

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

PAULO DE PITTA E CUNHA:
A HARMONIZAÇÃO FISCAL EUROPEIA
E O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

MIGUEL CADILHE: A UEM E A POLÍTICA
MACROECONÓMICA EM PORTUGAL

DAVID FERREIRA: NORMAS SOBRE
PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICO-FISCAIS

J. C. GOMES DOS SANTOS: NOVAS E VELHAS
RETENÇÕES SOBRE OS RENDIMENTOS
DO TRABALHO DEPENDENTE

FEVEREIRO 91
ANO 3
MENSAL
1000\$00

28

- | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>2 Nota de abertura
Um ficheiro para a «Fisco»</p> <p>3 J. David Ferreira
Normas sobre procedimentos contabilístico-fiscais no âmbito da consolidação fiscal</p> <p>10 José Carlos Gomes dos Santos
Novas e velhas retenções sobre os rendimentos do trabalho dependente (A propósito do Decreto-Lei n.º 42/91)</p> <p>15 Miguel Cadilhe
A UEM e a política macroeconómica em Portugal</p> | <p>23 Paulo de Pitta e Cunha
A harmonização fiscal europeia e o sistema fiscal português</p> <p>29 Jurisprudência
 <ul style="list-style-type: none"> ■ A legitimidade processual no IVA ■ Regimes de amortização ■ Fundamentação do acto tributário </p> <p>47 Decisões Administrativas
 <ul style="list-style-type: none"> ■ Tabelas de retenção 1991 ■ Contribuição autárquica: actualizações ■ IRC: Pagamento em prestações ■ IRS: Cônjuge não residente ■ Centralização da contabilidade </p> <p>53 Calendário fiscal</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

FISCO

■ DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António Manso ■ 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 ■ REVISÃO: Maria José Mascarenhas

■ 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.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

7. No direito fiscal foi, desde cedo, visível a preocupação regulamentadora das reintegrações e amortizações, dada a sua influência no resultado tributável, tendo-se vinculado, no domínio das taxas, a uma orientação similar às dos planos contabilísticos sectoriais. Desse modo, foram preconizadas taxas específicas em conformidade com os usos dos diferentes ramos de actividade e taxas genéricas atendendo ao tipo, à natureza ou à aptidão dos bens.

8. Se, em termos práticos e atentos os fins específicos visados pela legislação fiscal, aquela solução se poderia configurar como perfeita — e, de facto, não tem suscitado grande controvérsia —, ela revela-se porém, em certas situações, como menos apropriada e mesmo até geradora de distorções. Com efeito, como aceitar que o equipamento de uma central termoeléctrica seja reintegrado a uma taxa mais baixa (7,14%) por uma empresa cujo objecto da actividade é a produção de energia eléctrica e seja reintegrado a uma taxa superior (10%) se a empresa utilizadora desenvolver, como actividade principal, a produção de pastas para papel? Acresce até que no último caso, sendo a central termoeléctrica uma secção de apoio ou auxiliar, poderá o referido equipamento eventualmente ser sujeito a um uso menos intensivo do que no primeiro caso, em que é parte integrante do processo produtivo.

9. Os efeitos negativos apontados, e que, decerto, não sucedem com frequência, são inerentes à estrutura e à concepção simplificadora e limitativa que enformou a construção das tabelas de taxas. Efectivamente apenas foram previstas — talvez porque fosse, na prática, impossível proceder-se de outro modo — taxas (específicas) para os equipamentos básicos, e bens de uso específico em cada ramo de actividade.

Logo, bens com idênticas caracte-

terísticas e finalidades podem ser reintegrados a taxas diferenciadas se constituírem, para uma dada empresa, equipamento básico e, para uma outra empresa, equipamento de uso não específico.

10. Aplicando agora os resultados da análise desenvolvida ao caso concreto do acórdão, reafirmamos que embora a empresa recorrente haja procedido em inteira consonância com os critérios legais, no tocante à aplicação das taxas, é indubitável também que esses critérios podem conduzir a situações um tanto aber-

rantes. E tanto assim foi que os próprios serviços da Administração Fiscal actuaram dando prevalência a uma lógica económica de amortização em detrimento da observância dos preceitos legais sobre a matéria. Assumiram portanto que a taxa correcta seria a prevista na Tabela I, na suposição de que traduziria de forma mais apropriada a real depreciação do equipamento tendo em conta as condições efectivas de utilização.

Maria dos Prazeres Lousa

Fundamentação do acto tributário

Recurso n.º 5583
Acórdão de 24 de Outubro
de 1990

Assunto: Contribuição industrial. Acto administrativo. Ordem do conhecimento dos vícios. Fundamentação por remissão.

Sumário: I) — O conhecimento do vício de forma, por falta de fundamentação, deve preceder o de violação de lei, por erro nos pressupostos, logo que tal falta de fundamentação seja tão profunda que não permita uma decisão conclusiva sobre a existência deste;

II) A fundamentação do acto, sem embargo de dever ser sempre expressa, pode ter lugar por remissão;

III) Neste caso, não implica a integração no acto decisório de todo o processo administrativo que o precedeu, mas apenas daquelas peças que apareçam expressamente referidas e concretizadas no parecer, informação ou proposta para que se remete;

IV) Carece de fundamentação o acto desde que, colocado perante ele, o seu destinatário, entendido como destinatário normal, não tenha possibilidade de conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo de quem decide.

SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO
SECÇÃO DE CONTENCIOSO
TRIBUTÁRIO

Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 5583, em que são recorrente Carvoeiro Clube de Ténis, SA e recorrido secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e de que foi relator o Exmo. Conselheiro Doutor Armindo José Girão Leitão Cardoso.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1. «Carvoeiro Clube de Ténis, SA», com sede no Vale de Currais, Carvoeiro, Lagoa, veio interpor recurso contencioso de despacho do Senhor Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, de 24 de Novembro de 1987, «na parte que ordenou a tributação da recorrente pelo sistema previsto para o Grupo B, relativamente ao exercício de 1983».

Alegou, para tanto e em suma, o seguinte:

— a fundamentação de proposta de tributação pelo sistema do Grupo B contém imprecisões, deficiências e contradições graves, pelo que a mesma

não se pode considerar como regularmente fundamentada;

— a ausência de formalidades extrínsecas dos documentos não afecta a sua credibilidade e não está prevista na lei como fundamento da tributação pelo Grupo B;

— as deficiências documentais que se invocam são demasiado genéricas e imprecisas;

— as anomalias entre as compras e as vendas justificam-se, uma vez que se referem a bens que não são vendidos, mas antes consumidos e a diferença entre os valores dos serviços de 1983 em relação aos de 1982 explica-se porque as estruturas de apoio aos campos de ténis só ficaram concluídas em 1984;

— o relatório faz a determinação dos resultados pelo sistema do Grupo B a partir dos valores contabilísticos do Grupo B, o que só por si é prova bastante de que os deveres tributáveis podiam ser fixados pelo Grupo A, com correcções;

— só deve ser ordenada a tributação pelas regras do Grupo B quando seja impossível controlar a matéria colectável já determinada ou quando existam dúvidas fundadas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à verdade, o que não ocorreu.

Indicou, como violados pelo despacho recorrido, o § 4.º do art.º 54 do Cód. Cont. Industrial, as als. a), c) e d) do n.º 1 do art.º 1.º do Dec.-Lei n.º 256-A/77, e ainda o § único do art. 114 do Cód. Cont. Industrial.

Terminou pedindo que fosse concedido provimento ao recurso e revogado o despacho recorrido.

2. Na sua resposta, a Autoridade recorrida sustentou que são patentes os elementos indiciadores de viciação de escrita da recorrente, que se traduz, sobretudo na falta de credibilidade material dos mesmos, por não traduzirem minimamente o movimento de negócios que tal tipo de empresa realiza.

Essa viciação é expressamente invocada com o fundamento de concordância no despacho recorrido com a proposta de fixação de matéria colectável segundo o método do Grupo B, relativamente ao ano de 1983.

E o parecer final do Técnico Economista da Direcção de Fiscalização de

Empresas é expresso no sentido da manutenção da tributação pelo sistema do Grupo B, com referência a 1983.

A escrita da recorrente continha vícios e muitas omissões de documentos, pelo que não merecia credibilidade.

O despacho recorrido está suficiente e expressamente fundamentado, como se vê da proposta e dos subsequentes pareceres.

A falta de credibilidade da escrita, de muitos dos seus documentos e a omissão de justificativos de receitas integram a previsão do § único do art.º 114 do Cód. Cont. Industrial e justificam as dúvidas da Administração Fiscal.

Tal despacho não violou nenhuma das normas invocadas pela recorrente.

3. Alegou oportunamente a recorrente, tal como consta de fls. 40 e segs., em termos, que se dão como reproduzidos, aqui se limitando a reproduzir as razões constantes da petição inicial.

4. A Autoridade recorrida produziu também alegações, que se inserem a fls. 51 e segs. e que da mesma forma se têm como transcritas e nas quais se reeditam os pontos constantes da anterior resposta.

5. A fls. 95 v., O Ex^{mo} Senhor Procurador-Geral Adjunto opina que o recurso merece provimento por vício de forma, na modalidade de insuficiência de fundamentação, já que o despacho recorrido, por remissão, acaba por se apropriar duma informação que fala apenas de grande deficiência documental, não sendo, por isso, possível apurar um resultado credível.

Fica-se, deste modo, sem saber quais os motivos da decisão de tributar a recorrente pelas regras do grupo B.

6. Satisfeitos os vistos, cabe decidir.

7. A matéria de facto com interesse para a decisão que se busca é a que passa a ser enunciada.

Encontrava-se a recorrente tributada em contribuição industrial, pelo sistema do Grupo A.

Em 1985 os serviços de fiscalização tributária procederam a um exame à escrita da recorrente e cujo relatório se encontra a fls. 18 e segs. do processo instrutor e se dá como inteiramente reproduzido.

Aqui, depois de se fazer a história da recorrente deixou-se escrito, no capítulo subordinado à epígrafe «Análise dos Proveitos», que «todas as vendas como os serviços prestados constam de duplicados (possivelmente de facturas), geralmente sem indicação do nome do cliente, com uma importância que nem sempre indica a proveniência. As vendas geralmente respeitam a bolas e shirts, e os serviços prestados a comissões e a rendas (possivelmente ténis)».

