



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

O dever de fundamentação dos atos tributários no procedimento tributário  
e o seu reflexo no processo judicial tributário

Cecília Pilheiro

Dissertação apresentada ao Instituto Superior  
de Gestão para obtenção do Grau de Mestre  
em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor Vasco Valdez

LISBOA

2018

## **Resumo**

A atuação da Administração Pública pauta-se pela prossecução do interesse público, o que significa que a sua exteriorização, manifestada através de atos dirigidos aos cidadãos, tem como fim o interesse geral da comunidade, princípio que decorre da própria CRP, nomeadamente, do seu artigo 266.º.

A presente dissertação de mestrado pretende analisar alguns dos atos dimanados da AT e o modo como os mesmos são comunicados aos contribuintes, atendendo à obrigatoriedade da sua fundamentação, como legalmente imposto.

É incontornável que o conceito do dever de fundamentação dos atos tributários, além de legalmente estatuído, se encontra, quer no âmbito doutrinal quer no âmbito jurisprudencial, claramente definido, com os requisitos e limites da sua aplicabilidade sedimentados.

Assim, perante um quadro legal e teoricamente consolidado, fomos impelidos a tentar averiguar quais as razões subjacentes ao incumprimento da aplicação dos requisitos do dever de fundamentação na exteriorização dos atos comunicados ao contribuinte por parte da AT.

Esta temática, no nosso entender, não é despicienda, uma vez que pode conduzir à propositura de ações judiciais, o que acarreta constrangimentos para ambas as partes, dado que fomenta uma conjuntura de incerteza jurídica pelo facto de protelar para momento ulterior a definição da situação fiscal do contribuinte.

Palavras – Chave: dever de fundamentação; atos tributários; ação judicial; equipas multidisciplinares.

## **Abstract**

The Public Administration operates in pursuit of the public interest. That is, its exteriorization, manifested through citizen-directed acts, has as ultimate purpose the general interest of the community, objective that accrues from the Portuguese Republic Constitution itself, namely from the article number 266.º.

The present Masters dissertation aims at analyzing certain Taxing Authority acts and the manners in which such acts are communicated to the taxpayers, considering the obligatoriness of their substantiation, as legally required.

That the concept of the duty of justification of taxing acts is not only legally established, but it is also clearly defined in both doctrinal and jurisprudential contexts (with consolidated requirements and limitations of applicability), is indubitable.

Thus, given the existence of this legally and theoretically consolidated framework, we were impelled to investigate the underlying bases of non-compliance with the duty of substantiation in the exteriorization of the acts communicated to the taxpayer by the Taxing Authority.

In our opinion, this thematic is not negligible since it can prompt the proposition of judicial actions. Such actions entail constraints for both parts, given that they promote legal uncertainty by delaying the definition of the taxpayer's fiscal situation.

Keywords: substantiation duty, tax acts, judicial action, multidisciplinary teams.

## **Agradecimentos**

A presente dissertação de mestrado representa o culminar de um percurso de investigação e reflexão enriquecida, através das mais variadas formas, pelos contributos de todos os que, de forma entusiasta e interessada, revelaram essa amabilidade, pelo que quero expressar os meus agradecimentos,

Ao Professor Doutor Vasco Valdez, pela gentileza em ter acedido ao convite que lhe dirigi para ser meu orientador, cujos conselhos e conhecimentos foram fundamentais para a dissertação assumir a estrutura que assumiu, assim como pela pronta disponibilidade que sempre demonstrou.

A todos os Professores que lecionaram a parte letiva do presente Mestrado, pelos conhecimentos transmitidos que representaram uma mais-valia no meu crescimento académico e profissional.

Aos meus amigos e colegas, pelo carinho de me transmitirem sempre uma palavra de incentivo, assim como pelo tempo que despenderam a ouvir-me, a ler as passagens mais nublosas, ajudando-me, assim, a trilhar o percurso com mais segurança.

À minha querida Ana Clara, por estar sempre presente, por continuar a dar-me a mão a cada passo.

À minha família, por me transmitir reiteradamente que acredita que tenho capacidade para superar cada um dos desafios a que me proponho.

A todos, quero expressar os meus sinceros agradecimentos!

## Dedicatória

*Aos meus pais*, pela generosidade de me terem proporcionado abrir cada uma das portas do conhecimento que foram surgindo, encorajando-me, incondicionalmente, a cada passagem.

*Ao Ricardo*, o meu farol.

## **Abreviaturas utilizadas**

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

Cf. - Confronte

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAEP – Direção Geral da Administração e do Emprego Público

DL – Decreto-Lei

DR – Diário da República

GAT - Grupo de administração tributária

LGT – Lei Geral Tributária

n.º - Número

p. – Página

RCP - Regulamento das Custas Processuais

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

SS. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA Norte – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo do Sul

Vd. - Vide

## Índice

1.	Introdução .....	1
2.	Interpretação do conceito do dever de fundamentação à luz da CRP.....	3
3.	Interpretação do conceito do dever de fundamentação à luz do CPA.....	7
4.	O dever de fundamentação do ato tributário .....	13
4.1.	O dever de fundamentação e as suas especificidades na LGT.....	13
4.2.	A presença do conceito do dever de fundamentação no RCPITA.....	19
4.3.	Notificação do ato tributário ao interessado como condição de eficácia .....	22
5.	Impossibilidade de ser admitida a fundamentação <i>a posteriori</i> .....	27
6.	A falta de fundamentação.....	30
6.1.	Definição do conceito de <i>falta de fundamentação</i> .....	30
6.2.	Consequências da falta de fundamentação .....	32
7.	O dever de fundamentação na Jurisprudência Portuguesa.....	36
7.1.	Reflexo da evolução do conceito do dever de fundamentação do ato tributário na Jurisprudência Portuguesa .....	36
7.2.	O entendimento quanto ao cumprimento do dever de fundamentação do ato tributário pela Jurisprudência Portuguesa na atualidade .....	41
8.	Consequências da procedência da ação por falta de fundamentação do ato tributário.....	48
9.	Abordagem a uma proposta de solução para minimizar o nível de processos judiciais associados à fundamentação do ato tributário .....	52
10.	Conclusão .....	59

Referências bibliográficas

*Webgrafia*

Referências jurisprudenciais

## 1. Introdução

O interesse pela temática que se pretende desenvolver na presente dissertação teve como ponto de partida a curiosidade pessoal da subscritora, que surge com a experiência que tem vindo a desenvolver através do exercício de funções na AT, na qualidade de jurista.

Pretende-se, agora, nesta fase, aliar o empirismo a objetivos de investigação e de conhecimento científico, de modo a retirar ilações quando se procede à subsunção da prática à teoria.

Mais concretamente, o objeto da presente dissertação centra-se no conceito do dever de fundamentação dos atos tributários.

No entanto, sem se querer ser exaustivo, preliminarmente, crê-se ser de suma importância a análise do conceito de fundamentação, nomeadamente, à luz da CRP, CPA e por fim LGT, e também RCPITA.

Como se demonstrará, o conceito encontra-se legalmente imposto e tem como intuito assegurar o direito à informação dos administrados, o que dita a transparência da atuação por parte da administração.

Transparência esta inculcada pela própria CRP, zeladora dos direitos dos administrados, impondo regras de exteriorização dos atos administrativos, na medida em que determina o que se deve entender como fundamentação constitucionalmente adequada.

Logo, serão também estes critérios ditados pela CRP a base norteadora da atuação da administração pública, o que se constata através do confronto entre o teor do n.º 3, do artigo 268.º da CRP com, nomeadamente, o n.º 1, do artigo 153.º do CPA e n.º 1, do artigo 77.º da LGT.

Assim, quanto aos princípios inerentes à fundamentação dos atos administrativos, vejam-se as cristalinas palavras de Canotilho & Moreira (2010), em anotação ao artigo 268 da CRP:

*“A este respeito, há três princípios essenciais: (a) princípio da suficiência, devendo a fundamentação estender-se a todos os elementos em relação aos quais a Administração dispõe do poder discricionário de escolher (e o exerce), de forma a poder reconstituir-se o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a*

*decisão final («motivação ou fundamentação de todo suficiente»); (b) princípio da clareza, de modo que a fundamentação seja inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura do destinatário normal ou razoável que, na situação concreta, tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão; (c) princípio da congruência, de tal modo que se verifique existir uma relação de adequação e consonância entre os pressupostos normativos do acto (de facto e de direito) e os motivos do mesmo, devendo, por isso, considerar-se como equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por contradição, não esclareçam concretamente a motivação do acto.*

*O princípio da fundamentação envolve nestas três dimensões os vários requisitos objetivos do acto administrativo (pressupostos de facto, fim, causa e motivo). Com este entendimento, ele toma constitucionalmente claudicantes todas as fórmulas que não ofereçam transparência à motivação concreta que levou a Administração a praticar um determinado acto, como é o caso de conceitos vagos ou indeterminados, tipo «conveniência de serviço», «interesses públicos», «segurança e tranquilidade», «legislação em vigor», etc. (...) A imposição do dever de fundamentação expressa dos actos administrativos que afetem direitos e interesses legalmente protegidos indicia claramente que, pelo menos nestes casos, o dever de fundamentação é, sob o ponto de vista constitucional, uma dimensão subjectivo-garantística dos direitos fundamentais. Não se trata apenas de uma condição objectiva dos direitos; é, sim, um dos vários componentes do «feixe» de direitos enquadráveis no âmbito de um determinado direito fundamental, globalmente considerado.”*

Ora, como se verifica através desta primeira abordagem ao tema, o conceito de fundamentação dos atos administrativos assume uma repercussão legal transversal, consolidada, estruturada, com propósitos bem definidos, colocada ao serviço dos administrados.

Ainda assim, continuam a observar-se situações em que a fundamentação inerente à decisão que deveria justificar o ato administrativo peca pelo incumprimento de algum dos requisitos legalmente impostos.

Ou, ainda que ao longo do procedimento administrativo a administração tente colmatar esse incumprimento através de uma nova fundamentação, ou uma fundamentação mais completa, a mesma será tida como irrelevante, sendo

apelidada de fundamentação *a posteriori*, por não ser contemporânea da decisão subjacente ao ato administrativo.

Consequentemente, na prática, o vício de forma de que o ato notificado ao destinatário enferma desencadeia, não raras vezes, a propositura de ações judiciais cujo intuito é a anulabilidade daquele ato<sup>1</sup>, causando prejuízos, ainda que de diferente natureza, para cada uma das partes.

Inquieta-nos o facto de estarmos perante um quadro legal definido, do qual se distinguem nitidamente os requisitos que devem ser obedecidos, quadro legal este sobejamente tratado quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina, e ainda assim verificarem-se situações de incumprimento do dever de fundamentação.

Assim sendo, somos da opinião que o tema chamado à colação continua a merecer uma reflexão, com o intuito de tentar contruir um modelo concertado de atuação por parte da AT de modo a minimizar ou, utopicamente, admite-se, a erradicar os casos em que ocorrem problemas ao nível da fundamentação das decisões que suportam os atos tributários.

Almeja-se, assim, com a dissertação que nos propomos a desenvolver, contribuir, de alguma forma, para esse desiderato.

## **2. Interpretação do conceito do dever de fundamentação à luz da CRP**

Sob a epígrafe *“Direitos e garantias do administrado”*, o artigo 268.º da CRP consagra o que Miranda (2000) designa como *“direitos fundamentais dos administrados”*, concretizando que: *“IV - Reportando-nos à Constituição, no articulado atual, firmam o Estado de Direito: (...) e) A subordinação dos órgãos e agentes administrativos à Constituição e à lei com respeito pelos (...) direitos e garantias dos administrados, designadamente a necessidade de fundamentação expressa dos atos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 3) e a garantia do acesso à justiça administrativa (art. 268.º n.º 4 e 5);”* (Miranda, 2000, pp. 61,203).

---

<sup>1</sup> Sendo disto exemplo, nomeadamente, os Acórdãos do STA proferidos no âmbito dos processos n.º 0500/17, de 21-02-2018, n.º 0208/17, de 22-03-2018 e n.º 0954/13, de 09-04-2014, aos quais se aludirá com maior detalhe no ponto 7.2 da presente dissertação.

Também será de atender a Canotilho & Moreira (2010, p. 820), quanto ao estatuído no artigo 268.º da CRP: *“Os direitos aqui previstos garantem o cidadão fundamentalmente como direitos procedimentais e direitos processuais. Em rigor, estas garantias jurídicas perante a administração constituem uma expressão do reconhecimento do indivíduo como pessoa: o particular é, perante a administração, um sujeito num processo comunicativo e não objecto de decisões autoritárias unilaterais dos poderes públicos. O facto de estarem aqui previstos direitos procedimentais e processuais de natureza análoga a direitos, liberdades e garantias, pretende significar o seu carácter autónomo relativamente aos direitos inscritos na Parte I. Esse carácter autónomo radica na sua reforçada componente procedimental que, além de cumprir a função defensiva típica dos direitos e liberdades e do princípio do Estado de direito, assegura também a transparência e a abertura ao funcionamento das administrações exigidas pelo princípio democrático republicano.”*

Por se considerar que revela interesse histórico-sistemático, como refere Miranda (2000, p. 266 e 267):

*“IV - Consignada também em 1976 a impugnabilidade dos actos administrativos (citado art. 268.º), ela iria sendo crescentemente aperfeiçoada e alargada nas sucessivas revisões constitucionais:*

*- em 1982, clarificando-se a sujeição a “recurso” de quaisquer atos administrativos “independentemente da sua forma” e introduzindo-se um “recurso” para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegidos;*

*- em 1989, eliminando-se a necessidade de os atos a atacar serem “definitivos e executórias, consagrando-se como causa de pedir a lesão de direitos ou interesses legalmente protegidos e passando a falar-se ainda em “acesso à justiça administrativa” para tutela de direitos ou interesses legalmente protegidos;*

*- em 1997, adoptando-se uma cláusula geral de tutela jurisdicional efetiva, na qual entram, designadamente, o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.*

*A evolução foi, como resulta da leitura destas fórmulas, em sentido subjetivista. O contencioso administrativo - confiado a verdadeiros tribunais, embora de uma ordem de jurisdição especializada - visa essencialmente dirimir os litígios*

*emergentes das relações juridico-administrativas; e, em rigor, o que o dinamiza é uma verdadeira ação, paralela ou semelhante à ação civil, e não um qualquer recurso contencioso (a que ainda alude o art. 212.º, n.º 3).*

Articulando o n.º 3 e o n.º 4 do artigo 268.º da CRP, sagazmente, Campos, Rodrigues, & Sousa (2012, p. 675) esclarecem: *“No n.º 4 do mesmo 268.º garante-se aos interessados a impugnação contenciosa, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer atos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Da conjugação destas duas normas resulta que o direito de impugnação contenciosa de atos lesivos, constitucionalmente reconhecido, não fica satisfeito com a mera possibilidade de os interessados os poderem impugnar judicialmente, antes se exigindo que seja propiciada àqueles a possibilidade de os impugnarem com completo conhecimento das razões que os motivaram, isto é, trata-se de um direito de impugnação contenciosa com a máxima eficácia.”*<sup>2</sup>

Perante o exposto, em que se poderá traduzir esta exigência de fundamentação que mereceu assento constitucional?

