acórdãos deste Tribunal Pleno, de 13 de Fevereiro de 1980 in Acórdãos Doutr. 226-1169 e da 1.ª Secção, de 8 de Março de 1984 in Apêndice ao «Diário da República» p. 1370) — é esta 2.ª Secção incompetente, em razão da matéria, para conhecimento do presente recurso.

É esta, aliás, a jurisprudência uniforme deste tribunal — cfr., por todos, o citado Acórdão de 27 de Junho de 1990, rec. n.º 3476.

Quanto ao fundo:

Nos termos do artigo 57.º, n.º 2 da LPTA, tem prioridade na apreciação do tribunal o conhecimento «dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos».

A recorrente imputa, nos sublinhados termos, ao acto impugnado, vício de forma por falta de fundamentação e violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Haveria, pois, em princípio que começar a análise por esta última ilegalidade; mas não assim, no caso concreto.

É que só a eventual fundamentação do acto permitirá, porventura, estabelecer o contexto factual e jurídico em que o mesmo se desenvolve.

Na verdade, o despacho impugnado indefere o pedido de concessão dos referidos incentivos «em virtude de, à data do requerimento, já se ter iniciado a realização do investimento, conforme elementos constantes do processo».

E o recorrente, depois de afirmar — n.º 13 das alegações — que «do acto recorrido não resultam quais os elementos constantes do processo que demonstram que, à data do requerimento, já se tinha iniciado a realização do investimento, conforme é aí afirmado», acrescenta que «é, no en-

tanto, convicção da recorrente que os elementos em causa são os constantes do parecer do Banco de Portugal, de fls. 212 do processo instrutor, segundo os quais a recorrente «afirma na sua carta de 30 de Novembro de 1983, s/ ref.º 335/JA/83, que no ano de 1981 realizou o capital social de 10 000 contos na aquisição de terrenos e na construção dos edifícios fabris».

Ora, se efectivamente, do acto recorrido não resultarem tais elementos, aquela convicção é apenas isso mesmo, não autorizando a conclusão de que tenham, na verdade, sido esses os elementos que a Administração teve em conta para alcançar a predita conclusão de «à data do requerimento já se ter iniciado a realização do investimento».

E só sabidos estes é que se pode ajuizar da eventual existência de erro nos pressupostos de facto e, consequentemente, de direito.

Daí que a alegada falta de fundamentação mereça — hic et nunc — conhecimento prioritário.

Ora, o Decreto-Lei n.º 256-A/77, augurando o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais perante a Administração Pública e considerando que a falta de fundamentação das suas decisões dificulta, muitas vezes, a sua impugnação «ou sequer uma opção consciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso» — cfr. o relatório respectivo — veio exigir, em geral, a fundamentação dos actos administrativos e, nomeadamente, dos que neguem, extingam, restrinjam ou agravem deveres, encargos ou sanções — alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º — ou decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado — alínea d).

O direito à fundamentação dos actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos constitui, hoje, princípio constitucional, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da Parte 1.ª da Constituição da República — artigo 268.º

A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreem-

dam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

«Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto» — n.º 2, in fine, daquele normativo (fundamentação por adesão ou remissionem).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça concretamente a motivação do acto — artigo 1.º, n.º 3.

O que tudo constitui jurisprudência e doutrina correntes.

Cfr., por todos, os acórdãos deste tribunal, de 21 de Fevereiro de 1985, 4 de Outubro de 1985 e 13 de Março de 1986 in Acórdãos Douts., respectivamente, n.ºs 286-1039, 291-345, e 295-870 e o Acórdão do Tribunal Constitucional de 8 de Julho de 1987 in «Diário da República», 2.ª Série, de 28 de Julho de 1987.

E Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Anotada, p. 431.

Nos autos, o indeferimento impugnado teve lugar «em virtude de, à data do requerimento, já se ter iniciado a realização do investimento, conforme elementos constantes do processo».

Ora, a referência aos «elementos constantes do processo» é absolutamente genérica, uma vez que os não concretiza nem especifica, deixando o administrado, como o intérprete do acto, no desconhecimento dos mesmos.

Pelo que a sua identificação constitui mera suposição.