E acrescenta-se: «Embora estes documentos em si nos ofereçam pouca credibilidade, essa pouca credibilidade é agravada pelo facto de não terem sido contabilizadas existências, tendo as compras sido de 66 988\$00 para 46 210\$ de vendas.

Tanto as vendas como os serviços prestados se nos afiguram diminutos para o movimento da firma, querendone parecer que não teriam sido inferiores a 130 000\$ e a 300 000\$ respectivamente».

E mais adiante, tendo em atenção o exercício de 1983, referiu-se que, a «documentar as vendas e serviços prestados encontram-se arquivados duplicados de facturas ou recibos, que normalmente têm indicação de respeitarem a vários clientes, a data e uma importância».

«A credibilidade que tais documentos nos oferece é precária. Mas se tivermos em consideração as compras efectuadas — (177 819\$) — sem existências iniciais ou finais, concluiríamos que há qualquer coisa que não está certa, visto as vendas contabilizadas serem só de 18 960\$, isto é, ainda menos que no ano anterior».

E após outras considerações, acabou por se propor a fixação dos rendimentos tributáveis pelo sistema do Grupo B, prestando-se informações que tal possibilitassem.

Sobre este exame, em 3 de Julho de 1986, um técnico economista da Direcção de Finanças de Faro lavrou o parecer que passa a referenciar-se:

«Há lugar ao apuramento do lucro tributável pelo sistema do Grupo B com base nos seguintes fundamentos:

a) Falta de formalidades extrínsecas nos livros selados;

b) Falta de credibilidade e desorganização dos documentos e componentes contabilísticos;

c) Anomalia, entre os montantes das compras — exageradas — em relação às vendas.

Para efeitos de exame à escrita consideram-se transcritos os pareceres emitidos nos restantes exames das empresas do grupo Moller» — fls. 18 do instrutor.

Sobre este parecer recaiu, em 3 de Julho de 1986, um despacho de concordância do Director Distrital de Finanças de Faro, que assim ordenou a determinação da matéria colectável do recorrente, quanto ao exercício de 1983, pelas regras do Grupo B — fls. 18 do instrutor.

Deste despacho interpôs o ora recorrente recurso hierárquico para o Senhor Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, nos termos que constam de fls. 8 e seg. do processo instrutor e se têm como reproduzidos.

Invocou, como fundamento do recurso, a violação do § 4.º do art.º 54 e do § único do art.º 114, ambos do Cód. Cont. Industrial — fls. 13 do instrutor.

Deu este recurso entrada na Secretaria de Estado em 13 de Novembro 1986 — ver carimbo apostado a fls. 8.

Com a data de 2 de Fevereiro de 1987, um técnico-economista da Direcção dos Serviços de Fiscalização de Empresas prestou a informação que se encontra a fls. 5 e segs. do instrutor apenso e que se considera como transcrito na íntegra.

Aquí, depois de se historiar o caso, adiantou-se que não se verificava uma das razões invocadas para a tributação pelo sistema do Grupo B (não cumprimento de algumas formalidades extrínsecas — falta de termo de abertura e encerramento no «Diário» e «Inventário e Balanços» e averbamento no C.R. Comercial») até porque a obrigação fiscal de selagem tinha sido cumprida.

E tinha-se já aceitado a não aposição do termos de abertura e encerramento desde que os livros fossem selados, o que lhes conferia credibilidade.

Entrou-se, de seguida, na apreciação das razões assumidas no relatório do exame como fundamento para a tributação pelo sistema do Grupo B, escrevendo-se:

«a) Para além das faltas na escrita, as quais nesta informação pretendemos ultrapassar, o relatório de exame

anota a existência de anomalias entre compras e vendas e ainda a credibilidade (falta de) que oferecem os documentos relativos às vendas e serviços prestados;

b) Os fundamentos da tributação pelo sistema do Grupo B exigem que as descrições e inferências sejam concretizadas com bastante precisão;

c) A determinação dos resultados para efeito de apuramento pelo sistema do Grupo B é feita, em parte, com base nos valores contabilizados;

d) Sempre que seja possível, mediante correcções uma determinação dos resultados aproximada do real, será de evitar a tributação pelo sistema do Grupo B;

e) A exponents, reconhecendo embora as falhas da sua contabilidade, alega no sentido de que as deficiências porventura encontradas não são matéria suficiente para a tributação pelo sistema do Grupo B.

Concluindo:

Julgo aconselhável uma análise dos elementos da escrita que permita a determinação dum resultado aproximado do real ou, em caso de impossibilidade daquela determinação, proporcione emitir uma opinião clara sobre as razões objectivas que justifiquem a tributação pelo sistema do Grupo B».

Sobre esta informação recaiu, em 29 de Maio de 1987, o seguinte parecer:

«A decisão de tributação pelo sistema previsto para o Grupo B foi tomada pelo Sr. Director das Finanças de Faro antes de 86-07-15, mas a notificação ao contribuinte somente foi feita pela repartição de finanças depois daquela data.