O n.º 3 do artigo 268.º da CRP determina que *“Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.”*

Verifica-se que a CRP sujeita a exteriorização dos atos administrativos a notificação aos interessados, e caso se esteja perante atos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos há uma obrigatoriedade, imposta pela CRP, de ser divulgada ao interessado a fundamentação subjacente ao ato, impondo que a mesma seja expressa e acessível.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> No sentido de a fundamentação ser uma garantia de acesso à justiça, veja-se Canotilho & Moreira (2010, p. 825): *“Em relação aos atos praticados no exercício de poderes discricionários, a fundamentação é mesmo um requisito essencial, visto que sem ela ficaria substancialmente frustrada a possibilidade de impugnar com êxito os seus vícios mais típicos. Nesse domínio, a fundamentação é uma garantia do próprio direito ao recurso contencioso (n.º 4).”*

<sup>3</sup> Como bem sintetiza Amaral (2004, p. 348) *“Durante muito tempo, não existiu no nosso direito – como também não existiu na generalidade dos direitos estrangeiros – qualquer obrigação genérica de fundamentar os atos administrativos. A fundamentação só era obrigatória nos casos em que as leis avulsas a exigissem. Contudo, após o 25 de Abril de 1974, e sobretudo com um propósito de reforço das garantias dos particulares, o nosso Direito Administrativo perfilhou a orientação de tornar obrigatória a fundamentação para a maioria dos atos administrativos. Foi o que resultou do D.L. n.º 256-A/77, de 17 de Junho, diploma muito aperfeiçoado do ponto de vista técnico, em cujo artigo 1.º se enumeravam – em termos que o Código atual seguiu quase sem alterações nos artigos 124.º e segs. – os casos em que os atos administrativos deviam ser fundamentados. É certo que sobre a matéria*

Assim, no que concerne especificamente à obrigatoriedade de notificação dos atos administrativos aos interessados, prevista na 1.ª parte, do n.º 3 do artigo 268.º, esclarecem Canotilho & Moreira (2010, p. 825) que: *“A notificação respeita ao ato administrativo globalmente considerado, pelo que, no caso de ele dever ser fundamentado, deve incluir também a fundamentação, que dele deve fazer parte integrante. O cidadão tem o direito de conhecer, do mesmo passo, o teor da decisão e a respetiva fundamentação, não tendo de requerer esta posteriormente a fim de avaliar o alcance integral da decisão e poder decidir do recurso a quais quer meios de impugnação.”*

Além da notificação dos atos administrativos, quando estes afetem direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, há lugar à sua fundamentação, como disposto na 2.ª parte, do n.º 3 do artigo 268.º.

A norma impõe igualmente que a fundamentação seja expressa e acessível, o que significa que deverá transparecer não só a motivação subjacente ao ato administrativo, assim como as razões, de facto e de direito, que ditaram a opção da administração por determinado sentido.

Para enaltecer convenientemente a nobreza do conceito de fundamentação, inscrito no n.º 3, do artigo 268.º, socorremo-nos das palavras de Canotilho & Moreira (2010, p. 825): *“Trata-se de um princípio fundamental da administração do Estado de direito, pois a fundamentação não só permite captar claramente a atividade administrativa (princípio da transparência da acção administrativa) e a sua correção (princípio da boa administração), mas também, e principalmente, possibilita um controlo contencioso mais eficaz do ato administrativo, sobretudo quanto aos vícios resultantes da ilegalidade dos pressupostos e do desvio do poder. Em relação aos actos praticados no exercício de poderes discricionários, a fundamentação é mesmo um requisito essencial, visto que sem ela ficaria substancialmente frustrada a possibilidade de impugnar com êxito os seus vícios mais típicos.”*

Assim, em prol de uma atuação da administração pública mais transparente e acessível aos administrados, a garantia do direito à fundamentação, em relação a todos os atos administrativos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, decorre da proteção que lhe foi conferida pela própria Constituição, ao incluí-la na redação do n.º 3, do artigo 268.º.

---

*também se pronuncia o artigo 268.º, n.º 3 da Constituição: mas como a lei ordinária é mais extensa e precisa do que a Constituição, em matéria de fundamentação dos atos administrativos basta recorrer à lei ordinária para conhecer o regime jurídico em vigor sobre o mesmo assunto.”*

Como bem sintetiza Andrade (2007, p. 92): “(...) percebe-se que a primeira delimitação do âmbito do dever de fundamentação se encontra no texto constitucional, que postula a fundamentação expressa dos “atos administrativos”, “quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos (...) é decisiva a cláusula geral utilizada para definir as circunstâncias em que os atos carecem de fundamentação, uma cláusula que se dispõe a estabelecer uma garantia dos administrados e é formulada, por isso, na perspectiva dos seus interesses.”

Perante o exposto, a CRP, ao prever o direito à fundamentação nos moldes em que o faz, confere ao cidadão uma proteção acrescida quanto à compreensão do ato administrativo de que é destinatário, tendo em conta que a fundamentação para ser considerada constitucionalmente adequada deverá cumprir na íntegra determinados requisitos, os quais elencaremos no ponto 3, sob pena de nos tornarmos exaustivos, o que não se pretende.

Como já foi dito, resulta da CRP a obrigatoriedade de a fundamentação do ato, além de expressa, ser exteriorizada de uma forma que seja perceptível. Perceptível ao ponto de o administrado se conformar com o ato notificado, ou, pelo contrário, socorrer-se dos meios gratuitos e contenciosos ao seu dispor para sindicar o ato administrativo em causa.

Concluindo, incontornável é o facto de, como bem definem Canotilho & Moreira (2010, p. 826): “Além de proteção subjetiva dos administrados, a norma do dever de fundamentação é também norma de ação administrativa (dever de fundamentação), que visa assegurar uma correta e ponderada realização dos interesses públicos (legalidade, imparcialidade, justiça, eficiência). Nesta perspectiva, a fundamentação contribui para a legitimação de decisões através da informação.”

### **3. Interpretação do conceito do dever de fundamentação à luz do CPA**

O artigo 148.º do CPA adianta a definição legal do conceito de ato administrativo nestes termos “(...) consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.”

Quanto à forma de exteriorização do ato administrativo, o n.º 1, do artigo 150.º do CPA privilegia a forma escrita ao determinar que *“Os atos administrativos devem ser praticados por escrito (...).”*

Entre o elenco de menções obrigatórios, constantes nas várias alíneas do n.º 1 do artigo 151.º, com interesse para o tema que se visa aqui expender, refere esta norma que *“(...) devem constar do ato: (...)c) A enunciação dos factos ou atos que lhe deram origem, quando relevantes; d) A fundamentação, quando exigível;”* clarificando o n.º 2 do mesmo artigo que *“As menções exigidas no número anterior devem ser enunciadas de forma clara, de modo a poderem determinar-se de forma inequívoca o seu sentido e alcance e os efeitos jurídicos do ato administrativo.”*

Aqui chegados, retira-se do quadro normativo enunciado a necessidade de se encontrar legalmente refletido que a atuação da administração, na sua vertente de exteriorização através de atos administrativos, se pautará pela transparência, desígnio que será alcançado através da fundamentação dos atos.

Como melhor explicitam Sousa & Matos (2009, p. 156) *“A fundamentação preenche, fundamentalmente, quatro funções: esclarecer os particulares, como decorrência do princípio da colaboração da administração pública com os particulares (...); conferir publicidade e transparência à atividade da administração pública; incentivar a administração a que forme adequadamente as suas decisões, na medida em que sabe que terá que fundamentá-las; permitir o controlo, autónomo e heterónimo, da atividade administrativa, especialmente ao nível dos atos praticados ao abrigo de margem de livre decisão, na medida em que os vícios de que aqueles padecem (sobretudo os relativos aos pressupostos, motivos e fins) podem frequentemente retirar-se, direta ou indiretamente, da sua fundamentação.”*

Como já foi referido, o n.º 3 do artigo 268.º da CRP impõe que os atos desfavoráveis sejam fundamentados.

No entanto, da leitura das alíneas do artigo 152.º do CPA constata-se que se pretendeu estender o âmbito dos atos sujeitos a fundamentação, reforçando, por esta via, as situações em que há obrigatoriedade de inclusão da fundamentação no ato administrativo, como resume Amaral (2004, p. 349)

*“Em geral, pode dizer-se que o elenco dos atos aí referidos que devem ser fundamentados é dominado pela matriz dos atos de gravame, ou lesivos dos interesses de terceiros.”<sup>4</sup>*

No que concerne à forma de exteriorização da fundamentação, o n.º 1 do artigo 153.º do CPA estabelece que *“A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão (...)”*.

De modo a clarificar o sentido conferido a esta norma, socorremo-nos das palavras de Almeida (2015, p. 299) de acordo com as quais *“A fundamentação do ato administrativo é, por conseguinte, uma declaração que deve constar do ato, na qual se justifica a sua prática e, quando seja caso disso, se expõem os motivos que determinaram a escolha do seu conteúdo, no caso de haver lugar à sua definição discricionária.”<sup>56</sup>*

Por outro lado, Andrade (2007, p. 227) especifica *“ A declaração formal que exterioriza um ato administrativo engloba diversos elementos informativos que, por imposição da lei ou por opção do autor, acompanham a disposição que estabelece os efeitos próprios dessa manifestação de autoridade. A delimitação básica do conteúdo da fundamentação é, por isso, a que resulta da sua própria definição, excluindo à partida as indicações relativas ao sujeito do ato – identificação do órgão e qualidade em que decide – impostas pela lei, bem como quaisquer elementos que não se refiram diretamente ao procedimento decisório. (...) a fundamentação consiste numa externalização das razões de facto e de direito que estão na base da decisão.”*

Quanto ao conteúdo da fundamentação vertida no ato administrativo, Andrade (2007, p. 231 e 232) esclarece ainda que *“O conteúdo da fundamentação expressa exigido pela dimensão formal do dever não é, portanto, o de uma qualquer declaração do agente sobre as razões do acto, assim como não é a ausência total de menção dos fundamentos a única modalidade de desse dever. O conteúdo da*

---

<sup>4</sup> Neste sentido Oliveira, Gonçalves, & Amorim (2007, p. 592), acrescentando ainda *“Admite-se, no entanto a existência de leis especiais que alarguem esse elenco (...) Deve dizer-se, contudo, que a maior parte desses casos especiais tratados na nossa lei – fora a hipótese de atos favoráveis – caberiam à vontade numa das alíneas deste art. 124.º”* [atendendo à redação da lei em vigor, atual artigo 152.º do CPA]

<sup>5</sup> Veja-se igualmente a definição proposta por Amaral (2004 p. 351) *O objetivo essencial e imediato da fundamentação é, portanto, esclarecer concretamente a motivação do ato, permitir a reconstrução do iter cognoscitivo que determinou a adoção de um ato com determinado conteúdo.”*

<sup>6</sup> E ainda Sousa & Matos (2009, p. 156) *“A fundamentação consiste na explicitação dos motivos de facto e de direito que levam o autor do ato à sua adoção.”*

*declaração fundamentadora não pode ser o de um qualquer enunciado, há-de consistir num discurso aparentemente capaz de fundar uma decisão administrativa.”.*

Concretizando, este mesmo Autor distingue “*A diferença entre a dimensão formal e a dimensão substancial do dever de fundamentação está, então, em que o dever formal se cumpre pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos corretos suscetíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo.*”.

Em face do entendimento doutrinário quanto ao conceito do dever de fundamentação, centrando-nos nas características elencadas no n.º 1. do artigo 153.º do CPA, crê-se ser seguro afirmar que a fundamentação formal obedece a requisitos específicos, e, pelo que nos foi dado a perceber pelo trabalho de investigação subjacente à presente dissertação, forçosamente, ter-se-á que ter em consideração que há consenso entre a doutrina<sup>7</sup> e jurisprudência<sup>8</sup> quanto a determinadas características que a fundamentação deve assumir.

A saber, a fundamentação formal terá de ser: **expressa** deverá conter a exposição, ainda que **sucinta** dos fundamentos de facto e de direito da decisão, deverá ser **clara, coerente, suficiente**.

Assim sendo, a fundamentação deve ser expressa<sup>9</sup>, deve ser manifestada ou declarada pela entidade com competência decisória, e no próprio ato. Não basta que o autor do ato determine e pondere os factos e fatores jurídico-administrativos em presença, à luz dos interesses que no caso caiba realizar, é também necessário que revele externamente os termos, a sequência lógica, dessa determinação e ponderação. O que não houver sido expresso ou manifestado diretamente ou por concordância, não constitui fundamentação do ato administrativo (Oliveira, Gonçalves, & Amorim, 2007, p. 600 e 601).

---

<sup>7</sup> Cf. Amaral, 2004 p. 352 a 354; enunciando as mesmas características da fundamentação do ato administrativo Sousa & Matos (2009, p. 157); com idêntico teor Oliveira, Gonçalves, & Amorim (2007, p. 600 a 605); assim como Almeida (2015, p. 299).

<sup>8</sup> A título meramente exemplificativo, vejam-se os seguintes Acórdãos: do STA, Processo n.º 0872/11, de 15-02-2012; Processo n.º 0512/17, de 14-03-2018; do TCA Sul, Processo n.º 12565/15, de 16-06-2016; do TCA Norte, Processo n.º 00476/13.6BEMDL, de 26-10-2017.

<sup>9</sup> Cf. Sousa & Matos, (2009 p. 157) “(...) a fundamentação tem que preencher diversos requisitos, devendo ser: expressa (art. 268.º, 3 CRP, art. 125.º, 1 CPA), no sentido de não ser admissível uma fundamentação que apenas se infira de outros aspetos do ato ou procedimento administrativo”.

A fundamentação formal consubstancia a justificação dos motivos subjacentes à decisão administrativa, tornando-se necessário que as razões que levaram à prática do ato com determinado conteúdo sejam perceptíveis.

Conteúdo este que tem que ser suficiente<sup>10</sup>, esclarecedor, de modo a considerar-se que o ato está devidamente fundamentado.

Por outro lado, a informação contida na fundamentação terá que ser clara<sup>11</sup>: *“Se as formulações utilizadas são confusas ou indistintas, se a arugumentação é dubitativa, ambígua ou obscura, então não se pode saber ou compreender sequer o que determinou o agente a praticar aquele ato ou a escolher aquele conteúdo. Isto quer dizer que não estão identificadas as razões de facto ou de direito da decisão, pois que, no mínimo, não pode determinar-se com segurança o sentido do que foi declarado pelo órgão administrativo como fundamento.”* (Andrade, 2007, p. 233).

Ora, uma fundamentação que seja suficiente e clara, à partida, será igualmente coerente<sup>12</sup>, o que significa que transparece um raciocínio lógico, articulado, que revele bom senso, sem que os argumentos aduzidos entrem em contradição uns com os outros.

Na verdade, caso assim não seja estar-se-á perante uma falta de fundamentação, uma vez que, nesta hipótese, o discurso argumentativo em que deveria assentar a fundamentação do ato revela-se incoerente.

Em face do exposto, distinguem-se, essencialmente, duas exigências quanto ao cumprimento do dever de fundamentação: por um lado, a exigência de o órgão administrativo justificar a decisão ao identificar a situação de facto ocorrida, e consequentemente, aplicar-lhe o devido enquadramento legal.

