

DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

1 – SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 10 de Dezembro de 2003.

Recurso n.º 06737/02

- I. *Fundamentar o acto tributário consiste na indicação dos factos e das normas jurídicas que o justificam, na exposição das razões de facto e /ou de direito que determinam a AF a proferir uma decisão, enfim, em deduzir expressamente a resolução tomada das premissas em que assenta, ou em exprimir os motivos por que se resolve de certa maneira, e não de outra.*
- II. *Assim, o acto tributário tem de ser sustentado por um mínimo suficiente da fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos - pressupostos do acto.*
- III. *Apoiando-se o acto em causa em dois autos de notícia, o segundo substitutivo do primeiro, e resultando da análise dos elementos de suporte para onde remete a decisão em causa, que a fundamentação neles contida não é clara e congruente e não permite à recorrente a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente, manifestamente que é insuficiente a fundamentação formal ocorrendo a violação do disposto nos artigos 268º, nº 3, da Constituição da República, dos artºs. 124º, nº 1, a) e b) 125º e 133º, nº 1 e nº 2, al. d), todos do Código do Procedimento Administrativo.*
- IV. *Os actos tributários carecem de fundamentação, a qual consiste numa declaração formal, externa ou explícita, i. é, numa manifestação exterior consubstanciada num discurso expresso num texto, não bastando que resulte implicitamente da actuação administrativa.*

- V. *E tal discurso tem de ser contextual, expresso e externado pelo autor do acto por forma a dar a conhecer ao seu destinatário, pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas, a motivação funcional do acto, os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro, permitindo àquele optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do acto ou a sua impugnação.*
- VI. *É de todo irrelevante para cumprimento do imperativo legal de fundamentação do acto administrativo a fundamentação a posteriori, incluindo-se, manifestamente, as razões justificativas das liquidações que se encontram nos autos de notícia ditos em III), um documento de apuramento de IRC/IRS de 1991 e 1992 e outro de verificação de operações financeiras com obrigações de empresas sem aplicação da circular 16/89 em títulos vendidos, juntos aos autos e para onde a AF remeteu e em que não consta a norma de incidência real do imposto pois se limitam a referir os artºs 20º do CIRS e 75º, nº 6 do CIRC e os artºs 91º, nº 4 do CIRS e 91º do CIRC, tanto mais que estes preceitos legais apenas têm a ver com o procedimento contra -ordenacional resultante da conduta da recorrida, a que, aliás, se reporta o auto de notícia de fls. 98 a 102, e, sendo a norma de incidência real do imposto a dos artºs 6º, nº 1, al. c) do CIRS e 75º, nº 1, al. c) do CIRC, a esta nenhuma referência é feita no acto tributário em causa.*
- VII. *A fundamentação da liquidação não pode por isso basear-se em tais elementos e não pode a recorrente estibar-se nela para exigir a justificação do acto tratando-se, por isso, de uma fundamentação "a posteriori".*
- VIII. *Tal tipo de informação não satisfaz os requisitos essenciais da exigência de fundamentação do acto no momento em que se opera a formação da vontade e a mesma se exprime em toda a sua plenitude, requisitos respeitantes à entidade administrativa e ao administrado.*

2 – ANÁLISE

No acórdão em questão, a Fazenda Pública interpôs recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo (“TCA”) da sentença proferida pelo Tribunal de 1ª instância do Funchal, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo contribuinte por falta de fundamentação do acto tributário subjacente ao processo.

O TCA negou o recurso, mantendo a sentença recorrida, confirmando que a decisão da Administração Fiscal carecia efectivamente de falta de fundamentação.

A divulgação da decisão tomada pelo TCA no acórdão em apreço surge como uma oportunidade para recordar a importância da fundamentação dos actos tributários.

Com efeito, como afirma Ana Paula Dourado¹, *“A exigência de fundamentação é considerada como um princípio fundamental de um Estado de Direito e está correlacionado com os princípios da transparência da actividade administrativa e da boa administração, sendo condição para um controlo eficaz do acto administrativo quanto aos vícios de violação de lei e de desvio de poder.”*

O acórdão proferido pelo TCA defende igualmente que *“O imperativo da fundamentação do acto tributário, como acto administrativo, apresenta uma complexidade funcional que se não reduz apenas à vertente da garantia de protecção dos administrados, com vista ao efectivo direito ao recurso contencioso, antes exige também a satisfação de outros interesses, como o da racionalidade da própria decisão e o da transparência da actuação administrativa, de maneira a ficar claro porque não se decidiu num sentido e não noutra não se desprezando os critérios de vinculação elencados no regime legal em termos de não prejudicar a compreensão da sua motivação.”*

(...)

“A fundamentação do acto administrativo tem como escopo fundamental evitar tratamento discriminatório e a permissão do administrado do uso correcto de todos os meios processuais de defesa em relação à Administração, defesa essa que só é susceptível de ser bem sucedida se àquele for dada a conhecer a razão de ser do procedimento tomado e que ao caso se ajuste.”

Esta posição corresponde àquela que é, actualmente, defendida de forma unânime pela jurisprudência e pela doutrina quanto à aplicação do dever de fundamentação a todos os tipos de actos

¹ Ana Paula Dourado, in Fisco nº 28, Fevereiro de 1991, pgs 37 e segs.

tributários. No entanto, no passado, a jurisprudência ofereceu alguma resistência à aplicação generalizada de tal dever.²

Presentemente, o dever de fundamentação está consagrado quer ao nível da lei constitucional, quer ao nível da lei ordinária.