Nestas condições, o acto deve ser anulado, necessitando-se agora de despacho do Senhor Secretário de Estado nos termos do § 4.º do art.º 54.º do C.C.I., por considerarmos, em face do relatório de exame à escrita, que a empresa deve ser tributada pelo sistema previsto para o Grupo B» — fls. 5 do instrutor.

E em 1 de Junho 1987, o Senhor Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos lançou, sobre este parecer, o despacho que se recolhe:

«Concordo com o parecer do Sr. Dr. Quintino Ferreira.

Sendo assim deverá ser anulado o

despacho do Sr. Director de Faro e mantida a tributação pelo sistema do «Grupo B» o que necessitará de despacho de S. Ex.ª o Secretário de Estado, por considerar plausíveis os motivos que deram origem a tal tributação.

À consideração superior.

Em tempo — Ponderando melhor e apesar de continuar a considerar plausíveis os motivos de tributação segundo o regime do «Grupo B», admito o benefício da dúvida exposto na informação do Sr. Dr. Rebelo dos Santos.

Por isso o Sr. Dr. Rebelo dos Santos deverá com a maior brevidade possível trocar impressões com os serviços de fiscalização de Faro e, se o julgar conveniente, com a empresa, de forma a poder pronunciar-se com fundamentação, como pretende, sobre a situação concreta» — fls. 5 do instrutor.

Com a data de 30. Junho 1987, um técnico economista da Direcção dos Serviços de Fiscalização de Empresas, mais precisamente o Dr. Manuel José Rebelo dos Santos, lavrou a seguinte informação:

«Firma: Carvoeiro Clube de Ténis, SARL

Sede: Vale de Currais — Lagoa — Faro

Por despacho do Sr. Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos, de 176/87, procedi à troca de impressões com os Serviços de Fiscalização de Faro, a propósito do exame efectuado à firma e referente aos exercícios de 1982 e 1983.

Dada a persistência na afirmação de falta de credibilidade atribuída aos documentos relacionados com as vendas e serviços prestados e aos próprios montantes destes, parece ser de manter a tributação pelo sistema do Grupo B, o que superiormente se decidirá» — fls. 2 e 3 do instrutor.

Sobre esta informação recaiu, em 1. Julho 1987, a seguinte proposta:

«Nada sendo trazido de novo ao processo que altere as posições anteriormente tomadas afigura-se de tributar a empresa pelo sistema previsto para o Grupo B» — fls. 2.

A esta proposta seguiu-se, em 15. Outubro. 1987, o parecer que se trans-

creve, sobre ela lançado:

«Concordo com a proposta de tributação pelo sistema do Grupo B.

A consideração superior» — fls. 2

Em 24. Novembro.987, o Senhor Secretário de Estado lavrou o despacho recorrido, que se reproduz na parte que interessa:

«Quanto a 1983, concordo» — fls. 2 do instrutor.

8.1. Antes de mais, importa tornar claro que, não obstante os expressos dizeres do art.º 58 da Lei de Processo, atinentes à ordem do conhecimento dos vícios, tem-se entendido que a apreciação do vício de forma por falta de fundamentação deve fazer-se com prioridade em relação à do vício de violação de lei por erro nos pressupostos logo que tal ausência de fundamentação seja tão profunda que não permita uma decisão conclusiva sobre a existência deste.

Afigura-se ser precisamente esta a situação que ocorre no caso, pelo que vai conceder-se primazia de apreciação ao invocado vício de forma por falta de fundamentação, esperando-se que a opção feita resulte convalidada pelas razões que, de imediato, se vão expender.

8.2.1.1. Por força do disposto no n.º 2 do art.º 267 da Constituição — na redacção vigente ao tempo do despacho impugnado —, os actos administrativos de eficácia externa careciam de fundamentação expressa quando afectassem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

8.2.1.2. Esta obrigação de fundamentação constava já do n.º 1 do art.º 1.º do Dec.-Lei n.º 256-A/77, de 17. Junho, que determinou que deviam ser fundamentados os actos administrativos que total ou parcialmente negassem, restringissem ou por qualquer modo afectassem direitos ou impusessem ou agravassem deveres ou encargos — al. a) —, decidissem reclamação ou recurso — al. c) —, ou decidissem em contrário de pretensão formulada por interessado — al. d).

A fundamentação teria de ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito de decisão, podendo consistir em uma declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do re-

spectivo acto — n.º 2 do citado art.º 1.º.

E equivaleria à falta de fundamentação a adopção de fundamento que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclarecessem concretamente a motivação do acto — n.º 3 do nomeado dispositivo.

8.2.2. Como repetidamente se tem escrito, a exigência de que se vem curando visa prosseguir dois essenciais objectivos.

O primeiro, seguramente de natureza endoprocessual, tende a permitir aos interessados o conhecimento das razões de facto e de direito que motivaram a autoridade decidente a pronunciar-se nos termos assumidos, assim os colocando na situação de poderem fazer uma consciente opção entre a aceitação da legalidade do acto ou a justificação de um recurso contencioso.

Outro, de feição extraprocessual, e que se destina a assegurar a realização dos valores da legalidade, da justiça e da imparcialidade, é que tudo deve dimanar de um processo lógico e coerente e que passa por um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais a considerar casuisticamente.