Por outro lado, a motivação tem que estar patente na decisão, ou seja, terá que ser suficiente, clara, coerente de modo a revelar a trajetória percorrida pelo

---

<sup>10</sup> Cf. Sousa & Matos (2009 p. 157) *“(...) a fundamentação tem que preencher diversos requisitos devendo ser: (...) suficiente, no sentido de os motivos aduzidos deverem chegar para que o particular compreenda as razões da prática do ato (art. 125.º, 2 CPA);”*

<sup>11</sup> Veja-se o entendimento de Oliveira, Gonçalves, & Amorim (2007, página 601) quanto à conjugação das características da suficiência e clareza da fundamentação do ato administrativo *“Trata-se, no fundo, de harmonizar a necessidade de uma fundamentação suficiente com a da sua clareza, da sua apreensibilidade – requisitos que variam “em função do tipo de acto administrativo” – e, por isso, dificilmente a exigência funcionará por si só: uma fundamentação que podia ser expressa num parágrafo, e o foi em dez, não é, só por isso, ilegal. Se for clara que mal há nisso?”*

<sup>12</sup> Cf. Sousa & Matos (2009, página 157) *“(...) a fundamentação tem que preencher diversos requisitos, devendo ser (...) congruente, o que proíbe fundamentações contraditórias, quer em si mesmas, quer em relação à decisão contida no ato (...)”*

agente, bem como permitir que se anteveja as suas opções (Oliveira, Gonçalves, & Amorim, 2007, p. 591).

Em síntese, o ato administrativo necessita de transparecer a exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão. Não basta mencionar apenas os factos relevantes ou lançar-se mão de conceitos vagos e indeterminados, que não permitem ao destinatário perceber com clareza os motivos subjacentes à decisão de que foi alvo.

Não menos importante, pelo contrário, é determinante que a base legal<sup>13</sup> figure na própria fundamentação, caso assim não seja corre-se o risco de estarmos perante decisões arbitrárias, tomadas à margem da lei, que em tudo contendem com os direitos dos administrados. Trata-se, por isso, de um corolário do princípio da legalidade, enquanto fundamento da ação administrativa (Amaral, 2004, p. 353).

Atendendo ao anteriormente plasmado, poder-se-á afirmar que para cumprir a exigência legal não basta que se indiquem e exponham as razões factuais e jurídicas que se ponderaram ao tomar a decisão.

É necessário que se formule um juízo lógico-jurídico que permita concluir, perante a situação concreta do procedimento, que a fundamentação decorrente do ato revela qual foi o itinerário percorrido, o raciocínio do autor do ato, assim como a base legal aplicada, para que a decisão tomada esteja legal e factualmente justificada.

Imprescindível será, em termos absolutos, que a fundamentação não se cinja só às razões de facto ou só às de direito, casos em que se considera que a mesma falta ou é insuficiente.

Como se começou por referir, é inultrapassável o facto de a relevância conferida ao dever de fundamentação do ato administrativo decorrer da própria CRP (artigo 268.º, n.º 3). O que lhe atribui uma função garantística de proteção em relação a todos os atos administrativos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos (Oliveira, Gonçalves, & Amorim, 2007, p. 589 e 590).

---

<sup>13</sup> Cf. Oliveira, Gonçalves, & Amorim (2007, p. 602) “(...) Quanto à indicação das razões de direito em que se funda o ato, vem-se entendendo, nomeadamente no campo jurisprudencial, não ser necessária a indicação (numerada ou especificada) das normas tidas por aplicáveis, mas apenas da disciplina jurídica com base na qual se decidiu – entendimento que não sufragamos para muitas hipóteses (por exemplo, para os atos sancionatórios) e que pode dificultar significativamente a avaliação pelos interessados da (i)legalidade do ato com que se confrontam.”

Assim sendo, o dever de fundamentação assume-se como um pilar necessário à atividade administrativa, uma vez que a exteriorização da sua atuação, nomeadamente através de atos administrativos, terá que ser necessariamente objeto de compreensão e interpretação por parte do seu destinatário. Assim como terá que possibilitar aquele destinatário o escrutínio da legalidade do ato administrativo para, conseqüentemente, se conformar com ele ou lançar mão dos meios graciosos e contenciosos ao seu dispor para o sindicá-lo (Oliveira, Gonçalves, & Amorim, 2007, p. 589)

#### **4. O dever de fundamentação do ato tributário**

##### **4.1. O dever de fundamentação e as suas especificidades na LGT**

Consagra o artigo 266.º da CRP que *“1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.”* Determinando o n.º 2, do mesmo artigo da lei fundamental que *“Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.”*

Necessariamente, de modo a estruturar a atividade da administração pública, em cumprimento do constitucionalmente consagrado, entre os princípios gerais da atividade administrativa (artigos 3.º a 19.º do CPA), destacamos o vertido no n.º 1, do artigo 3.º do CPA, de acordo com o qual *“1. Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhe forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins.”*

Encontra-se, assim, a atividade da administração tributária limitada pelo estatuído na CRP, CPA e reforçado na própria LGT, baluarte da atividade tributária, a qual clarifica os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da administração tributária (artigo 1.º LGT).

Desta forma, a atuação da administração tributária encontra-se, em todas as fases do procedimento, sob o jugo da prossecução do interesse público *“(…) de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”* (artigo 55.º LGT).

É incontornável o facto de a administração tributária se encontrar munida de procedimentos próprios, resultantes da lei, indispensáveis para cumprir o desiderato para o qual se encontra mandatada: a cobrança de impostos. Assim, como bem concretiza Sanches (2007, p. 472 e 473) *“Como contrapartida dos vastos poderes decisórios atribuídos à Administração fiscal e que são uma condição de exequibilidade da lei fiscal, temos o dever de fundamentação da Administração fiscal para todos os atos em que se verifica uma decisão desfavorável para o contribuinte ou em que se não verificou uma liquidação feita de acordo com os elementos contidos na sua declaração. Trata-se também de uma condição de racionalidade (a exposição dos motivos por que se decidiu de um certo modo e não de outro) e de criação de condições materiais para o exercício da competência judicial de revogação de atos tributários.”*

Na LGT a estatuição quanto aos requisitos da fundamentação está prevista no artigo 77.º<sup>14</sup>, inserido no Capítulo IV – Decisão. Basta uma breve leitura do artigo para se verificar que o conteúdo do mesmo revela ser mais extenso do que o teor contido nos artigos 152.º e 153.º do CPA. Não obstante a redação do n.º 1, do artigo 77.º ser similar à redação vertida no n.º 1, do artigo 153.º do CPA, ainda assim divergem pelo facto de o n.º 1 do artigo 77.º referir expressamente *“(…) a decisão de procedimento é sempre fundamentada (…)*”, não se referindo o artigo 153.º

---

<sup>14</sup> *“Artigo 77.º Fundamentação e eficácia 1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. 2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. 3 - Em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos: a) Descrição das relações especiais; b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo; c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados suscetíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito; d) Quantificação dos respetivos efeitos. 4 - A decisão da tributação pelos métodos indiretos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação diretas e exata da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável. 5 - Em caso de aplicação de métodos indiretos por afastamento dos indicadores objetivos de atividade de base científica a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei. 6 - A eficácia da decisão depende da notificação.”*

concretamente ao procedimento, assim como a última parte do n.º 1, do artigo 77.º inclui a especificidade de “(...) a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos (...) que integrem o relatório da fiscalização tributária <sup>15</sup>”.

Perante a exigência resultante do n.º 1, do artigo 77.º ao definir que “A decisão de procedimento é sempre fundamentada (...)”, questiona-se: há obrigatoriedade de fundamentar todas as decisões proferidas no âmbito de procedimentos sejam elas desfavoráveis ou favoráveis ao contribuinte? Crê-se que sim<sup>16</sup>, a redação não deixa margem para dúvidas, uma vez que a inclusão na redação do advérbio “sempre” leva a abranger todo e qualquer procedimento, independentemente do resultado ser favorável ou desfavorável ao contribuinte.

Assim, acompanha-se a posição de Rocha (Lições de Procedimento e Processo Tributário, 2009, p. 113) “(...) todas as decisões procedimentais devem ser fundamentadas <sup>(179)</sup>, e não somente as decisões procedimentais desfavoráveis. <sup>(179)</sup> Daí não deriva, contudo, que o grau de exigência da fundamentação seja idêntico para todos os atos. Ele será menor naqueles casos em que a Administração emena um ato que se baseia nos dados apresentados pelo contribuinte (por exemplo, auto-liquidação) e será maior à medida que a Administração se afasta de tais dados ou elementos. A título de exemplo, v., as apertadíssimas exigências em matéria de fundamentação dos atos de correção ou de aplicação de métodos indiretos (respetivamente, n.º 3 e 4 do art. 77.º da LGT).”

Também se considera esclarecedor o entendimento de Martins & Alves (2015, p. 35) “A decisão – a decisão do procedimento é sempre fundamentada de facto e de direito (artigo 77.º da LGT) sendo essa exigência maior à medida que a administração se afaste daquilo que o contribuinte declara, assim se explicando, por exemplo, as exigências em termos de fundamentação em sede de uma liquidação subsequente a uma declaração do contribuinte (n.º 2) e as exigências de fundamentação quando a administração utilizar métodos indiretos de tributação (n.º 4).”

---

<sup>15</sup> O que nos remete para o artigo 63.º do RCPITA, segundo o qual: “**Fundamentação da decisão 1** Os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório. 2 - Aos serviços intervenientes no procedimento de inspecção serão obrigatoriamente comunicados os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, bem como a sua revisão em virtude de petição, reclamação ou recurso de qualquer natureza.”

<sup>16</sup> Neste sentido Campos, Rodrigues, & Sousa, 2012, p. 675.

À semelhança do que sucede com as exigências formais da fundamentação dos atos administrativos, constantes nos artigos 152.º e 153.º do CPA, também a fundamentação formal correspondente à exteriorização da decisão dos procedimentos tributários, assim como a fundamentação dos atos tributários, constante no artigo 77.º da LGT, obedecem aos mesmo requisitos gerais dos atos administrativos<sup>1718</sup>.

No entanto, como já foi dito, não obstante todas as decisões da administração terem que ser fundamentadas, pode variar o grau de densidade da fundamentação, caso a posição da administração tributária se afaste da posição do contribuinte, exigindo uma maior justificação da posição assumida por parte da Autoridade Tributária, o que implicará uma maior fundamentação, como se comprova da leitura dos números 3, 4 e 5 do artigo 77.º da LGT.

Mais concretamente, caso haja uma correção da matéria tributável, por parte da administração fiscal, em virtude de se verificar a existência de operações entre sujeitos passivos com relações especiais entre eles - operações essas que apenas ocorrem precisamente devido à natureza das relações existentes entre os intervenientes - a fundamentação da correção terá que, necessariamente, obedecer aos requisitos constantes no n.º 3, do artigo 77.º<sup>19</sup>.

Assim como, impende sobre a AT um especial dever de fundamentação, obedecendo ao estipulado no n.º 4, do artigo 77.º, os motivos pelos quais o apuramento da matéria tributável não será feito através do regime regra da avaliação direta (artigo 81.º, n.º 1, LGT) mas sim por aplicação do regime subsidiário da avaliação indireta (artigo 85.º, n.º 1, LGT), o que apenas se verificará perante as situações previstas no artigo 87.º da LGT.

---

<sup>17</sup> Vd. Requisitos decorrentes da fundamentação dos atos administrativos, ponto 3 da presente dissertação

<sup>18</sup> Neste sentido Campos, Rodrigues, & Sousa, 2012, p. 674.

<sup>19</sup> “Artigo 77.º Fundamentação e eficácia (...)3 - Em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos: a) Descrição das relações especiais; b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo; c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados susceptíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito; d) Quantificação dos respectivos efeitos.”

No entanto, em ambos os casos, determina o n.º 2, do artigo 84.º<sup>20</sup> da LGT que *“A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do resultado.”*

Por outro lado, o legislador quis reforçar o dever de fundamentação *“Em caso de aplicação de métodos indiretos por afastamento dos indicadores objetivos de atividade de base científica (...)”*. Uma vez que *“(...) a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei.”* (artigo 77.º, n.º 5).

Ou seja, concretizando, o sujeito passivo justifica as razões pelas quais se verifica uma desconformidade da matéria tributável quando comparada com a que deveria resultar da aplicação dos *“indicadores objetivos de base técnico-científica”*, no entanto essas justificações não são aceites pela administração fiscal.

Nestas situações, a AT procede à correção da matéria tributável através da avaliação indireta, nos termos da alínea c), do n.º 1, do artigo 87.º e artigo 89.º, ambos da LGT. Mas, a fundamentação desta decisão terá, obrigatoriamente, que conter, além dos requisitos previstos no n.º 4, do artigo 77.º, as razões pelas quais os argumentos do contribuinte não foram aceites.

Considera-se que o n.º 5, do artigo 77.º da LGT reflete a preocupação do legislador, na medida em que impõe um dever de fundamentação reforçado por parte da administração fiscal, de modo a escarpelizar os motivos subjacentes à não aceitação das razões invocadas pelo contribuinte, uma vez que tal facto determinará o apuramento da matéria tributável através do recurso à avaliação indireta.

Agora, importa esclarecer, como bem fazem Pires, Bulcão, Vidal, & Menezes (2015, p. 838):

*“Esta disposição legal não tem, atualmente, qualquer efeito direto, pois os indicadores objetivos de base técnico-científica deveriam ser definidos anualmente, pelo Ministério das Finanças, de acordo com o n.º 2 do artigo 89.º da LGT, o que ainda não sucedeu. Assim, está esvaziado o conteúdo deste n.º 5 do artigo 77.º que,*

---

<sup>20</sup> Vd. Campos, Rodrigues, & Sousa, 2012, p. 741 *“Em todo o caso, esta indicação e ponderação terão de dar a conhecer, na sua totalidade, o itinerário seguido na avaliação para se alcançar o valor da matéria tributável, permitindo conhecer integralmente as razões por que foi atingido esse valor e não qualquer outro. Esta fundamentação, porém, não tem de constar integralmente do próprio ato, podendo ser feita por remissão para pareceres, informações ou propostas anteriores, nos termos do percebido no art. 77.º, n.º 1, da LGT. “*

*no presente, apenas contribui para a formação de um princípio jurídico, demonstrador da necessidade de uma fundamentação suficiente, para que possa o destinatário apreender todos os momentos relevantes do itinerário cognitivo do decisor.”*

Por fim, o n.º 6 do artigo 77.º da LGT faz depender a eficácia da decisão da sua notificação. Ao contrário dos números que antecedem, o n.º 6 já não se refere à fundamentação propriamente dita mas sim à decisão, que apenas será considerada eficaz se notificada ao interessado.

Ora, o requisito constante no n.º 6 do artigo 77.º aparenta ir mais além do regime geral previsto no artigo 155.º <sup>21</sup> do CPA, que estipula que “1 - O ato administrativo produz os seus efeitos desde a data em que é praticado, salvo nos casos em que a lei ou o próprio ato lhe atribuam eficácia retroativa, diferida ou condicionada. 2 - O ato considera-se praticado quando seja emitida uma decisão que identifique o autor e indique o destinatário, se for o caso, e o objeto a que se refere o seu conteúdo.”

Decorre da norma transcrita que, o ato administrativo a partir do momento em que é praticado começa a produzir imediatamente os seus efeitos, ainda que não haja sido notificado (com exceção dos atos em que haja essa imposição, como, por exemplo, os que constituam deveres ou encargos para os particulares, sendo necessário que a decisão seja notificada para serem oponíveis aos destinatários, conforme disposto no artigo 160.º do CPA).

Pelo contrário, parece resultar do n.º 6 do artigo 77.º que todo e qualquer tipo de decisão emanada da AT, seja ela favorável ou desfavorável ao sujeito passivo, apenas começará a produzir os seus efeitos após ter sido notificada, fazendo impender sobre a notificação uma condição de eficácia.