O dever de fundamentação está previsto de forma genérica para os actos administrativos no artigo 268.º, n.º 3 da Constituição, o qual determina que “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.*” e, de uma forma específica para os actos tributários, no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Sublinhe-se, todavia, que, ao contrário do que sucede com o preceito constitucional que limita o dever de fundamentação aos actos susceptíveis de afectar os direitos e interesses legalmente protegidos, o artigo 77.º da LGT alarga o âmbito de aplicação do dever de fundamentação a todos os actos tributários, independentemente de afectarem direitos ou interesses legalmente protegidos.

Em termos genéricos, pode afirmar-se que o dever de fundamentação corresponde à obrigação de expor as razões de facto e de direito que motivaram a tomada de uma determinada decisão por parte da Administração Fiscal, exposição essa que deve permitir ao seu destinatário compreender a decisão tomada.

No acórdão agora proferido, o TCA defende que a fundamentação de um acto tributário consiste (i) na indicação dos factos e normas jurídicas que o justificam; e (ii) na exposição das razões de facto e/ou de direito que determinam a assunção de uma determinada posição pela Administração Fiscal, de modo a permitir ao seu destinatário, considerando este como um destinatário normal ou razoável, optar entre a aceitação da legalidade do acto ou a sua reclamação/impugnação.

A este propósito, Francisco de Sousa da Câmara³ afirma [a] “*Fundamentação [do acto tributário] que deverá permitir ao destinatário normal entender o itenário cognoscitivo e valorativo constante do acto, de modo a que fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo.*”

No acórdão em análise, o TCA sublinha ainda que o dever de fundamentação deve ser cumprido no momento em que a Administração Fiscal decide e não posteriormente, sendo “*de todo irrelevante*

² Sobre a evolução da posição da jurisprudência portuguesa, ver Sérgio Vasques, “Dever de Fundamentação na Jurisprudência Tributária”, in Fisco, nº 76/77, Março/Abril de 1996., LEx

³ Francisco de Sousa da Câmara, “Direitos e Garantias dos Contribuintes”, in Fisco nº 35, Outubro de 1991

para o cumprimento do imperativo legal de fundamentação do acto administrativo a fundamentação a posteriori”.

Com efeito, não se pode confundir a faculdade conferida ao contribuinte de, perante uma comunicação insuficiente da fundamentação legalmente exigida, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos, com a possibilidade de a Administração Fiscal justificar *a posteriori* a sua decisão.

Nos termos do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se uma comunicação de uma decisão em matéria tributária for insuficiente, o contribuinte pode requerer a notificação dos elementos em falta. Da redacção deste artigo não resulta a atribuição ao autor da decisão de uma nova oportunidade para completar a sua decisão, mas apenas a obrigação de notificar ao contribuinte os elementos em falta.

Como refere António Lima Guerreiro,⁴ em anotação ao artigo 77.º da LGT, a fundamentação deve ser “(...) *contextual, ou seja, materialmente associada à decisão, não sendo admitida em Portugal, ao contrário de outros ordenamentos jurídicos, a fundamentação posterior ou sucessiva, a requerimento do interessado, mas apenas a mera comunicação dos fundamentos omitidos na notificação, nos termos da lei*”

O artigo 77.º, n.º 2 da LGT consagra ainda a possibilidade de a fundamentação dos actos tributários ser efectuada de forma sumária, desde que contenha as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do tributo.

Na referida anotação a este artigo, António Lima Guerreiro⁵ refere ainda que “*O legislador da presente lei, na esteira, aliás, do CPT, entendeu não se limitar a acolher o dever de fundamentação nos termos do CPA. Adaptou-o, ainda, às especialidades do procedimento tributário resultantes do seu carácter intensamente vinculado e da natureza de actos de massa dos actos tributários, que reclamam, sem prejuízo das garantias dos contribuintes, uma indicação segura mas simples, no sentido de maior clareza e acessibilidade, das razões de facto e de direito em que baseiam.*”

A este propósito, o acórdão agora divulgado refere “(...) *o acto tributário, como salienta José Carlos Vieira de Andrade no seu «O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos»,*

⁴ António Lima Guerreira, in Lei Geral Tributária - Anotada, pg. 337 e seguintes, Editora Rei dos Livros

⁵ António Lima Guerreira, in Lei Geral Tributária - Anotada, pg. 339 e seguintes, Editora Rei dos Livros

págs. 153-155, tem de ser sustentado por um mínimo suficiente da fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos-pressupostos do acto.

Dai a necessidade de que o acto resulte de uma comunicação clara - i. é, não indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua -, congruente - i. é, que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão pôr si para sustentar o acto, dos factos e razões de direito - tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.”

Refira-se que o TCA considerou que “(...) em relação ao caso «sub iudicio» a administração não esclareceu em concreto os motivos da sua decisão, não a motivou clara e congruentemente e tudo indica que no acto impugnado se socorreu a entidade decidente de fórmula tendente a enfrentar os estrangulamentos organizacionais derivados da prática maciça de actos administrativos semelhantes (ou, então, a dificuldade em enfrentar uma "matéria fiscal melindrosa e de difíceis contornos" dada a existência de vários autos de notícia usados para fundamentar os actos tributários, em vez de um relatório culminando um procedimento mais consentâneo com a complexidade do caso).”

Entendemos, contudo, que a unânime aceitação, pela jurisprudência e pela doutrina, da aplicação do dever de fundamentação aos actos tributários, não nos deve impedir de lembrar a sua importância.