Desta maneira, em ordem à afirmação destes dois fitos, os actos administrativos carecem de apresentar-se formalmente como disposições conclusivas lógicas de premissas correctamente desenvolvidas e, através da sua fundamentação expressa, consentir ao destinatário concreto, tomado como cidadão diligente e cumpridor da lei, a reconstrução do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente.

E tem-se assinalado que a fundamentação dos actos é um conceito relativo, que passa pela análise do tipo do acto e que cumprirá os seus objectivos se a sucinta exposição das razões de facto e de direito, como a lei a define, seja bastante para uma correcta defesa dos direitos do destinatário concreto.

Portanto, só estará fundamentado o acto quando as razões de facto e de direito que expôs sejam perfeitamente perceptíveis pelo seu destinatário, habilitando-o a entender o porquê da conclusão e, deste modo, o sentido do acto.

8.2.3. Como se vê do conteúdo do n.º 2 do art.º 1.º do Dec.-Lei n.º 256-A/

77, acima aludido, a própria lei, exigindo embora que a fundamentação seja expressa, prevê que a mesma possa ter lugar por remissão.

Comprovar-se-á esta modalidade sempre que o autor do acto não especifique, neste, quaisquer razões, antes se cingindo às do parecer, informação ou proposta com que manifeste concordância.

Mas eleito que ele seja, é óbvio que não se pode pretender radicar a fundamentação noutras peças do processo gracioso senão naquelas que apareçam expressamente referidas e concretizadas no parecer, informação ou proposta para que se remete pois que, «de outra forma ficar-se-ia sem saber, afinal, qual a verdadeira fundamentação do acto administrativo em concreto» — acórdão do Pleno da 1.ª Secção, de 15. Julho.985, in Ac. Doutrinaiis, n.º 288, pág. 1394.

Não vale, assim, «como fundamentação exigida para o acto impugnado todo o processo gracioso, pois tal critério corresponderia afinal a afastar em todo e qualquer caso, o dever de fundamentar» — ibidem, pág. 1394.

Daí que não se possa aproveitar, como base de fundamentação, toda a amálgama do processo gracioso, uma vez que tal levaria, indubitavelmente, à quebra do dever legal da fundamentação concreta — n.º 3 do art.º 1.º do Dec.-Lei n.º 256-A/77.

8.3.1. Posto isto, importa indagar o que decorreu no caso em apreciação.

8.3.2.1. Como bem promana do antecedente descritivo, o despacho impugnado, por via de sucessivas remissões, veio a ter por fundamento a informação de fls. 2 e 3 do instrutor apenso a qual, na parte com relevo, se limita a defender a manutenção da tributação pelo sistema do Grupo B, «dada a persistência na afirmação da falta de credibilidade atribuída aos documentos relacionados com as vendas e serviços prestados e aos próprios montantes destes».

Ficou, destarte, por esclarecer quem teria sido o autor da afirmação, qual o seu real conteúdo, em que documentos se teria baseado, e quais as vendas e serviços a que se pretendeu aludir.

Tudo não passou, afinal de um acervo de ilações vagas e conclusivas, sem referência a um único dado preciso e concreto.

8.3.2.2. Face a este quadro, é óbvio

gência de fundamentação de actos vinculados.

Chegou mesmo a considerar-se que o art.º 268.º da CRP — texto de 1982 — e o Decreto-Lei n.º 256-A/77, não abrangiam o acto tributário mas só aos actos administrativos propriamente ditos⁵.

Defendeu-se também nesse acórdão ser o processo tributário negócio das partes — onde a sentença declara a verdade formal e não a verdade material.

3. No acórdão supra transcrito, defende-se que o acto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais carece de fundamentação. E que essa obrigação deriva não só do já referido artigo da CRP como ainda do Decreto-Lei n.º 256-A/77. De acordo com este diploma, equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamento que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareça concretamente a motivação do acto (art.º 1.º, n.º 3).

Com efeito, o conceito de fundamentação, como faremos referência, envolve vários requisitos do acto administrativo — pressupostos de facto, causa, fim, motivo — tornando inadmissíveis os conceitos vagos e indeterminados.

Assim, e sob pena de não se conhecer a verdadeira fundamentação do acto, «...não se pode pretender radicar a fundamentação noutras peças do processo gracioso senão naquelas que apareçam expressamente referidas e concretizadas no parecer, informação ou proposta para que se remete...»⁶.

4. O acto tributário deve ser fundamentado? Qual a justificação dessa exigência?

O que interessa é isolar o acto jurídico que exprime o funcionamento jurídico da Administração e que deve ser sujeito a recurso contencioso⁷: fala-se a este propósito em função processual do acto administrativo.

A jurisprudência do Conselho de Estado francês põe de lado os problemas de construção teórica e

preocupa-se com o problema de decidir se um acto da Administração deve ou não ser subordinado a recurso contencioso. Não está em causa descobrir a razão de agir da Administração que, por exigência de lei, tenha de abrir um recurso contencioso, mas averiguar se um acto jurídico da Administração pode causar uma lesão nas situações jurídicas dos particulares, sendo nesse caso susceptível de recurso contencioso. O objecto é uma pronúncia autoritária da Administração, é uma afirmação de direito para uma situação concreta que toca as situações jurídicas existentes⁸.