Para melhor perceber o alcance do n.º 6 do artigo 77.º, socorremo-nos das palavras de Marques & Costa (2013, p. 163 e 164) “*Daqui decorre necessariamente que deverá sempre ser dado conhecimento ao contribuinte do teor integral da informação, do parecer ou relatório inspetivo para que remete eventualmente a decisão tributária, com os respetivos fundamentos. Se tal não se verificar, existirá*

---

<sup>21</sup> Em anotação ao artigo (à data da redação da anotação, artigo 127.º CPA), Oliveira, Gonçalves, & Amorim (2007, p. 613) explicam “II. Se outra coisa não se dispuser na lei ou resultar do próprio ato, os efeitos deste produzem-se desde a data em que foi praticado, imediatamente, podendo exigir-se ou ser exigidos desde esse momento, pelo seu autor ou destinatário. Ou seja: tais efeitos tornam-se reciprocamente invocáveis ou oponíveis entre eles. É um princípio geral, esse, de os efeitos do ato serem imediatamente atuantes, a partir da sua prática”.

*falta de comunicação da fundamentação da decisão em matéria tributária e não propriamente falta de fundamentação, não contendendo com a validade mas com a eficácia do ato. Deste modo, só a falta de fundamentação dos atos decisórios (não do ato de notificação) constitui vício formal que os invalida, já que preconizamos aqui o entendimento de que a notificação não constitui propriamente um requisito da fundamentação (...) O ato de notificação, sendo uma formalidade exterior, instrumental e posterior (complementar) ao acto praticado, mas também requisito de eficácia deste (artigos 132.º, n.º 1, do CPA e 77.º, n.º 6 da LGT), tem como escopo, transmitir o conhecimento ao contribuinte de que foi praticado um ato em matéria tributária suscetível de afetar a sua esfera jurídico-patrimonial e os seus fundamentos, assim como facultar-lhe o exercício dos meios de defesa que a lei lhe propicia.”*

#### **4.2.A presença do conceito do dever de fundamentação no RCPITA**

Por se considerar relevante para a temática que se visa abordar, a propósito do conceito de fundamentação, faz-se igualmente menção às referências ínsitas no RCPITA.

O procedimento inspetivo obedece aos requisitos inerentes ao dever de fundamentação, o que resulta, em primeira linha, do n.º 1, do artigo 60.º do RCPITA, do qual se retira “1 - Caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação.”

Decorre desta norma a obrigatoriedade de notificar o contribuinte quando, como fruto das diligências realizadas no âmbito de um procedimento inspetivo, o projeto de conclusões do relatório de inspeção reflete propostas de correções fiscais desfavoráveis ao sujeito passivo inspecionado.

Consequentemente: “O direito de audição só poderá ser cabalmente exercido pelo contribuinte se a notificação fornecer todos os elementos – de facto e de direito – que levaram às projetadas correções, ou seja, aos tais atos tributários ou em matéria tributária suscetíveis de alterar a situação tributária do contribuinte. A omissão, deficiência, obscuridades de quaisquer desses elementos conduzirá

*inevitavelmente que o contribuinte não se possa pronunciar, o que originará um vício procedimental de preterição de formalidade essencial, ou seja, é como se o exercício do direito de audição não fosse concedido ao contribuinte.”* (Rocha & Caldeira, 2013, p. 310).

Cumprido frisar que, quando o sujeito passivo opta por exercer a audição prévia os argumentos que vem invocar terão que ser tidos em conta pelos serviços de inspeção tributária, que deverá proceder à sua análise e avaliação. Caso os mesmos não sejam aceites e, conseqüentemente, se mantenham as correções que haviam sido propostas, impende sobre os serviços de inspeção tributária justificar os motivos subjacentes à rejeição dos argumentos invocados pelo contribuinte em sede de audição<sup>22</sup>.

Por outro lado, decorre do artigo 62.º do RCPITA o seguinte “1 - *Para conclusão do procedimento de comprovação e verificação é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária.*”

Ainda estabelece o mesmo artigo, no seu n.º 3, alíneas e), g), i), e l), nomeadamente, entre outros requisitos que: “*O relatório deve conter, tendo em atenção a dimensão e complexidade da entidade inspecionada, os seguintes elementos: e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou; g) Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária; i) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas.*”

Há uma exigência legal para que a atuação por parte dos serviços de inspeção tributária, quando exteriorizada, se faça acompanhar da descrição dos factos e correspondente junção de prova, da indicação da base legal em que assentam as correções, da justificação dos enquadramentos fiscais realizados. Isto

---

<sup>22</sup> Caso contrário, como alertam Rocha & Caldeira (2013, p. 304) “ A expressão correntemente utilizada é a de que “o contribuinte nada trouxe de novo em sede de direito de audição.” Ora, nestas situações exige-se muito mais: exige-se que a Administração fundamente concretamente, nomeadamente com o porquê da improcedência da fundamentação aduzida pelo sujeito passivo. Assim, perante casos como este deve considerar-se como inobservado o dever de audição prévia, o que configura preterição de formalidade legal, fundamento de invalidade do ato tributário por vício de forma/procedimento. Em rigor, a desconsideração dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo em sede de direito de audição, sem um mínimo de fundamentação, tem um efeito semelhante ao da não notificação para exercício desse direito, ou seja, um efeito invalidante do ato tributário posteriormente praticado.”

para que, no nosso entender, o sujeito passivo ao tomar conhecimento das correções fiscais de que foi alvo, perceba as motivações subjacentes às mesmas, para, deste modo, se conformar com elas ou lançar mão dos meios de defesa gratuitos ou judiciais que tem ao seu dispor<sup>23</sup>.

Por fim, destaca-se o vertido no n.º 1, do artigo 63.º do RCPITA, onde se lê: *“1. Os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório.”*.

O teor desta norma parece pretender validar os atos tributários, com origem nas correções levadas a cabo no procedimento inspetivo, cuja fundamentação irá incidir sobre as conclusões constantes no relatório de inspeção tributária.

Entramos no domínio da fundamentação do ato tributário resultante do procedimento de inspeção. O que significa que deixa de estar em causa a suficiência da fundamentação constante do relatório de inspeção tributária, propriamente dita, mas sim o facto de o ato tributário, para ser emitido em estrita obediência à lei, ter que se basear nos fundamentos que sustentam o relatório de inspeção tributária.

Ora, como já foi referido, ao confrontar o n.º 1 do artigo 63.º do RCPITA com o n.º 1 do artigo 77.º da LGT não há dúvida que ambas as normas preveem que poderá estar cumprido o dever de fundamentação do ato tributário caso exista uma declaração de concordância nesse sentido.

Contudo, divergem quanto ao facto daquele primeiro artigo determinar que bastará que a declaração de concordância se cinja às conclusões que resultam do relatório de inspeção tributária, ao passo que o n.º 1 do artigo 77.º parece querer abarcar os fundamentos constantes no relatório de inspeção tributária na sua totalidade, e não apenas nas suas conclusões

---

<sup>23</sup> A propósito do artigo 62.º do RCPITA Martins & Alves, 2015, p. 196, consideram *“O relatório final de inspeção enquanto peça fundamental do trabalho da inspeção, reflete necessariamente a qualidade d trabalho desenvolvido em sede de procedimento de inspeção. Identifica e sistematiza os factos detetados e procede à sua qualificação jurídica tributária (artigo 62.º do RCPITA). Os destinatários do relatório não são só os contribuintes inspecionados, os responsáveis hierárquicos dos inspetores, mas também, todos aqueles que eventualmente sejam chamados a ponderar da pertinência dos factos e da respetiva fundamentação. Daí, que a linguagem empregue deva ser clara e concisa, não se devendo recorrer a abreviaturas, siglas, ou expressões de conhecimento restrito e se deva ressaltar qualquer rasura feita no relatório. A fundamentação factual e de direito deve ser a adequada aquele caso concreto e alicerçar-se em meios de prova suficientemente fortes.”*

Inclinamo-nos a defender que, para melhor salvaguardar a legalidade do ato tributária, e em prol do princípio da transparência da sua atividade, deverá haver uma declaração de concordância com o relatório de inspeção tributária na íntegra e não apenas uma referência ou remissão para as suas conclusões<sup>24</sup>.

#### **4.3. Notificação do ato tributário ao interessado como condição de eficácia**

Revela particular importância definir o momento a partir do qual se deve considerar que a decisão que deu origem ao ato se encontra fundamentada, se torna eficaz, deixando de ser possível alterar a sua fundamentação, tendo-se fixado na ordem jurídica para aí produzir todos os efeitos legais a que está destinado.

O n.º 1 do artigo 36.º do CPPT determina que *“1 - Os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.”*

No que concerne ao conteúdo da notificação o n.º 2 do mesmo artigo especifica os requisitos substanciais que a mesma deverá conter: *“As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”*

Ora, como já se mencionou anteriormente, ao contrário do regime previsto no n.º 1 do artigo 155.º do CPA, o n.º 6 do artigo 77.º da LGT faz depender a eficácia da decisão do ato tributário da sua notificação.

Notificação esta que deverá ser dirigida ao destinatário do ato, munida com a respetiva fundamentação, bem como conter a informação relativa aos meios de defesa ao seu dispor e fazer constar os prazos para se socorrer dos mesmos.

Assim, a fundamentação da decisão terá que ser contemporânea da notificação do ato tributário notificado, ou seja, deverá integrar a própria notificação, uma vez que este é o momento a partir do qual o mesmo se torna eficaz.

A propósito da notificação da decisão do ato tributário, como condição de eficácia, veja-se, em anotação artigo 36.º do CPPT Sousa J. L. (2011, p. 341) *“A notificação dos atos em matéria tributária que afetem direitos e interesses legítimos*

---

<sup>24</sup> Neste sentido, cf. Rocha & Caldeira, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado, 2013, p. 333.

*é condição da sua eficácia em relação aos notificados, como se conclui do n.º 1 deste artigo.*

*Esta norma, em face da supremacia da LGT sobre o CPPT (art.1.º deste) tem de ser interpretada em sintonia como preceituado no n.º 6 do art. 77.º da LGT, em que se determina que a eficácia da decisão do procedimento tributário depende da notificação, sem se estabelecer qualquer restrição às decisões que afetem direitos e interesses legítimos.*

*Esta exigência de notificação como condição de eficácia dos atos com eficácia externa aos serviços da administração tributária é também formulada pelo art. 268.º,n.º 3, da CRP (...)*

*No referido art. 77.º n.º 6, da LGT estabelece-se, genericamente, que a eficácia da decisão do procedimento tributário depende da notificação, pelo que parece dever entender-se, relativamente a qualquer decisão procedimental, que só com a notificação se produzirão os efeitos do ato.” (sublinhado nosso).*

Perante o exposto, quanto à fundamentação da decisão subjacente ao ato tributário a mesma tem que constar, obrigatoriamente, da notificação ao destinatário, por força do disposto, por um lado no n.º 6 do artigo 77.º da LGT, e por outro, no n.º 2, do artigo 36.º do CPPT, o que significa que “(...) quando o ato tem de ser fundamentado, a notificação tem de incluir a fundamentação, pois ela faz parte do ato e a notificação que se exige é de todo o ato e não de uma parte dele.” (Campos, Rodrigues, & Sousa, 2012, p. 685)

Caso assim não ocorra, e a notificação careça dos elementos que lhe são essenciais, nos termos do n.º 2, do artigo 36.º do CPPT, o destinatário do ato poderá socorrer-se do mecanismo previsto no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT “Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para a reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.”

Nestes casos, em que o interessado requeira a notificação ou a passagem de certidão dos elementos omitidos, entre os quais poderá estar em falta a

fundamentação da decisão do ato notificado, o n.º 2 do artigo 37.º do CPPT clarifica que “(...) o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou entrega da certidão que tenha sido requerida.”

Ora, parece resultar da redação do n.º 1 do artigo 37.º a possibilidade de, a pedido do interessado, serem sanadas<sup>25</sup> as eventuais falhas da primeira notificação, que se considera insuficiente, mas apenas quando a comunicação da decisão não contenha “a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias” (cf. artigo 36.º, n.º 2., primeira parte, CPPT).

No entanto, solução diferente parece preconizar a lei perante uma notificação na qual não conste a “*indicação do autor do ato e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data*” a lei prevê a sanção de nulidade deste ato de notificação (cf. artigo 36.º, n.º 2, segunda parte e artigo 39.º, n.º 12, ambos do CPPT).

A este propósito, socorremo-nos, mais uma vez, dos ensinamentos de Sousa J. L. (2011, p. 348 e 349)

*“Haverá, no entanto, que fazer uma distinção, desde logo, quanto aos vícios do ato de notificação qualificados como nulidade no n.º 9<sup>26</sup> do art. 39.º, que são a falta a indicação do autor do ato, do seu sentido e da sua data, bem como a indicação de o ato ter sido praticado no uso de delegação ou subdelegação de poderes.*

*Na verdade, os atos nulos não produzem quaisquer efeitos jurídicos (art. 134.º, n.º 1, do CPA<sup>27</sup>), não sendo o vício suscetível de sanção.*

*Por outro lado, embora no n.º 1 deste art. 37.º se inclua uma referência a «outros requisitos exigidos pelas leis tributárias», sem se fazer qualquer restrição,*

---

<sup>25</sup> No entanto, chama-se a atenção para o facto de, nas palavras de Sousa J. L. (2011 p.350) “No caso de o destinatário do ato, constatando que a notificação é inválida, por não serem incluídos os elementos referidos no n.º 1 deste art. 37.º que dela devem constar, não requerer (no prazo de 30 dias ou dentro do prazo de reação contra o ato notificado, se for inferior), a notificação dos elementos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, deixará de ser relevante o vício da notificação, não podendo o destinatário aproveitar-se da sua invalidade, designadamente não podendo invocá-la para defender que o ato é ineficaz por ter sido invalidamente notificado e que não se iniciam com essa notificação os prazos de impugnação administrativa ou contenciosa.”

<sup>26</sup> Face à redação atual deverá considerar-se o n.º 12 do artigo 39.º do CPPT.

<sup>27</sup> Atualmente n.º 1 do artigo 162.º do CPA.

*parece dever concluir-se que não se está a pretender fazer referência aos requisitos indicados no n.º 9 do art. 39.º.*

*Com efeito, os requisitos a que se faz referência nesta última disposição são os que vêm indicados no n.º 2 do art. 36.º, ao lado da fundamentação e da indicação dos meios de reação como sendo os requisitos gerais das notificações.*

*Destes requisitos gerais, os mais importantes, na perspetiva legislativa subjacente ao CPPT, são os indicados no n.º 9 do art. 39.º, pois é apenas para a falta deles que se prevê a sanção de nulidade.*

*Por isso, se se pretendesse, também em relação a eles, admitir a possibilidade de sanção nos termos indicados no n.º 1 do art. 37.º, decerto se lhes faria uma referência especial, pois, sendo eles os mais importantes, seriam eles, e não os secundários, que mereceriam uma referência autónoma. (...)*

*Por isso, da omissão da referência expressa, no n.º 1 do art. 37.º, a possibilidade de sanção dos vícios referidos no n.º 9 do art. 39.º, deverá entender-se que estes não suscetíveis dela.”*

Por outro lado, questiona-se se o recurso ao mecanismo previsto no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT terá a virtude de sanar a eventual falta ou deficiente fundamentação de que padeça a própria decisão que deveria sustentar o ato tributário? Avança-se, desde já, que a resposta é negativa.

Tal como já foi dito, esta previsão legal tem o intuito de, caso o destinatário assim o entenda, ultrapassar o constrangimento de uma eventual notificação deficitária, permitindo-lhe requerer nova notificação ou passagem de certidão com os elementos em falta identificados naquela norma<sup>28</sup>.