Tanto mais que aquela afirmação da anterioridade do início da realização do projecto, à data do requerimento, é meramente conclusiva, sendo necessária, em termos de fundamentação, a indicação de quais os elementos do processo que permitiam tal conclusão, até para possibilitar a expressão da discordância do recorrente com os respectivos pressupostos factuais:

Trata-se, pois, de uma fórmula vaga, genérica e abstracta, do tipo *passerpartout*, que, por si e como mera referência ao processo gracioso, podia fundamentar qualquer acto administrativo, fosse qual fosse o seu tipo legal.

Na verdade, uma referência assim conclusiva não satisfaz à exigência da «exposição dos fundamentos de facto», constante do artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 256-A/77.

É necessária uma referência expressa e inequívoca a elementos bem individualizados do processo administrativo.

Caso contrário, estaria a transferir-se para o administrativo e, depois, para o tribunal, o ónus ou o dever de determinar, como a lei exige — clara, suficiente e congruente, nos expostos termos — o que motivou a decisão tomada, pesquisando no processo quais os elementos tidos em conta na decisão.

E tanto assim é que, enquanto a recorrente manifestou a convicção — fls. 74, n.º 14 — de que os elementos fundamentadores do acto seriam «os constantes do parecer do Banco de Portugal — a (pretensa) afirmação da mesma recorrente de que «no ano de 1981 realizou o capital social de 10 000 contos na aquisição de terrenos e na construção dos edifícios fabris» — o que contrariaria a imposição legal de o início do investimento ser anterior ao pedido de incentivos —, o Exmo. Magistrado do M. P. neste tribunal vê tal fundamento, nos termos expostos, em a «encomenda da máquina» referida nos autos ser anterior ao dito início.

Além de que a Administração até poderá estar a ter em conta elementos que, ao contrário do que afirma, nem sequer constem do processo — erro nos pressupostos de facto.

Como se refere no Acórdão deste Tribunal, de 27 de Outubro de 1982, in Acórdãos Douts. 256-528, em tal caso «qualquer fundamentação, por mais insuficiente que fosse, seria sempre legal, desde que do processo instrutor constem elementos capazes de motivar o acto».

Em suma, a predita fundamentação é insuficiente, o que equivale à sua falta, nos precisos termos do artigo 1.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 256-A/77.

Cf. aliás, os recentes Acórdãos do Pleno deste Tribunal, de 14 de Julho e 25 de Outubro de 1988 in Apêndice ao «Diário da República», pp. 468 e 589, respectivamente.

Está, pois, o acto impugnado ferido de vício de forma que gera a sua anulabilidade.

Termos em que se acorda em:

1. Julgar o tribunal incompetente para conhecimento do acto impugnado, quanto à denegação dos benefícios financeiros.

2. Conceder, no mais, provimento ao recurso contencioso, anulando-se o mesmo acto.

Custas pela recorrente, quanto ao vencido — dita alínea a) — fixando-se a taxa de justiça em 20 000\$00 e a procuradoria em 10 000\$00.

Lisboa, 5 de Dezembro de 1990.

Domingos Brandão de Pinho (Relator) — Horta do Valle — Júlio Ferreira Tormenta. Fui presente, António Mota Salgado.

## ANOTAÇÃO

Uma vez mais, surge-nos a questão da fundamentação.

A recorrente, Epedal-Indústria de Bicicletas e Acessórios, Lda, alegou ter recebido uma notificação omissa quanto aos fundamentos do despacho de indeferimento. De onde decorre não ter sido observado o art.º 1.º do Decreto-Lei 256-A/77 de 17/6, o qual impõe que sejam fundamentados os actos que decidam em sentido contrário ao da petição formulada.

Tal como no anterior acórdão, publicado na *Fisco* n.º 28, o Supremo Tribunal Administrativo

considerou insuficiente a fundamentação do despacho: «A referência aos “elementos constantes do processo” é perfeitamente insuficiente, uma vez que não os concretiza nem especifica, deixando o administrado, como intérprete do acto, no desconhecimento dos mesmos.» E diz-se mais: «...É uma fórmula genérica e abstracta, que podia fundamentar qualquer acto administrativo, qualquer que fosse o seu tipo legal». «...É necessária uma referência expressa e inequívoca a elementos bem individualizados do processo tributário»<sup>1</sup>.