O que releva é a existência de um comportamento modificador das situações jurídicas existentes, que está ligado ao funcionamento de um recurso contencioso (o que a doutrina italiana chama acto administrativo em sentido estrito).

O conceito de acto administrativo construiu-se como um conceito finalístico — a denominação identifica o comportamento da Administração que deve estar sujeito a recurso contencioso⁹. Assim, a aceitação pela Constituição alemã de um princípio geral de accionabilidade dos comportamentos lesivos dos particulares vem deslocar o sentido da função processual do acto administrativo: acto administrativo deixa de ser a fórmula compreensiva que a lei especialmente sujeita a recurso contencioso para significar qualquer acto da administração que, por contender com uma situação jurídica, deve admitir recurso contencioso. Não deixa de ser possível individualizar os seus elementos essenciais: conduta de um órgão da Administração no exercício de um poder público; conduta voluntária; deve ter por objecto a produção de efeitos jurídicos num caso concreto; deve prosseguir como fim a realização de interesses postos por lei a cargo do órgão que se pronuncia¹⁰.

E o accertamento tributário, a norma tributária, é um acto administrativo que se limita a verificar e a

declarar a existência de determinadas situações da vida e a extrair os correspondentes efeitos jurídicos¹¹: é também um acto de aplicação do direito.

Independentemente do critério adoptado, a actividade de accertamento enquadra-se e integra-se na função administrativa: emana de órgãos da Administração activa; exprime-se por formas e procedimentos correspondentes ao exercício da administração directa; satisfaz um interesse típico, abstractamente identificável na procura dos meios necessários à actuação da Administração e é indispensável para satisfazer uma necessidade concreta da Administração pública¹².

4.1. Um acto administrativo é determinado tendo em conta a verificação de certos factos, a prossecução de certos escopos e a avaliação de certos interesses¹³.

A fundamentação, como refere Giannini, pode consistir na indicação dos fins do acto, no raciocínio seguido, na indicação dos motivos, na indicação dos factos e dos pressupostos¹⁴: «Será fundamentação toda a parte da declaração que não seja declaração de vontade»¹⁵. E o Decreto-Lei n.º 256-A/77 refere-se a «fundamentos de facto e de direito» no art.º 1.º, n.º 2.

A fundamentação é pois entendida não só como motivação — indicação das razões que estão na base da escolha operada pela Administração — como também como justificação — exposição dos referidos pressupostos de facto e de direito subjacentes ao procedimento administrativo¹⁶.

Por isso se refere no acórdão ser entendimento corrente averiguar em primeiro lugar a falta de fundamentação nos casos em que esse vício não permita uma decisão conclusiva sobre a existência de erro nos pressupostos¹⁷.

Assim sendo, é necessária a indicação das circunstâncias histórico-ambientais que dão origem ao poder-dever de actuar¹⁸: o poder atribuído

ao agente só é efectivo e actuante quando as situações da vida configuram um interesse público real correspondente ao quadro previsto pelo legislador: situação de facto pressuposto do acto. A justificação é a parte narrativa do acto¹⁹.

Se o acto é vinculado, como no caso do acto tributário, o pressuposto é identificado com referência à facticidade da situação da vida. Uma vez verificada, o agente tem de assumir o conteúdo do acto fixado na lei. E ou o julgador encontra uma errada invocação do quadro legal ou uma declaração das circunstâncias que não coincide com a realidade. Em qualquer dos casos o tribunal está em condições de verificar a falta de poder de agir da Administração independentemente da justificação produzida. O que releva é o agente ter entendido mal a lei ou tê-la aplicado a um caso real não abrangido por ela. Ehardt Soares refere que, apesar da errada justificação, se a situação for coberta por lei o juiz não deve reprovar o acto. O que releva seria a verificação da circunstância em que a lei imponha um certo comportamento que o administrador tomou apesar da «atropelada justificação».

Ora, se um acontecimento conduz univocamente a um efeito jurídico, a relevância das considerações feitas é atenuada.

Assim, a justificação não desempenharia um papel decisivo no controlo jurisdicional²⁰.

Mas a indagação sobre as determinações do sujeito do acto tem relevância: as considerações feitas permitem-nos avaliar os escopos e interesses subjectivos e a verificação dos factos aos quais o acto se reporta e a natureza dos institutos jurídicos de que se faz aplicação²¹.

Em todo o caso, a ausência, contradição ou insuficiência da justificação, desempenham papel decisivo nesse controlo.

E como se sabe, o acto tributário, em particular, tem estado sempre sujeito a um controlo estrito da le-

galidade: pretende-se atingir graus suficientes de certeza quanto à tributação de situações particulares.

Fundamentação pode significar também a descrição dos factores que conduziram à escolha da solução adoptada, a avaliação dos interesses dirigidos à realização do fim legal e sua hierarquização: são os motivos da decisão²² ou a exposição das considerações subjectivas²³.