Por esta via ficam sanados os vícios de uma notificação insuficiente, mas o recurso ao n.º 1 do artigo 37.º nunca terá a virtude de sanar os eventuais vícios de que possa padecer o próprio ato notificado, podendo o interessado lançar mão dos

---

<sup>28</sup> Sapiientemente, Sousa J. L., (2011, p. 349) distingue entre “ato de notificação e ato notificado”, esclarecendo que “O art. 37.º só tem a ver com a notificação dos atos, destinando-se a estabelecer as consequências das deficiências das notificações e não o regime dos vícios dos atos notificados. No âmbito do art. 37.º a Administração apenas pode suprir as deficiências da notificação, mas não as do ato notificado. O ato notificado tem o conteúdo que tem independentemente da notificação, e podem-lhe ser imputados todos os vícios de que enferme, independentemente de ser adequadamente notificado ou não. Assim, não é aplicável este regime quando as deficiências não são da notificação, mas sim do próprio ato notificado. Isto é, este regime de sanção de deficiências aplica-se aos casos em que o ato notificado contém os elementos exigidos por lei, mas eles não foram comunicados na respetiva notificação. São coisas diferentes o ato de notificação e o ato notificado.”

meios de defesa ao seu alcance para colocar em causa a legalidade deste ato, nomeadamente por falta de fundamentação do ato notificado.

Assim, no que concerne à decisão que suporta o ato tributário que se visa notificar exige-se que a mesma seja fundamentada “(...) *devendo conter as razões de facto e de direito que levaram a Administração a decidir como decidiu, ou seja, o itinerário cognoscitivo por esta percorrido na tomada da decisão. Caso se verifique a falta de fundamentação, ou seja, se o ato não contiver os fundamentos de facto e de direito que levaram à sua prática, o ato a notificar será ilegal por vício de fundamentação, de acordo com o artigo 99.º, n.º 1, alínea c) do CPPT.*” (Neto & Trindade, 2017, p. 185)<sup>29</sup>.

Pretende-se, com o explanado, demonstrar a existência de momentos distintos que compõem as fases de exteriorização do ato tributário.

Ou seja, subjacente ao ato tributário há uma decisão que necessita de conter os fundamentos necessários, já sobejamente descritos na presente dissertação, para que a mesma seja considerada legal.

No entanto, caso a fundamentação inerente à decisão revele ser insuficiente, inexistente, redundando na sua falta, os destinatários podem suscitar a ilegalidade do ato tributário com fundamento na sua falta de fundamentação, através dos meios gratuitos ou contenciosos ao seu dispor<sup>30</sup>.

Certo é que, para este efeito, é condição de eficácia, como já foi dito, que o ato a notificar seja efetivamente notificado ao seu destinatário - para que dele tome conhecimento e o possa avaliar - de acordo com o previsto no n.º 6 do artigo 77.º da LGT e no n.º 1 do artigo 36.º do CPPT, devendo essa mesma notificação cumprir os requisitos substantivos estipulados no n.º 2 deste último artigo.

Ainda assim, perante uma notificação insuficiente, que peque por não conter algum dos elementos descritos no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, esta mesma norma permite que o interessado requeira uma nova notificação com os elementos em falta ou uma passagem de certidão, nos termos e condições ali vertidos.

---

<sup>29</sup> Distinguem, ainda, as mesmas Autoras, com interesse, que: “*Por outro lado, se o ato contiver a fundamentação exigida mas as razões invocadas não sejam válidas, ou seja, não justifiquem a prática daquele ato, o ato tributário será igualmente ilegal mas por erro nos pressupostos de facto ou de direito, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 99.º do CPPT.*”

<sup>30</sup> Remete-se para o expandido no ponto 6 da presente dissertação, no qual se desenvolve este ponto em concreto.

Porém, nas situações em que o destinatário do ato não lança mão do mecanismo legal previsto naquela norma, como cristalinamente refere Sousa J. L. (2011, p. 353) “(...) o decurso do prazo referido no n.º 1 deste art. 37.º sana as deficiências do ato de notificação (com exceção das que consistam em omissão dos elementos essenciais da notificação, cuja falta gera a sua nulidade, nos termos do art. 39.º, n.º 9, do CPPT), mas não sana qualquer vício de que possa enfermar o ato notificado. O destinatário do ato que não requeira a notificação dos elementos omitidos na notificação continuará a poder invocar os vícios do ato notificado em impugnação administrativa ou contenciosa, contando-se o prazo para utilizar o meio de impugnação a partir da notificação que lhe foi efetuada, que, apesar de ser originariamente inválida, produz efeitos como se fosse válida, por ter decorrido o prazo, referido no n.º 1 deste art 37.º, em que o destinatário do ato podia invocar a sua invalidade, requerendo a notificação dos elementos omitidos ou passagem de certidão que os contenha.”

## **5. Impossibilidade de ser admitida a fundamentação a posteriori**

Perante o exposto, quanto à fundamentação da decisão subjacente ao ato tributário conclui-se que a mesma tem que constar da notificação ao destinatário, devendo ser contemporânea desta.

Não sendo admissível uma fundamentação *a posteriori*, através da qual se alterem ou acrescentem elementos que não constavam da fundamentação da decisão notificada<sup>31</sup>.

O que significa que, além das características inerentes à fundamentação, já enunciadas – por exemplo, o facto de esta ter que ser expressa, clara, suficiente, coerente – poder-se-á adiantar uma outra, configurando a necessidade de a fundamentação da decisão ter que ser atual<sup>32</sup> “devendo ser (totalmente) efetuada no momento da comunicação da decisão e não posteriormente;” (Rocha, 2009, p. 114).

---

<sup>31</sup> Neste sentido Rocha & Caldeira, Regime Complementar do Procedimento de Inpseção Tributária Anotado e Comentado, 2013, p. 333

<sup>32</sup> Com interesse, Marques & Costa (2013, p. 151) “O legislador admite a fundamentação contemporânea do ato direta ou indireta (per relationem), mas veda a fundamentação a posteriori (ou sucessiva), isto é aquela que é deduzida após a formação do ato, excetuando os atos orais. Por outras palavras, a decisão tributária não pode vir a ser depois suportada com base em novos elementos. Tal posição encontra expressão no escopo do artigo 36.º, n.º 2, do CPPT, o qual impõe que a decisão tributária seja notificada conjuntamente com a sua fundamentação (...) estamos

De modo mais incisivo Campos, Rodrigues, & Sousa (2012, p. 678) clarificam:

*“A fundamentação sucessiva ou a posteriori não é admissível, em regra.*

*Por isso, a fundamentação ou a remissão para documentos que a contenham têm de integrar-se no próprio ato e serem contemporâneas dele, não relevando para apreciação da validade formal do acto fundamentos invocados posteriormente”<sup>33</sup>.*

Verifica-se igualmente ao nível da jurisprudência o repúdio pela fundamentação *a posteriori*, afigurando-se a mesma irrelevante para a decisão judicial, na medida em que não será com base nesta fundamentação subsequente que poderá ser aferida a eventual legalidade do ato tributário sindicado judicialmente (Caetano, 1984).

Veja-se o sufragado no douto Acórdão do STA, no âmbito do Processo n.º 0324/15, de 27-01-2016, no qual se lê:

*“(...) o tribunal tem de quedar-se pela formulação de um juízo sobre a legalidade do acto tal como ele ocorreu, apreciando a sua legalidade à luz da sua fundamentação contextual. Sabido que o direito à fundamentação dos actos administrativos reclama que o particular apenas tenha de defender-se dos pressupostos que aí foram enunciados e dos quais se distraíram os efeitos lesivos, não será de admitir qualquer fundamentação a posteriori nem o aproveitamento do acto quando isso implique a valoração de razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, pois se assim não fosse o particular ver-se-ia surpreendido em juízo com a invocação de uma outra realidade e isso representaria uma contracção do seu direito de impugnação contenciosa face à impossibilidade de utilizar os meios conferidos por lei para sindicar os actos tributários e que são mais favoráveis que os meios conferidos por lei para impugnar decisões judiciais.”* (sublinhado nosso).

Também com interesse, chama-se à colação o vertido no Acórdão, do mesmo Tribunal superior, com o número de processo 0406/13, de 04-10-2017, que especifica:

---

*perante uma externalização formal das razões de facto e de direito que hão de ser contemporâneas ou coetâneas da decisão administrativa e constituintes da mesma, não podendo considerar-se como legítimas todas aquelas que, ainda que porventura, com um propósito integrador do sentido da sua anterior declaração, apenas sejam produzidas e invocadas posteriormente.”*

<sup>33</sup>Veja-se ainda Pires, Bulcão, Vidal, & Menezes, 2015, p. 830 *“A fundamentação, enquanto condição de validade da decisão, terá de ser contemporânea desta, não devendo tal fundamentação surgir em momento posterior à decisão. Esta asserção é hoje pacífica no direito tributário Português e o desvio desta proposição tem como consequência a invalidade da decisão, tornando o ato anulável.”*

*“A fundamentação por remissão, como é a do acto impugnado, obriga a que a informação, parecer ou proposta para que se remete contenha as razões de facto e de direito, ainda que de forma sucinta, mas de modo a que se perceba por que se decidiu naquele sentido. Não contendo tal informação, com suficiência e clareza os motivos, causas ou pressupostos da decisão, estamos perante a falta de fundamentação do acto administrativo, de acordo com o disposto no art. 125, n.ºs 1 e 2 do CPA velho, que é o aqui aplicável: a obscuridade e insuficiência da fundamentação do acto valem como falta de fundamentação. Por seu turno, a falta de fundamentação inquina o acto de ilegalidade que determina a sua anulabilidade.*

*É certo que ulteriormente, como bem refere a sentença recorrida, já em sede de reclamação graciosa, na informação n.º 115-AJT/05, que foi apropriada pela decisão de indeferimento proferida no âmbito daquele meio de impugnação graciosa (cfr. pontos 4. e 6. da factualidade dada como assente), a AT veio dizer que o comprovativo da “qualidade de não residente” era exigido pelo n.º 1 do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 215/89, bem como, no que se refere aos emigrantes, pelo n.º 1 da Portaria n.º 1476/95, de 23 de Dezembro. No entanto, como ficou já dito e a sentença judiciosamente registou, esta fundamentação a posteriori não pode ser relevada quando estamos a sindicar a legalidade da liquidação sob a óptica do cumprimento do dever legal de fundamentação.* (sublinhado nosso).

Por último, o Acórdão do STA, Processo n.º 01173/14, de 09-09-2015 esclarece:

*“(...) a sentença também não confunde a fundamentação atinente ao ato de liquidação com a notificação ao contribuinte da prática do ato tributário sendo que, por outro lado, também contrariamente ao alegado nas Conclusões 4.9 a 4.12, o pedido de certidão de fundamentos, requerido pela impugnante, nada acrescenta à fundamentação da dita liquidação (fundamentação que tem de constar do próprio acto e ser dele contemporânea, não assumindo, portanto, relevância a fundamentação a posteriori, como é o caso da que decorre da informação complementar reportada no nº 7 do Probatório, a qual, aliás, reporta à liquidação dos juros compensatórios).*” (sublinhado nosso).

Ora, em bom rigor, considera-se que dificilmente se poderá albergar uma fundamentação que revela ser posterior ao ato notificado ao destinatário, arriscamo-

nos a dizer que seria contrário ao corolário resultante do n.º 3, do artigo 268.º da CRP<sup>34</sup>.

Aceitar-se uma fundamentação que visa completar, clarificar ou até mesmo que, no limite, configure um carácter inovador, quando comparada com a fundamentação do ato tributário notificado ao interessado, colocaria em causa princípios de segurança jurídica, transparência de atuação por parte dos serviços, neste caso, da administração tributária, assim como poderia coartar os direitos de defesa do interessado.

Daí parece-nos ser pacífico, quer ao nível da doutrina assim como da jurisprudência, como demonstrado, que “(...) a manifestação posterior de fundamentos não pretenderá ser vista como uma forma alternativa de cumprimento do dever de fundamentação num sistema em que este só se satisfaz com uma declaração contextual do autor do ato.” (Andrade, 2007, p. 294; Andrade, 2007; Andrade, 2007; Andrade, 2007).

## **6. A falta de fundamentação**

### **6.1. Definição do conceito de *falta de fundamentação***

Chegados a esta fase, e escalpelizado o conceito de fundamentação que sustenta o ato tributário, cumpre concretizar no que se traduz a sua falta, assim como apreciar as consequências que daí resultam.

Em traços gerais, recorde-se que o n.º 2, do artigo 153.º do CPA adianta que “*Equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.*”

Como bem esclarecem Campos, Rodrigues, & Sousa (2012, p. 677):

*“Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu.*”

---

<sup>34</sup> Veja-se Canotilho & Moreira, 2010, p.827 “O sentido jurídico-constitucional do dever de fundamentação aponta inequivocamente para a contextualização da fundamentação; ela deve ser parte da decisão administrativa (e não elaborada a posteriori) e deve ser notificada juntamente com ela, independentemente de pedido do interessado”.

*Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros.*

*A fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão.”*

Mais se acrescenta que, *in extremis*, pode-se observar a inexistência de fundamentação, ou a mesma existir e, ainda assim, como já se demonstrou, ser insuficiente, ou não corresponder aos requisitos legalmente previstos.

Em qualquer uma destas situações, o interessado estará perante um ato ilegal, por vício de forma, cuja sanção a aplicar será a anulabilidade, como melhor se explicitará no ponto 6.2. da presente dissertação.

Lapidariamente, Oliveira, Gonçalves, & Amorim (2007, p. 604) referem “*À inexistência de fundamentação expressa (de facto e de direito), equipara a lei a adoção de fundamentos que “não esclareçam concretamente a motivação do ato.*

*Isto é, mesmo estando enunciadas razões de facto e de direito, é como se não o estivessem, porque:*

*- ou são obscuras, e não se percebe em que consistem (ou que ligação existe entre elas);*

*- ou são insuficientes e (percebendo-se quais são) não justificam toda a decisão;*

*- ou são contraditórias, entre si (ou com a conclusão tirada) desdizendo-se.”*

Concretizando, observar-se-á falta de fundamentação se a decisão que justifica o ato praticado pela administração não esclareça a motivação subjacente à decisão adotada, pecando a mesma por não ser clara, congruente e suficiente, o que determina o incumprimento dos requisitos legalmente estipulados.

Resumindo o que se pretende com a fundamentação exteriorizada de acordo com os requisitos legalmente impostos, magistralmente, Andrade (2007 p. 237) esclarece que “*A declaração do agente deve mostrar que este fez uma aplicação da lei, efetuando as verificações, avaliações ou ponderações adequadas à realização do interesse público posto a seu cargo.*”

## 6.2. Consequências da falta de fundamentação

Como já foi mencionado, não obstante não se pretender, com a presente dissertação, ser exaustivo ao nível da explanação dos conceitos jurídicos que têm vindo à liça, que se creem ser essenciais para melhor enquadramento crítico do tema em apreço, ainda assim, permitimo-nos a um périplo introdutório quanto aos vícios do ato administrativo, uma vez que se considera que, mais adiante, a exposição a propósito das consequências da falta de fundamentação do ato tributário se tornará mais linear.