2. Vamos fazer uma breve referência à questão do grau necessário de fundamentação dos actos tributários, mencionando as disposições do novo Código de Processo Tributário sobre a matéria.

Pode-se adaptar um instituto de Direito Administrativo a um processo de massas, como o processo tributário? O dever de fundamentar compatibiliza-se com as formas criadas para resolver o problema da massificação das relações tributárias<sup>2</sup>. Uma vez que a regra é a declaração do contribuinte, fica posta de parte a necessidade do acto tributário. Nestes casos não existe dever de fundamentação. E só haverá acto tributário se houver pretensão do contribuinte nesse sentido. Ou seja, os problemas centrais da fundamentação verificam-se quando existe uma controvérsia entre a Administração e o contribuinte. Como no caso deste acórdão e do anotado na *Fisco* n.º 28.

3. Qual deve ser o conteúdo da motivação? É necessário examinar as operações que se desenvolvem na formação do acto. E há duas perspectivas<sup>3</sup>. De acordo com uma delas, deve-se analisar todas as operações isoladamente consideradas. Segundo uma outra perspectiva, deve-se prescindir do exame das situações singulares de base do imposto.

Mas é facilmente demonstrável que a actividade de acertamento se instrumentaliza de forma diferente em cada imposto em função da natureza particular do pressuposto tributável<sup>4</sup>. Esta natureza varia, embora seja reconduzível à ampla categoria de factos e de circunstâncias económicas e juridicamente idóneas para revelar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Há casos em que o pressuposto é dado por uma situação jurídica ou de facto. E outros casos em que o pressuposto consiste num acto jurídico, mas pode requerer ainda uma avaliação técnico-económica. Nestes casos, como em muitos outros, o pressuposto é estruturalmente simples — ainda que nem sempre facilmente conhecível, consistindo num acto singular ou acto jurídico. Mas há uma particular categoria de impostos cujos pressupostos só podem ser reconduzidos à unidade com um considerável esforço de síntese. É o caso dos impostos pessoais sobre o rendimento.

Nestas situações, a declaração deve especificar os elementos activos e passivos necessários, segundo as normas respeitantes ao imposto singular para a determinação dos valores tributáveis dos rendimentos. Numa primeira aproximação, o acertamento segmenta-se em operações cognitivas para chegar a um adequado conhecimento sobre a existência e identidade dos pressupostos<sup>5</sup>. Por isso diz o Supremo, a propósito do caso em análise, que a Administração «...não concretiza os elementos nem os especifica»; e que se trata de «...uma fórmula genérica e abstracta, que podia fundamentar qualquer acto administrativo, qualquer que fosse o seu tipo legal»<sup>6</sup>.

Ora, de acordo com o art.º 120.º do futuro Código de Processo Tributário, constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, nomeadamente a ausência ou vício de fundamentação legalmente exi-

gida. Embora o Supremo Tribunal Administrativo já considerasse o Decreto-Lei 256-A/77 aplicável aos actos tributários, como se refere no Acórdão em questão<sup>7</sup>, faz-se no novo Código de Processo referência expressa à necessidade de fundamentação desses actos.

E no art.º 81.º do mesmo Código diz-se que a «fundamentação conterá, ainda que de forma sucinta, as disposições legais aplicadas, bem como a qualificação e quantificação dos factos e as operações de apuramento da matéria tributável e do imposto». Assim, na motivação de facto devem ser descritas as fases relevantes da actividade instrutória, as provas directas e o nexó probatório e a eventual avaliação dos meios instrutórios.

Em casos específicos, como se sabe, a motivação poderá não ser necessária: é o caso dos impostos indirectos.

Quando não se requer o acertamento mas uma avaliação de facto de acordo com certas regras de carácter técnico-económico, a motivação deverá compreender as regras pressupostas e a aplicação das mesmas ao facto.

A determinação da base tributável nos impostos directos pessoais não consiste em operações de avaliação mas na prevalência de operações dirigidas à aquisição cognoscitiva das circunstâncias de facto: deve-se procurar, através de uma indagação mais ou menos directa, os múltiplos elementos que constituem o imposto.

No caso em análise, como se referiu de início, trata-se de um despacho em sentido contrário ao de petição formulada pelo contribuinte: petição sobre a concessão de benefícios fiscais.