O administrador declara o modo como se desenvolve o uso do poder. A motivação só tem lugar nos actos com poderes discricionários, permitindo avaliar-se a bondade das soluções e eventual desvio de poder²⁴.

A distinção entre indicação da causa, justificação ou indicação dos factos e motivação é relevante no caso de as normas requererem expressamente uma ou outra explicação do processo volitivo com a finalidade de identificar o acto e provar alguns dos seus vícios.

De facto, a finalidade da exigência jurídica de fundamentação é a mesma em qualquer dos casos²⁵.

Em relação ao acto tributário e na falta de uma norma explícita, a exigência da fundamentação pode derivar da natureza ou função do acto com base em princípios gerais do ordenamento — trata-se de um problema de interpretação das fontes imediatas da fundamentação²⁶.

5. Podemos tentar compreender a evolução da função da fundamentação.

Pode-se defender que todo o modelo de fundamentação é reconduzível a uma função similar²⁷. Morretti, por exemplo, encontra um paralelo entre o papel da fundamentação nas sentenças judiciais e nos actos administrativos.

A indicação das razões do acto jurídico constitui ainda actualmente uma prerrogativa das sentenças judiciais.

Isto significa a anterioridade do instituto da fundamentação à teorização da divisão dos poderes na formulação inicial de três funções

distintas atribuídas a grupos de órgãos separados constituindo um poder autónomo.

E demonstra ao mesmo tempo o carácter e a função de garante do instituto: a fundamentação consente uma avaliação *ex post* do conteúdo da acção autoritária e da sua correcta atitude.

Pode-se admitir que o «procedimento justo» deve qualificar não só a actividade jurisdicional mas também a actividade administrativa substancial e que compreende também a fundamentação obrigatória dos procedimentos.

No plano dogmático tal conclusão pode facilmente apoiar-se na construção unitária dos poderes atribuídos aos órgãos administrativos e aos jurisdicionais (análoga preordenação e configuração do seu modo de exercício²⁸).

Ou podemos entender que existe uma tipologia de interesses protegidos pela norma, os quais postulam a fundamentação dos actos autoritários.

Inicialmente a função da fundamentação relacionava-se com a exigência de compor os litígios e convencer as partes litigantes²⁹.

Esta concepção coexiste geralmente com a estrutura do julgamento a um único grau e também com a escassa executoriedade das decisões. Esta situação aconselhava a composição espontânea dos litígios em vez do recurso aos meios, frequentemente insuficientes, do cumprimento coactivo.

Perante a estruturação de mais graus de juízo permitindo o reexame da decisão por um juiz superior, a fundamentação vai relacionar-se com o desenvolvimento vertical do controlo.

Não esqueçamos que na época anterior à codificação moderna, a função do juiz não é completamente limitada por normas gerais e abstractas. As operações lógico-jurídicas que elaboram e que exprimem o caminho da fundamentação revelam a sua posição.

Na experiência francesa anterior à codificação napoleónica e à precedente lei sobre o ordenamento judiciário, a prática orientava-se para a generalidade e a abstracção, sem qualquer exigência de fundamentação das sentenças.

Isto acontecia em conformidade com o privilégio dos juízes que tinham competência territorial limitada e não eram sujeitos a nenhum grau superior de controlo mas somente à autoridade régia.

Com a lei da organização judiciária e a instituição do tribunal de Cassação, impõe-se a exigência de um eficaz controlo sobre as decisões dos juízes locais e prevê-se um modelo de sentença a adoptar sob pena de nulidade.

Não se impõe ao juiz a fundamentação mas o texto da lei ou leis sobre as quais a decisão será tomada.

Este é pois o modelo da decisão jurisdicional não só no direito francês mas também no ordenamento jurídico do novo Estado unitário, existindo um nexo entre a fundamentação do acto e o seu sucessivo reexame.

Nos primórdios do Estado de direito a administração apresentava-se, sobre o plano da avaliação jurídica, como parte.

Como consequência, as fases precedentes aos actos externos permanecem excluídas da consideração do ordenamento geral e a sindicância jurisdicional sobre a actividade administrativa tem os limites derivados da existência de situações subjectivas dos privados, protegidos de forma absoluta³⁰.

O operar conjunto destes dois corolários exclui que, no âmbito do ordenamento geral, pudesse existir um controlo que tivesse como objecto o exercício da função em si e não a eventual lesão das relações jurídicas causadas pelos efeitos da actividade.

Assim, também o princípio da imparcialidade administrativa acabou por «aparecer no plano normativo assumindo valor de uma capi-

tal declaração constitucional em ordem às características e estrutura desta função»³¹.

Uma das mais relevantes consequências do princípio da imparcialidade reside na jurisdicionalização dos aspectos instrumentais do poder: organização e procedimento com uma transferência de institutos do ordenamento interno ao ordenamento geral.

No que diz respeito ao acto tributário, este tem estado desde sempre relacionado com esquemas de actuação da lei: justiça tributária. De acordo com esta concepção surgiu um processo acentuado de jurisdicionalização e controlo da acção substancial;

O poder tributário do Estado articula-se em dois momentos³².

Um, em que, com o procedimento de carácter normativo, vêm instituídos os impostos e determinadas as características essenciais ou particulares: a disciplina jurídica da actividade de tributação é profundamente permeada pelo espírito de legalidade.