Desta forma, para este efeito, socorremo-nos das cristalinas e sábias palavras de Caetano (1984, p. 495), que considera:

*“O ato administrativo não pode contrariar a legalidade, isto é, as disposições genéricas que obrigam os órgãos da Administração.*

*Quando um ato administrativo carece de qualquer dos requisitos legais de validade, diz-se ilegal.*

*Poderia então falar-se unicamente na ilegalidade do ato. Mas a prática conduziu à análise das várias modalidades que a ilegalidade pode revestir consoante o elemento ou requisito do ato por ela afetado.*

*Deste modo nasceu a conceção dos vícios do ato administrativo, que outra coisa não são senão designações específicas dos modos da ilegalidade do ato.”*

Acrescenta Caetano (1984 p. 512) *“(…) para existir um ato administrativo é necessário que se conjuguem certos elementos essenciais. Se falta algum desses elementos não há ato administrativo.*

*Faltando elementos ou requisitos não há, não pode haver, por definição, ato administrativo e porventura nem sequer foi produzido um ato jurídico.*

*Para que o ato administrativo seja um valor jurídico positivo, tem de estar conforme com as normas legais que regulam a sua produção, porque é a comunicação do valor da lei que o torna válido. Daí resulta que, havendo divergência entre o ato e essas normas, o valor legal não se comunica ao ato, o qual existe mas não é válido.“*

Clarifica o mesmo Autor que *“A invalidade do ato administrativo ilegal é um conceito doutrinário, uma consequência lógica da doutrina da legalidade dos atos*

*administrativos, isto é, da necessidade de que o ato seja produzido conforme preceitua a lei, e não ao abrigo de uma licitude amplamente permitida pela Ordem jurídica.*

*É a lei que regula, porém, as consequências da ilegalidade do ato, cominando sanções (...) para reprimir essa rebeldia. No Direito português as sanções do ato administrativo ilegal são a nulidade (também chamada nulidade absoluta e equiparada à inexistência jurídica), e a anulabilidade (ou nulidade simples).”*

Posto isto, descendo ao tema em apreciação, cumpre esclarecer qual a sanção a aplicar ao ato administrativo caso o mesmo padeça de falta de fundamentação.

Adianta-se desde já que, como se demonstrará, existe um consenso alargado, quer ao nível da doutrina quer ao nível da jurisprudência, em considerar que a sanção jurídica a aplicar no caso de inobservância do dever de fundamentação do ato administrativo será a anulabilidade<sup>353637</sup>.

---

<sup>35</sup> No entanto, com reservas quanto a este consenso, veja-se Andrade, 2007, p. 288 e 289: “A generalidade da doutrina e a jurisprudência portuguesa estão de acordo em que a consequência-regra da ilegalidade é a anulabilidade do ato, o que, como salientam alguns Autores, corresponde a uma consequência natural, ainda que não essencial, do sistema de administração executiva. Só que, para uns, trata-se de uma regra em sentido estrito, pelo menos no que se refere à nulidade, que só existirá, como exceção, naqueles casos expressamente previsto nas lei; para outros, estar-se-á perante uma regra-modelo, já que admitem que se possa (e deva) aplicar o regime da nulidade fora dos casos previstos nas lei em situações de ilegalidade ou de antijuridicidade particularmente graves, outros Autores, ainda, parecem aceitar apenas a existência de uma regra estatística ou de probabilidade, ao entenderem que a determinação dos casos de nulidade não devem depender exclusivamente da sua fixação em catálogo, nem da correspondência automática a categorias de vícios, mas, sim, resultar da aplicação de critérios substanciais (“teleológicos”) baseados na gravidade e evidência da lesão causada à ordem jurídica. Sendo esta última posição que julgamos mais fecunda, cabe-nos, para responder à questão exposta, não só verificar se a lei prevê expressamente algum caso de nulidade em que se possa enquadrar a falta de fundamentação, mas, ainda, avaliar a gravidade e a evidência do prejuízo que esta provoca nos interesses públicos e privados promovidos ou protegidos pelas normas jurídicas violadas.”

<sup>36</sup> Igualmente com reservas Oliveira, Gonçalves, & Amorim, 2007, p. 590 “É claro que a tese da mera anulabilidade, que pode pragmaticamente ser muito valiosa, exige alguns (des)equilíbrios arriscados face ao disposto no art. 268.º, n.º 3 da Constituição, havendo também, ao nível dos constitucionalistas, algumas dúvidas – como revelam GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, (ob. cit., págs. 935 e 936) – a apontar no sentido de a falta de fundamentação cair na hipótese da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do Código e implicar a nulidade do ato administrativo, por força da dimensão “subjetivo-garantística” da sua proteção constitucional, bem visível, aliás, no facto de constitucionalmente só se exigir que sejam fundamentados os atos que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos. Por essas razões, mais jurídicas e menos pragmáticas, preferíamos a solução da nulidade da falta de fundamentação dos referidos atos.”

<sup>37</sup> Ainda assim, não obstante as ressalvas dos Autores referidos, invoca-se o Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 594/2008, publicado no DR n.º 17/2009, série II, de 26/01/2009, de acordo com o qual: “(...) não julga inconstitucional a interpretação dos artigos 123.º, n.º 1, alínea d), 124.º, n.º 1, alínea a), e 133.º, n.os 1 e 2, alínea d), do Código do Procedimento Administrativo, no sentido de não ser a fundamentação dos atos administrativos que afetem direitos e interesses legalmente protegidos elemento essencial desses atos e direito fundamental dos cidadãos, cuja violação determina a nulidade de tais atos.” (TC, 2008).

Deste modo, antes de mais, veja-se a definição avançada por Caetano (1984, p. 518 e 519) “Sempre que a lei não comine outra sanção ou a inexistência não seja a necessária consequência da falta de algum dos elementos essenciais, a regra é a de que o ato viciado é simplesmente anulável. (...) O ato anulável produz efeitos até à anulação: enquanto não for anulado, é um ato eficaz e obrigatório, não apenas para os funcionários mas também para os particulares a que se destine. Se vier efetivamente a ser anulado, a anulação tem eficácia retroativa, e tudo se passa, na Ordem jurídica, como se o ato nunca tivesse sido praticado.”

Esclarecendo o mesmo Autor que “Não sendo impugnada a sua validade dentro do prazo de recurso, não pode mais invocar-se a invalidade por ataque direto ou em defesa, o que equivale à eliminação do vício, à conversão do ato viciado em ato são e ao desamparo dos direitos subjetivos ofendidos, uma vez que se verificou a caducidade do direito de ação que lhes respeita. Esta tendência da anulabilidade para a convalescença faz com que ela assumo caráter relativo, no sentido de só poder ser apreciada pelo tribunal competente quando arguida pelos interessados, excluindo-se a possibilidade do seu conhecimento oficioso pelos juízes “.

Tendo em consideração a atual redação dos artigos 161.º e 163.º do CPA, igual entendimento deverá ser adotado especificamente quanto à sanção legal aplicável à inobservância do dever de fundamentação por parte da administração tributária, por força da alínea c) do artigo 2.º da LGT.

Ou seja, nas situações em que o ato tributário exteriorizado peca por falta de fundamentação, devido ao não cumprimento dos requisitos que temos vindo a expender, pode o interessado, junto da Administração Tributária, através dos meios gratuitos ao seu dispor<sup>38</sup>, ou junto dos Tribunais, caso entenda recorrer à via judicial, dentro dos prazos legais estipulados para o efeito, invocar a inobservância da fundamentação da decisão que consubstancia o ato tributário de que é destinatário, devendo a Administração Tributária assim como os Tribunais conhecer do pedido e pronunciarem-se quanto à pertinência legal do mesmo.

A entender-se que a decisão que deveria justificar o ato tributário, cuja legalidade é colocada em causa, carece de fundamentação a esta ilegalidade

---

<sup>38</sup> Nomeadamente através do procedimento de Reclamação Graciosa, nos termos do n.º 1, do artigo 68.º, do n.º 1, do artigo 70.º, com o fundamento previsto na alínea c), do artigo 99.º, todos do CPPT. Ou, ainda, através do procedimento de revisão dos atos tributários, de acordo com o estatuído na primeira parte do n.º 1, do artigo 78.º da LGT, uma vez que este poderá ser deduzido com fundamento em qualquer ilegalidade, na qual se entende poder-se incluir a falta de fundamentação do ato tributário.

deverá ser aplicada a sanção de anulabilidade.

Neste sentido veja-se Campos, Rodrigues, & Sousa (2012, p. 687) *“Na falta ou vício da fundamentação legalmente exigida, a decisão enferma de anulabilidade (...)”*

Assim como Pires, Bulcão, Vidal, & Menezes (2015, p. 830), a propósito da impossibilidade de se fundamentar o ato após a sua notificação da decisão ao interessado *“ A fundamentação, enquanto condição de validade da decisão, terá de ser contemporânea desta, não devendo tal fundamentação surgir em momento posterior à decisão. Esta asserção é hoje pacífica no direito tributário português e o desvio desta proposição tem como consequência a invalidade da decisão, tornando o ato anulável.”*

De modo mais incisivo, destaca-se igualmente Sanches & Gama (2006, p. 293):

*“O dever de fundamentar estende-se ao conteúdo da própria fundamentação. A Administração fiscal não pode fundamentar uma decisão – rectius, esta não se deve considerar juridicamente fundamentada – com argumentos incoerentes ou contraditórios. Tal não só inquina a fundamentação, como expõe a fragilidade da mesma. Uma argumentação contraditória viola o princípio da boa fé da Administração e da prossecução do interesse público. Uma fundamentação contraditória é também um entrave a uma discussão racional com o contribuinte, que se vê obrigado a perscrutar um raciocínio administrativo oculto, com a natural insegurança jurídica que isso comporta: numa palavra, é obrigado a rebater argumentos que não conhece e deve por isso adivinhar.*

*Assim caracterizado, o dever de fundamentar os atos tributários litigiosos (na medida em que não se encontram integralmente predeterminados pelos dados fornecidos pelo obrigado tributário) constitui hoje um direito constitucional traduzido numa consistente orientação jurisprudencial que tem levado à sistemática anulação de atos tributários por falta de fundamentação.”*

Ora, é incontornável o facto de, aos dias de hoje, ainda proliferarem os pedidos dos contribuintes, quer em sede de procedimento administrativo, quer em sede de processo judicial, nos quais invocam a ilegalidade do ato tributário com fundamento em ausência ou vício da fundamentação.

O que se passará a ilustrar, no próximo capítulo, através de exemplos de

jurisprudência, cujo desfecho, inevitavelmente, quando assim é, traduz-se na pronúncia pela ilegalidade do ato tributário sob apreciação, o que dita a aplicação da sanção legal de anulação do mesmo.

## **7. O dever de fundamentação na Jurisprudência Portuguesa**

### **7.1. Reflexo da evolução do conceito do dever de fundamentação do ato tributário na Jurisprudência Portuguesa**

A Constituição de 1976 afirma-se como um incontornável marco representativo de mudança e compromissos sociais que impele a Administração a alterar o seu modo de atuação, contudo *“Em Portugal, as profundas transformações do direito constitucional contrastam com o imobilismo de largas zonas do nosso direito administrativo. Mas, mais ainda do que o legislador, tem sido a prática administrativa e a jurisprudência que a aprecia, que se têm manifestado pouco sensíveis às mutações constitucionais. (...) Esta impassibilidade da Administração agressiva é reconfortada pela atitude fundamental da nossa mais alta instância jurisdicional administrativa de proceder como se certos elementos básicos do nosso sistema administrativo não tivessem sofrido alterações importantes. Ao percorrermos os arestos do Supremo Tribunal Administrativo, não notamos neste setor infleções dignas de menção (...) O precioso auxílio que, na correção da atividade administrativa, pode advir de consagração constitucional dos valores democrático e do Estado de direito e, de uma maneira particularmente nítida, do elenco e estatuto dos direitos fundamentais de liberdade, raras vezes é utilizado a fundo. Exemplo flagrante desse comportamento é a posição assumida perante a discricionariedade administrativa, outorgando à Administração ativa uma imunidade de controlo sem paralelo nos restantes países da Europa Ocidental com um regime administrativo.”* (Machete, 1980, p. 372 e 374).

Deparamo-nos, assim, com um período pós revolução sequioso de mudança, no que concerne à organização do Estado, onde o povo se afirma como titular da soberania, o que decorre dos artigos 2.º e 3.º, alínea I) da Constituição de 1976, que contrasta como uma Administração que parece querer resistir ao ímpeto galvanizador ditado pela Constituição.

No entanto, não obstante este latente espírito refreado, avesso à mudança, a publicação do DL n.º 256-A/77, de 17 de junho, assume uma importância extrema neste esforço de dinamização da atividade administrativa, na medida em que incute obrigações à atuação da administração, reforçando, por esta via, os direitos dos administrados, imprimindo um maior equilíbrio entre as partes intervenientes.

Daqui resulta igualmente, no n.º 2, do artigo 1.º do DL n.º 256-A/77, de 17 de junho<sup>39</sup>, a inclusão da fundamentação como uma das mais importantes formalidades do ato administrativo, ao estabelecer, nomeadamente, naquela norma “2. A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respetivo ato.”

Mesmo assim, com pesar, Gomes (p. 45), a propósito do projeto do código de processo administrativo gracioso, “Após reconhecer no seu preâmbulo que o regime traçado pelo Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, tem, infelizmente, sido tantas vezes letra morta, o projeto referido repetiu quase textualmente o artigo 1.º deste diploma legal.”

Como conclui Machete (1980) “O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, representa um progresso verdadeiramente decisivo na luta pela realização do Estado de Direito em Portugal. Foi, todavia, redigido com a preocupação dominante de garantir a defesa, sobretudo contenciosa, dos direitos e interesses de que sejam titulares os administrados.

*Precisamente porque a fundamentação dos atos visa objetivos mais vastos, não devemos restringir a sua obrigatoriedade ao campo da Administração agressiva, mas consignar um dever geral.”*

Aqui chegados, se aos dias de hoje é incontornável a exigência da presença da fundamentação dos atos tributários, o que decorre, por exemplo, do artigo 77.º da LGT, nem sempre assim foi.

Indo ao encontro da resistência em integrar os direitos dos administrados na atuação da Administração, que passaram a ter assento constitucional com a

---

<sup>39</sup> Como menciona Correia (1982, p. 393) “ Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, a nossa lei não estabelecia qualquer regra geral a este propósito. O Prof. Marcello Caetano, seguido pela jurisprudência, entendia verificar-se tal dever apenas quando os despachos lançados sobre pareceres de órgãos consultivos com eles se não conformassem, visto esses pareceres constituírem uma fundamentação que importa substituir quando não seja aceite.”

Constituição de 1976, a jurisprudência emanada pelo Supremo Tribunal Administrativo foi, numa fase inicial, erguendo barreiras, sustentando que as formalidades agora exigidas para os atos administrativos, nomeadamente a obrigatoriedade da sua fundamentação<sup>40</sup>, não se aplicariam aos atos tributários.