Dá que essa indagação cognoscitiva, traduzida em fundamentação correspondente, seja necessária.

A delimitação do «*thema probandum*» revela-se um dos aspectos típicos da estrutura dialéctica do procedimento<sup>8</sup>: os amplos poderes

reconhecidos à Administração colocam-na numa posição de particular supremacia em relação aos sujeitos passivos. Por isso deve caber à Administração o ónus da prova dos factos postos na base da explicação dos poderes impositivos.

Assim, no art.º 121.º do novo Código, já se refere que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado». Não nos esqueçamos que o acto tributário constitui excepção e a declaração assume-se como regra. Sem entrarmos mais no problema do ónus da prova, refira-se somente que, de acordo com o novo regime, cabe à Administração resolver a dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Por seu turno, o art.º 82.º do Código de Processo Tributário permite a fundamentação da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias. Neste caso, a fundamentação especificará os motivos de impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação.

O novo Código estatui ainda que o processo de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes.

E sempre que o acerto diga respeito a rendimentos que o contribuinte omitiu declarar permite-se que a Administração sustente o

seu entendimento de forma sintética, com menor precisão indutiva: é a atenuação do ónus descritivo.

Aqui, há como que uma mudança do «*thema probandum*» no sentido que o conceito de rendimento tributável não representa necessariamente um facto unitário mas uma pluralidade de factos singulares considerados em função da comum referência a um determinado sujeito.

Ou seja: o grau de fundamentação está ligado ao grau de litigiosidade da relação.

Por último, assinala-se que no novo Código de Processo já não se procura limitar a discussão judicial à preterição de formalidades legais impostas por lei: o art.º 120.º, alínea a), prevê a impugnação por errónea quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. Só assim é possível o verdadeiro controlo judicial da decisão administrativa.

<sup>1</sup> Folha 10 do Acórdão em análise.

<sup>2</sup> Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, Lisboa, 1987, p.117.

<sup>3</sup> Gian Carlo Moretti, *La motivazione Nell'Accertamento Tributario*, Cedam, Padova, 1967, pp. 263 e ss.

<sup>4</sup> Idem.

<sup>5</sup> Idem, p. 265.

<sup>6</sup> Folha 10 do Acórdão, cit. supra.

<sup>7</sup> Cf. a jurisprudência citada pelo Supremo neste acórdão e que já considerava a necessidade de fundamentação dos actos tributários.

<sup>8</sup> Moretti, cit., pp. 269 e ss.

Ana Paula Dourado

## O princípio da boa-fé na produção legislativa

Recurso n.º 12 736  
Acórdão de 16 de Janeiro  
de 1991

Assunto: Macau — Isenção de Imposto Complementar — Jogo de fortuna ou azar.

### Sumário:

1. Celebrado em 23 de Abril de 1976, entre o Governo de Macau e a STDMM, contrato para concessão do exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar naquele território e concedida àquela sociedade, nos termos do artigo 13.º do Diploma Legislativo n.º 1496, de 4 de Julho de 1961, na redacção do artigo único do Diploma Legislativo n.º 1760, de 30 de Dezembro de 1967, que, aliás, a sua cláusula 15.ª reproduziu quase textualmente, «isenção de todas as contribuições e impostos, de qualquer natureza, quer gerais quer extraordinários que devem ou venham a incidir sobre determinados pressupostos, tal isenção, mal-grado ser de carácter genérico, não é afectada pelo artigo 9.º, n.º 1, alínea e) do regulamento do Imposto Complementar, aprovado pela Lei 21/78/M, de 9 de Setembro, ao exigir isenção expressa legal ou contratual.

2. A aplicação deste normativo ao referido contrato fere os princípios *pacta sunt servanda* e da boa fé, afigurando-se intoleravelmente retroactiva.

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 12 736, em que são recorrentes Ministério Público e Director dos Serviços de Finanças de Macau e recorrida Sociedade de Turismo e Divisões de Macau, SARL e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Doutor Domingos Brandão de Pinho.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais interpostos pelo Procurador da República junto do Tribunal Administrativo de Macau e pelo Director dos Serviços de Finanças do mesmo território, do acórdão daquele Tribunal que anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complemen-