O outro em que por meio de actos administrativos individuais, o imposto vem aplicado ao sujeito passivo singular.

Na tributação pela administração não há nenhuma área em que a administração possa exercer o seu poder discricionário. É suficiente uma actividade cognoscitiva — acertamento — que tem como objectivo permitir um suficiente grau de certeza intersubjectiva sobre a concreta subsistência e exacta qualificação jurídica dos factos³³.

A fundamentação será obrigatória sempre que o procedimento for sujeito a uma fase de reexame a seguir à sua formação.

Pode-se considerar que a sua estrutura é condicionada por tal exigência de eventual reexame. A génese do aviso de acertamento decorre da aplicação de um princípio de economia da acção administrativa, em consentir a impugnação e subsequente reexame para aqueles ac-

tos que resultam adequadamente representativos do exercício, bom ou mau, da função.

Assim, o acto fiscal requer fundamentação obrigatória sempre que não foi precedido de um acto intermédio autonomamente impugnável.

O acertamento segmenta-se em operações cognoscitivas, com o objectivo de alcançar um conhecimento adequado sobre a existência e entidade do pressuposto. Se isto for directamente conhecido pela Administração, a fundamentação será reduzida e em casos particulares poderá mesmo faltar, porque não necessária (esta é a regra nos impostos indirectos tanto que se exclui do seu âmbito a noção de acertamento).

Distintos destes são os casos em que a situação de base seja um facto complexo: impostos directos pessoais.

Ou seja, a determinação da base de imposto nos impostos pessoais directos não consiste numa operação de estimação-apreciação mas em operações destinadas à aquisição cognoscitiva de circunstâncias de facto³⁴.

Já não se trata de determinar, com aplicação das regras técnicas, o valor de um único facto, mas de procurar, através de uma indagação mais ou menos complexa, os múltiplos elementos que constituem o pressuposto globalmente considerado.

Por isso também, a ausência ou falta de clareza de fundamentação não permitem que o destinatário saiba «..que conduta lhe foi imputada e qual o preceito legal que teria sido violado...»³⁵. É necessário perceber quem é o autor da declaração da Administração, qual o seu real conteúdo, em que documentos se teria baseado e quais as vendas e serviços a que se pretendeu aludir.» (36). É perante esta situação não é possível saber se há erro nos pressupostos.

Ana Paula Dourado

¹ art.º 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 256-A/77.

² Gomes Canotilho e Vital Moreira, *CRP Anotada*, vol. 2., Coimbra, 1985, p. 429.

³ Idem, p. 431.

⁴ Acórdão de 24/10/84, rec. 2610, AD 277.

⁵ Acórdão de 2/7/86, 2.ª Secção do STA de 16/7/86, rec. 3336, AD n.º 30.

⁶ Folha 10 do acórdão em análise.

⁷ Ehrhardt Soares, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 117, p. 66.

⁸ Idem.

⁹ Idem.

¹⁰ Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, Coimbra, 1984, p. 428.

¹¹ Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 25.

¹² Moretti, *La Motivazione nell'accertamento Tributario*, Padova, 1969, p. 219.

¹³ Iaccarino, *Motivazione degli Atti Amministrativi*, Novissimo Digesto Italiano, vol. X, Torino, 1957, p. 958.

¹⁴ Giannini, *Motivazione dell'Atto Amministrativo*, *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXVII, 1977, p. 258.

¹⁵ Idem.

¹⁶ Rogério Soares, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra, 1955, p. 169.

¹⁷ Folhas 8 do acórdão.

¹⁸ Ehrhardt Soares, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 116, 1983/84, p. 69.

¹⁹ Iaccarino, cit, p. 958.

²⁰ Idem.

Rogério Soares, cit, p. 169: «O agente pode estar convencido da presença de uma necessidade pública real e querer usar os poderes concretos que por esse facto a lei pôs ao seu alcance para conseguir um resultado diferente da satisfação do interesse público.

A justificação será útil nos casos em que se justificarem os pressupostos e um juízo sobre a realidade mostrar que na hipótese concreta tal se não passou.»

²¹ E. Soares, *Rev.*, Ano 117, pp. 69 e 70.

²² Idem. Giannini, cit. Rogério Soares, cit, p. 169: «O motivo último é a razão definitiva que leva o agente à prática do acto: a causa, intento do agente (subjectivo).

A motivação (que por vezes se confunde com a justificação) torna patente ao exterior quais os interesses atípicos que influíram na escolha a que o agente procedeu.»

²³ Iaccarino, cit, p. 958.

²⁴ Ehrhardt Soares, cit, p. 70.

²⁵ Iaccarino, cit..

²⁶ Idem, p. 959.

²⁷ Moretti, cit, p. 27.

²⁸ Idem, pp. 21 e 28.

²⁹ Idem, pp. 29 e 30.

³⁰ Idem, pp. 34 e 35.

³¹ Idem, p. 36.

³² Idem, pp. 217 e segs.

³³ Idem, pp. 222, 223, 228 e 258.

³⁴ Idem, pp. 260 e segs..

³⁵ Folha 11.

³⁶ Idem.