Socorremo-nos do vertido no artigo de Vasques (1996) no qual descreve:

*“O caso CARRANCA REDONDO (Acórdão da 2.ª secção do STA, de 16 de Novembro de 1986) constitui ilustração exemplar da capacidade da jurisprudência tributária de, a outrance, fazer prevalecer sobre novos dados normativos soluções de tradição:*

*De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 268.º da Constituição, os atos administrativos de eficácia externa carecem de fundamentação expressa, quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Todavia, como decorre da própria formulação legal, esclarecida pela jurisprudência, tal obrigação reflete-se apenas nos atos administrativos em sentido próprio e não nos atos tributários. Tal conclusão flui quer do próprio conteúdo do relatório do decreto-Lei n.º 256-A/77 – diploma que se invoca por ser o que especialmente contém a disciplina da fundamentação dos atos – onde se fala em tribunais administrativos e no Código Administrativo, quer das suas próprias normas, onde em repetição se alude a atos administrativos, a atos tácitos administrativos e a contencioso administrativo.”*

Igualmente interessante, Vasques (1996) debruça-se sobre “(o) caso HANDY (Acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de 14 de Fevereiro de 1989), em matéria de Imposto de Transações: o ato tributário não carece de fundamentação, estando apenas dependente do formalismo exigido pelas leis tributárias (cfr. Art. 15º do CPCl). Efetivamente, reconduz-se à aplicação de normas materiais a situações concretas, prescrevendo a lei todo o itinerário do processo gracioso conducente ao ato de liquidação. Fá-lo de uma forma genérica, abstrata, mas necessariamente vinculada. (...) Em suma, o processo de liquidação consistente em comportamentos vinculados da Administração tem origem e fundamentação na própria lei.

*Mas se a regra é não carecerem de fundamentação os atos tributários. Deixa, no entanto, de ser válido este princípio sempre que a lei confere uma certa margem de livre apreciação à Administração para a prática de certos atos, maxime na fixação da matéria coletável. Aqui e por força de preceitos incluídos nos diferentes diplomas*

---

<sup>40</sup> Cumpre mencionar que o dever de fundamentação foi acolhido pela Constituição com a revisão de 1982.

*fiscais conjugados com o art. 15º do CPCl, importa revelar a razão por que se tomou certa decisão e não outra, numa palavra, há que fundamentar. “*

Ora, há diferenças entre os dois Acórdãos mencionados.

Assim, no caso CARRANCA REDONDO pretende-se fazer crer que a exigência de fundamentação, ínsita, à data, no n.º 2 do artigo 268 da CRP e no DL 256-A/77, estaria reservada apenas para os “*atos administrativos em sentido próprio*”, excluindo, por esta via, a obrigatoriedade de fundamentação expressa dos atos tributários.

Já no caso HANDY, não obstante considerarem que a regra é a não fundamentação do atos tributários, há uma cedência de posição “*sempre que a lei confere uma certa margem de livre apreciação à Administração para a prática de certos ato*”, o que dita, no entender daquele Tribunal, a necessidade de os fundamentar, fazendo assim depender a obrigatoriedade de fundamentação dos atos tributários consoante estejamos perante a prática de atos vinculados ou de atos assentes numa margem de discricionariedade<sup>4142</sup>. Inevitavelmente, esta resistência inicial por parte da jurisprudência foi cedendo, ciente da fragilidade jurídica dos argumentos expendidos nos referidos Acórdãos, concluindo que fazer depender a fundamentação dos atos tributários consoante os mesmos sejam de conteúdo vinculado ou discricionário, não pode ser entendida de forma estanque, até mesmo imutável, carecendo de uma certa flexibilização e análise do ato tributário exteriorizado, como uma realidade por si só e não subsumível de imediato a uma determinada pré-classificação, como tal dependente da correspondente fundamentação que o sustenta.

---

<sup>41</sup> Esta distinção encontra-se igualmente presente, como menciona Vasques (1996), no caso BETAFIEL (ACORDÃO da 2ª secção do STA, de 14 de Outubro de 1987), de acordo com o qual “*A fundamentação é imprescindível para os atos administrativos proferidos no uso de um poder discricionário. Para os atos praticados no exercício de um poder vinculado já não é relevante a fundamentação, pois a sua legalidade é aferida em função dos pressupostos fixados na lei mesmo que o ato esteja deficiente ou erradamente fundamentado pelo seu autor.*”; no mesmo sentido, veja-se o caso VICAIMA (Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, de 12 de dezembro de 1989) “*A Administração deve obediência à consideração específica dos critérios que ela própria define e de acordo com os quais se propõe exercer o seu poder discricionário. Só que, quando o ato a praticar, ainda que de caráter discricionário, se encontra simultaneamente balizado nos seus limites pela verificação de determinados pressupostos vinculantes, cuja ausência será necessariamente determinante de um dado resultado ou de determinados efeitos jurídicos que não de outros, deve ter-se por irrelevante a fundamentação concreta desse ato no que concerne a todos e cada um daqueles critérios.*”

<sup>42</sup> Em súmula, como bem conclui Vasques (1996) “*Os casos HANDY, BETAFIEL ou VICAIMA marcam a extensão máxima percorrida pela jurisprudência tributária no seu esforço de subtração da relação de imposto à exigência constitucional de fundamentação. A busca de um particularismo na estática e dinâmica da liquidação tributária constituem, porém, um esforço já derradeiro na defesa dos tradicionais quadros de pensamento da relação jurídico-fiscal.*”

Esta flexibilização, veio a refletir-se, por exemplo, no caso CAMPELO TAVARES (Acórdão do Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> instância, de 12 de junho de 1990), assim como no caso TRECO (Acórdão da 2.<sup>a</sup> secção do STA de 24 de março de 1989) no qual se lê: *“A fundamentação é um conceito que passa pela análise do tipo legal do ato e pela apreciação das circunstâncias do caso concreto, havendo sempre que tomar em atenção a específica situação do seu destinatário e a sua real possibilidade de conhecer a razão pela qual se decidiu em determinado sentido, devendo a mesma prefigurar-se assaz sempre que, quanto às razões de facto e olhado individualmente aquele a quem o ato se endereça, a exposição consentir correta defesa dos seus direitos e se, quanto ao aspeto jurídico, comportar a referência inequívoca do ato a um quadro legal preciso.”*<sup>43</sup>.

De facto, a jurisprudência foi dando mostras de que estava atenta quanto à necessidade de inclusão do dever de fundamentação na exteriorização dos atos tributários, tanto que passou a constar na motivação subjacente às decisões judiciais a obrigatoriedade do cumprimento do dever de fundamentação, nos termos do imposto constitucionalmente no n.º 2, do artigo 267.º da CRP, atendendo à redação à data a que nos reportamos, assim como do estatuído a esse respeito no DL 256-A/77 de 17 de junho.

Sendo disto exemplo, o vertido no douto Acórdão da secção de contencioso tributário, recurso n.º 5583, de 24 de Outubro de 1990<sup>4445</sup>, resultando do seu 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 ato sem embargo de dever ser sempre expressa, pode ter lugar por remissão; III) Neste caso, não implica a integração no ato 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 ato*

---

<sup>43</sup> A referência a ambos os Acórdãos foi retirada do interessante artigo de Vasques (1996).

<sup>44</sup> Dourado (1991)

<sup>45</sup> Veja-se ainda, neste mesmo Acórdão, a seguinte exigência: *“8.2.1.1. Por força do disposto no n.º 2 do art. 267 da Constituição – na redação vigente ao tempo do despacho impugnado –, os atos administrativos de eficácia externa careciam de fundamentação expressa quando afetassem 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 de junho, que determinou que deviam ser fundamentados os atos administrativos que total ou parcialmente negassem, restringissem ou por qualquer modo afetassem 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).”*

*desde que, colocado perante ele, o seu destinatário, entedido como destinatário normal, não tenha possibilidade de conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo de quem decide.”*

Posteriormente, observou-se durante a década de 90 uma padronização quanto ao facto de os atos tributários deverem estar fundamentados com “*as razões de facto e de direito*”, fazendo-se cumprir judicialmente o imposto pelo DL n.º 256-A/77.

Ainda assim, não obstante aquele diploma, no seu n.º 2 do artigo 1.º, exigir que “*a fundamentação deve ser expressa*” observa-se na jurisprudência uma cisão quanto a esta exigência”<sup>46</sup>.

No que concerne especificamente à fundamentação dos atos tributários e da sua exigência legal, no nosso entender, revelou ser determinante a inclusão do n.º 77.º na LGT<sup>47</sup>, indo ao ponto, como já se mencionou anteriormente, de determinar, no seu n.º 1, que: “*A decisão do procedimento é sempre fundamentada (...)*” ainda que dali resultem atos tributáveis de conteúdo favorável ao destinatário.

## **7.2. O entendimento quanto ao cumprimento do dever de fundamentação do ato tributário pela Jurisprudência Portuguesa na atualidade**

Feito este percurso, inevitavelmente confirmamos que, do ponto de vista teórico e legal, a raiz do conceito de fundamentação dos atos tributários está sobejamente definida, existindo a convicção de que estão reunidas as condições para erradicar com a anulação dos atos tributários, precisamente, devido à falta de fundamentação subjacente aos mesmos.

No entanto, não se querendo descurar o facto de que se tem vindo a observar a um decréscimo do número de decisões judiais que se pronunciam no sentido da

---

<sup>46</sup> Como bem distinguem Campos, Rodrigues, & Sousa (2012), em anotação ao artigo 77.º da LGT, são exemplo da utilização do argumento que vai ao encontro da desnecessidade de fundamentação expressa dos atos administrativos, para os mesmos se considerarem, ainda assim, fundamentados, os Acórdãos do STA n.º 30244, de 1-4-93; n.º 31570, de 4-5-93; n.º 27387, de 25-5-93 e n.º 31016, de 11-10-94, em sentido contrário, considerando como essencial a fundamentação expressa dos atos administrativos, para os mesmos serem considerados legais, vejam-se os Acórdãos do STA n.º 30266, de 1-4-93; n.º 32219, de 6-10-93; n.º 32916, de 10-2-94; n.º 34770, de 4-4-95; n.º 11427, de 19-1-93; n.º 29100 de 6-6-91 e n.º 36830, de 18-4-96.

<sup>47</sup> Aprovada e emitida pelo Governo, através do DL n.º 398/98 de 17 de dezembro, no uso da autorização legislativa da Assembleia da República conferida pelo artigo 1.º da Lei n.º 41/98, de 4 de agosto.

procedência das ações, determinando a anulabilidade dos atos tributários devido à falta de fundamentação dos mesmos, certo é que continua a ser recorrente o destinatário do ato lançar mão dos meios gratuitos ou judiciais ao seu alcance arguindo a falta de fundamentação do ato tributário que lhe é dirigido.

Portanto, continuam a ser atuais as ditas palavras de Sanches & Gama (2006) ao afirmarem que: *“O poder administrativo de intervir supletivamente na quantificação da obrigação tributária é indispensável para a aplicação da lei tributária, mas a lei procura discipliná-lo e limitá-lo. Os deveres de fundamentação que a lei impõe à Administração fiscal são o núcleo fundamental desta limitação, pois obrigam a Administração a racionalizar a sua conduta, distinguindo entre comportamentos fundados na lei e arbítrio administrativo.”*

Os mesmos autores acrescentam ainda que *“(…) o parâmetro de fundamentação exigido não é o mesmo para todo o tipo de atos tributários nem se coloca com a mesma intensidade em relação a todos os itens de uma correção administrativa.”*

O que significa que compete, em última instância, aos Tribunais aferir da justa e correta medida da fundamentação inerente aos atos tributários, como se exemplificará de seguida com exemplos de Acórdãos<sup>48</sup> proferidos pelo STA.

Primeiro, vejamos o Acórdão do STA, n.º 0500/17, de 21-02-2018, com

---

<sup>48</sup> Também nos pedidos de pronúncia arbitrais, apresentados junto do **CAAD**, não raras vezes é suscitada a falta de fundamentação dos atos tributários, levando, necessariamente, este Tribunal arbitral a pronunciar-se sobre o vício invocado, como exemplo veja-se o Acórdão arbitral proferido no **Processo n.º 120/2015-T**, quanto à **questão da falta de fundamentação no que diz respeito à parte da liquidação relativa aos juros compensatórios, tendo sido julgado o seguinte**: *“No que concerne às liquidações de juros compensatórios constata-se que há também falta de fundamentação, pois aquelas limitam-se a referir os períodos e a taxa que foram considerados para calcular os juros e no Relatório da Inspeção Tributária nada se refere sobre juros compensatórios (...)Perante a falta de indicação na liquidação e no Relatório da Inspeção Tributária da razão por que se entendeu que são devidos juros compensatórios, fica-se sem saber se a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a responsabilidade por juros compensatórios é automática, decorrendo do próprio facto de terem sido efetuadas correções, ou se concluiu que se pode formular um juízo de censura em relação à atuação da Requerente, suscetível de preencher o requisito da imputabilidade, situação em que a fundamentação deveria conter indicação dos factos subjacentes a esse juízo de censura.(...) há falta de fundamentação relativa à verificação de todos os requisitos previstos no artigo 35.º, n.º 1, da LGT, pelo que a liquidação de juros compensatórios enferma de vício de falta de fundamentação.”*; também quanto à falta de fundamentação dos atos de liquidação, a decisão arbitral no **Processo n.º 136/2017-T**: *“[F]ica o julgador sem saber quais das faturas que foram apresentadas se subsumem a uma ou a outra situação, isto é, quando é que foram rejeitadas por impossibilidade de enquadramento do bem ou da prestação de serviços ou por se tratar de despesas correntes (por oposição a despesas de manutenção e conservação). E, mais relevante ainda, os motivos pelos quais assim se entendeu.(...) verifica-se que os atos de liquidação de IRC e Juros Compensatórios ora contestados padecem ab initio do vício de falta de fundamentação, consubstanciada na insuficiência do Relatório de Inspeção, considerando o Tribunal que esse vício é insuscetível de ser suprido posteriormente à emissão dos próprios atos de liquidação.”*

origem num recurso deduzido pela Fazenda Pública.

Com relevância para a presente exposição, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel proferiu Sentença no sentido da procedência do pedido da ali Impugnante, essencialmente, com base nos seguintes argumentos:

*“3.2. A sentença recorrida anulou a liquidação impugnada, por não se encontrar a mesma fundamentada, afirmando o seguinte:*

*“Resulta do relatório da ação inspetiva junto a fls. 13 a 42 dos autos que, a administração tributária fundamentou a liquidação pela seguinte forma:*

*Constatou-se a existência de várias contas correntes entre os sócios e a sociedade relativas a empréstimos efetuados pelos sócios à sociedade passíveis de tributação em Imposto de Selo em conformidade com a verba 17.1.4.*

*Para cálculo do imposto de selo em falta aplicou-se a taxa de...à média mensal obtida através da soma dos saldos valor...» (...) A administração tributária não classificou os empréstimos dos sócios à sociedade, nem como suprimentos, nem como operações financeiras. Limitou-se a dizer que eram tributadas nos termos do ponto 17.1.4 da Tabela anexa ao CIS esquecendo-se de ver se beneficiavam ou não de isenção. A administração tributária devia ter fundamentado de forma expressa que aquela isenção não tinha lugar. Assim, a liquidação sofre de vício de falta de fundamentação, o que determina a sua anulabilidade nos termos do art. 135º do CPA. O acto administrativo encontra-se indevidamente fundamentado.”*

Com base na Sentença proferida em primeira instância, o douto Tribunal Superior dissecou o conceito do dever de fundamentação, com apoio na letra da lei, nomeadamente, no n.º 3, do artigo 268.º da CRP, dos n.º 1 e 2, do artigo 153.º do CPA e dos n.º 1 e 2, do artigo 77.º da LGT, com o fito de determinar se o ato de liquidação se encontrava ou não fundamentado, concluindo o seguinte:

*“(...) Como consta do ponto anterior (3.2) a administração tributária fundamentou a liquidação por haver constatado a existência de várias contas correntes entre os sócios e a sociedade relativas a empréstimos efetuados pelos sócios à sociedade, passíveis de tributação em Imposto de Selo em conformidade com a verba 17.1.4, pelo que aplicou, para cálculo do imposto de selo em falta, a taxa identificada à média mensal obtida através da soma dos saldos referidos.*

*Acrescentou a AT, no Parecer junto no PA, que não havia lugar à aplicação da isenção prevista na alínea g) e h) do artigo 7º do CIS e que seria devido imposto*

do selo quando aos créditos concedidos pelos seus sócios à sociedade pela circunstância de, relativamente a alguns desses valores, ter havido devolução dos mesmos antes de decorrido um ano.

(...) Como se escreveu na sentença recorrida a administração tributária não classificou os empréstimos dos sócios à sociedade, nem como suprimentos, nem como operações financeiras tendo-se limitado a dizer que eram tributadas nos termos do ponto 17.1.4 da Tabela anexa ao CIS, esquecendo-se de ver se beneficiavam ou não de isenção.

Concorda-se, por isso, com a sentença recorrida quando refere que a administração tributária devia ter fundamentado de forma expressa que aquela isenção não tinha lugar.

Acompanha-se, ainda, a sentença recorrida quando afirma que o ato administrativo se encontra indevidamente fundamentado e que a liquidação sofre de vício de falta de fundamentação, o que determina a sua anulabilidade.

Neste sentido se pronuncia o MP quando afirma que a fundamentação produzida não dá a conhecer, com o detalhe que era exigível, a razão de ser do ato de liquidação do imposto pois que se limita a afirmar no relatório da ação inspetiva, sem concretizar, que se constatou a existência de várias contas correntes entre sócios e a sociedade relativos a empréstimos efetuados pelo sócios à sociedade passíveis de tributação em imposto de selo em conformidade com a verba 17.1.4, circunstância que levou a impugnante a estruturar a sua argumentação impugnatória com base em meras hipóteses e deduções que formulou a partir do que vem referido no relatório da ação inspetiva, sem deixar de invocar a insuficiência deste ao nível da fundamentação.

Acompanha-se, ainda, o MP quando afirma que a insuficiente fundamentação, equivalente à falta de fundamentação, determina a anulação do ato que dele padece(...) Entende-se, por isso, que o recurso não merece provimento.

Ocorre falta de fundamentação se a AT não classificou os empréstimos dos sócios à sociedade, nem como suprimentos, nem como operações financeiras e se limitou a afirmar que eram tributadas nos termos do ponto 17.1.4 da Tabela anexa ao CIS.” (sublinhados nossos).

De seguida, também com interesse, embora limitemos a apreciação do douto Acórdão apenas à questão emergente da fundamentação, neste caso

*fundamentação a posteriori*, consubstanciando mais um exemplo da sua inadmissibilidade, expomos o Acórdão do STA, n.º 0208/17, de 22-03-2018, com origem, num recurso interposto pela Fazenda Pública.

*“A questão que foi colocada pelas partes na presente impugnação consistiu em saber se as liquidações em causa enfermam dos vícios que lhes são imputados pela Impugnante, nomeadamente, a conformidade legal da desconsideração para efeitos de IRC de gastos incorridos com o financiamento da aquisição de uma sociedade na ocorrência de uma fusão inversa na esfera tributária da incorporante.*

*(...) Ou seja, na sentença recorrida analisou-se a questão tal como colocada pela AT no relatório da inspeção, isto é, na relação (in)existente entre os custos dos empréstimos concedidos à "B....." e a atividade operacional da impugnante.*

*No presente recurso a recorrente AT pede ao tribunal que aprecie um fundamento diferente para a não aceitação dos custos daquele que serviu de fundamento às correções efetuadas e sobre o qual a sentença recorrida se debruçou (na verdade, já na sentença recorrida se faz referência a diferente fundamento que a AT alegou na contestação (...))*

*Nas conclusões K) a LL) a recorrente AT explana as razões pelas quais discorda do decidido pelo tribunal a quo, adiantando razões e argumentos que não levou atempadamente ao relatório de inspeção e que serviu de fundamento às correções propostas.*

*(...) Ou seja, o acervo dos fundamentos e argumentos agora esgrimidos em sede de recurso não constam expressamente do relatório da inspeção, indo mais além do que ali ficou dito. Sabendo nós que a fundamentação dos atos administrativos e tributários a posteriori não é legalmente consentida, cfr. os acórdãos do STA, de 26/3/2014, proc. n.º 01674/13 e de 23/4/2014, proc. n.º 01690/13, sendo que a validade do ato terá necessariamente que ser apreciada em função dos fundamentos de facto e de direito que presidiram à sua prática, irrelevando os que posteriormente lhe possam ser "aditados", podemos concluir sem margem para dúvida que, ainda que fosse reconhecida razão à recorrente com base nos fundamentos agora esgrimidos tal não poderia ser determinante para a manutenção do ato anulado pelo tribunal a quo e, logicamente, também não poderia conduzir à revogação da sentença recorrida.*

*Efetivamente, no relatório da inspeção apenas se colocou a questão da indispensabilidade dos custos de forma singela, por não terem relação com a atividade operacional da impugnante (...) nunca se colocou a questão tal como agora vem colocada e, nessa medida, conhecer-se agora de tais fundamentos constituiria uma verdadeira decisão inovatória que se afasta do próprio ato tributário em apreciação. Pelo exposto, não restam dúvidas que a questão trazida agora para apreciação deste Supremo Tribunal não pode determinar a manutenção ou anulação do ato tributário impugnado.”*

Por fim, não se podia concluir este périplo jurisprudencial sem chamar à liça uma decisão com origem num ato praticado no âmbito de um processo de execução fiscal, domínio onde proliferam as ações judiciais cujos pedidos jazem, precisamente, na falta de fundamentação dos atos ali praticados.

Sendo disto exemplo o Acórdão do STA n.º 0954/13, de 09-04-2014, vejamos:

*“No caso presente, emerge clara e expressamente do teor do despacho de reversão [transcrito na alínea D) do probatório] que o oponente é responsabilizado pelo pagamento da dívida exequenda face à qualidade de «administradores, diretores ou gerentes e outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas ...» e por*

*(i) «Ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa coletiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o facto constitutivo da dívida se verificou no período de exercício do cargo»,*

*(ii) «Ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o prazo legal de pagamento/entrega terminou depois do exercício do cargo»;*

*(iii) «Não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período do exercício do cargo».*

*Corresponde tal fundamentação, no essencial, ao próprio teor normativo das alíneas a) e b) do nº 1 do art. 24º da LGT que versam sobre a responsabilidade subsidiária*

*É, assim, inequívoco que o despacho de reversão se fundamenta simultaneamente nas duas normas contidas no enunciado preceito legal, pese embora cada uma delas tenha um âmbito de aplicação próprio e específico:*

*(...)O que significa que, no caso, e face ao teor do despacho de reversão, não se sabe qual delas determinou a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, ora recorrido, isto é, não se sabe se recaía sobre este o ónus de prova de que não tinha tido culpa na insuficiência dos bens da executada originária para pagamento das dívidas tributárias ou se esse ónus de prova recaía sobre a administração tributária.*

*E essa imputação também não se extrai do restante contexto fundamentador do despacho de reversão, porque dele não consta, ainda que por mera remissão, o período em que o revertido exerceu a gerência da sociedade devedora originária – se no período da constituição das dívidas, se no período do pagamento ou entrega do tributo, se em ambos os períodos.*

*Ora, como se sabe, um dos requisitos constitutivos do direito à reversão é o exercício efetivo da gerência, o qual, se estiverem em causa situações susceptíveis de enquadramento na previsão do nº 1 do art. 24º da LGT, impõe a circunstanciada indicação do período do exercício do cargo: se na data da constituição das dívidas, se na data do pagamento ou entrega do respectivo tributo, se em ambos os períodos.*

*Tais pressupostos têm de ser alegados/incorporados no despacho de reversão, com a obrigatoriedade de indicação das concretas normas legais em que o órgão da execução faz apoiar a responsabilidade subsidiária imputada ao revertido, para lhe permitir conhecer e questionar, atacando se necessário, os concretos pressupostos determinantes da reversão da execução contra si, habilitando-o a reagir eficazmente, pelas vias legais, contra a lesividade do acto caso com a mesma não se conforme.*

*(...)não merece censura a sentença recorrida quando decidiu pela falta de fundamentação do despacho que determinou a reversão contra o oponente por se desconhecer “a que título lhe é imputável a culpa, porquanto o despacho de reversão reproduz todo o artigo 24º da LGT sem subsumir a situação do revertido numa das suas alíneas.” (sublinhado nosso).*

Concretizando o que se pretende com os Acórdãos explanados, as diferentes situações evidenciadas exemplificam as falhas de fundamentação inerentes aos atos tributários, na medida em que, não raras vezes, o destinatário dos mesmos não se encontra apto a percorrer o que a jurisprudência e a doutrina correntemente apelidam de “*iter cognoscitivo*”.

Ou seja, a compreender, sem necessidade de recorrer a raciocínios hipotéticos ou dedutíveis, a motivação subjacente às decisões que enformam os atos tributários que lhe são dirigidos, de modo a poderem esgrimir a sua defesa através do recurso aos fundamentos que eventualmente possam ser os mais corretos e consentâneos com a lei.

## **8. Consequências da procedência da ação por falta de fundamentação do ato tributário**

A procedência da ação judicial, que determina a anulação do ato tributário por este enfermar do vício de falta de fundamentação, espoleta consequências que não são despiciendas, uma vez que acarretam custos.

Preliminarmente, faz-se desde já menção ao facto de a parte vencida ser condenada no pagamento das custas processuais, de acordo com o artigo 529.º do CPC e nos termos fixados no RCP, sendo esta uma primeira consequência imediata resultante do teor da decisão judicial proferida no sentido da anulação do ato tributário por o mesmo enfermar de falta de fundamentação.

Subsequentemente, nos casos a que nos reportamos, com a procedência total ou parcial das ações judiciais a favor do sujeito passivo a administração fiscal está obrigada à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, conforme determina o artigo 100.º da LGT, o que compreenderá igualmente o pagamento de juros indemnizatórios ou indemnização por prestação de garantia indevida.

Desta forma, não obstante poderem ser inúmeras as consequências resultantes da procedência da ação judicial que determina a anulação do ato tributário, com fundamento em falta de fundamentação, cingimo-nos a exemplificar com o caso que se considera ser o mais evidente que será o da devolução do imposto pago pelo contribuinte, resultante da liquidação alvo de anulação por decisão judicial.

Mais, à restituição do imposto que havia sido pago acrescerão os juros indemnizatórios, uma vez que os mesmos são devidos “(...) *quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos*

*serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” (artigo 43.º, n.º 1, da LGT).*

Ora, nas situações em apreço determina-se judicialmente existir culpa por parte dos serviços da administração tributária na medida em que o ato tributário é considerado ilegal por não conter, no limite, as razões de facto e de direito exigidas por lei. Logo, o contribuinte tem direito a ser ressarcido pelo pagamento indevido através dos juros indemnizatórios, quantificados de acordo com o n.º 1 e 4, do artigo 43.º e do n.º 10, do artigo 35.º, ambos da LGT e ainda nos termos do artigo 559.º do CC e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).<sup>49</sup>

Por outro lado, pode ocorrer a situação de o contribuinte não efetuar o pagamento do imposto resultante da liquidação, o que dará origem à instauração de um processo de execução fiscal, cujo objetivo será a cobrança coerciva do crédito tributário. No entanto, o mesmo poderá ficar suspenso mediante a prestação de garantia idónea, conforme previsto no n.º 1 e 2, do artigo 52.º da LGT e nas condições estipuladas no artigo 169.º do CPPT.

Ou seja, o contribuinte para suspender o processo de execução fiscal oferece garantia bancária ou equivalente para esse efeito. Assim, aquando da dedução da ação judicial deverá peticionar a devida indemnização pelos prejuízos resultantes da sua prestação, conforme determinado nos n.º 1, 2 e 3 do artigo 53.º da LGT.

Isto significa que, nas situações em análise, em que há procedência da ação judicial da qual resulte a ilegalidade do ato de liquidação, devido à existência de erro por parte dos serviços na liquidação do tributo, a AT pode ser condenada a indemnizar o sujeito passivo por prestação de garantia indevida, de acordo com os n.º 1 e 2 do artigo 171.º do CPPT e artigo 100.º da LGT.

---

<sup>49</sup> Faz-se ainda uma breve menção à eventualidade de haver lugar ao pagamento dos juros de mora, conforme n.º 5, do artigo 43.º da LGT “ *No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.*”. Alude-se igualmente, a este propósito, ao **Acórdão do STA n.º 4/2017, de 07-06-2017**, de uniformização de jurisprudência do qual resulta o seguinte entendimento “[F]ace ao preceituado no n.º 5 do art. 43.º da LGT, na redação dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, é admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados nos termos deste preceito legal, sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.”

A propósito do aqui expandido, socorremo-nos das palavras de Pires, Bulcão, Vidal, & Menezes (2015, p. 549): *“2. O direito à indemnização dos prejuízos resultantes da prestação indevida de garantia (...) é um dos mais importantes direitos dos contribuintes na relação jurídica tributária, a par, entre outros, do direito a juros indemnizatórios e dos juros de mora agravados previstos no artigo 43.º da LGT. Trata-se de direitos emergentes do princípio da igualdade das partes na relação jurídica tributária, fundados na própria lei. Estes direitos protegem os contribuintes contra o funcionamento indevido da administração tributária, nos casos em que tenham que suportar custos com a prestação de garantias por dívidas que se venha a verificar não serem devidas. A atividade da administração tributária na liquidação e cobrança de impostos produz efeitos diretos nos património dos contribuintes. Quando essa atividade está inquinada pela prática de erros ou vícios, a lei protege os contribuintes contra os custos indevidos que tenham suportado.”*

Outra questão que se coloca quando se verifica a anulação da liquidação prende-se, precisamente, com a possibilidade de voltar a realizar novo ato tributário daquela natureza, expurgado dos vícios que o condenaram. O que parece resultar do próprio artigo 100.º da LGT, ou seja: *“A anulação judicial do ato tributário implica a anulação de todos os seus efeitos ex tunc, pelo que tudo se deve passar como se ele não houvera sido praticado. (...) Quando o fundamento da anulação judicial respeite ao aspeto formal do ato, aos denominados vícios de forma, a execução da sentença exigirá a prática de um novo ato com o mesmo sentido (conteúdo) ou de sentido oposto, mas que esteja expurgado dos vícios que determinaram a anulação e cujos efeitos se reportarão ao momento da prática do ato anulado por via do princípio da reconstituição da situação atual hipotética ”* (Campos, Rodrigues, & Sousa, 2012).

No entanto a emissão de uma nova liquidação poderá estar condicionada pelas limitações impostas pela caducidade do direito à liquidação, prevista no n.º 1, do artigo 45.º da LGT. Principalmente no que concerne às liquidações adicionais, continua a ser prática na AT a sua emissão no ano em que poderá verificar-se a respetiva caducidade, o que poderá frustrar a realização de uma nova liquidação.

Ainda assim, veja-se o sábio entendimento de Sousa J. L., 2011, em anotação ao artigo 146.º do CPPT:

*“Na verdade, apesar de nos casos em que é apresentada reclamação graciosa ou impugnação judicial o prazo de caducidade do direito à liquidação se*

*suspender desde a sua apresentação até à decisão (art. 46.º, n.º 1, alínea d), da LGT), pode suceder que o ato de liquidação tenha sido praticado e notificado ao destinatário em momento muito próximo do termo do prazo legal, pelo que, apesar das suspensões, pode já ter transcorrido integralmente o prazo de caducidade do direito de liquidação original quando a administração tributária fica em situação de renovar o ato, na sequência da anulação.*

*No entanto, o mais adequado entendimento do regime de execução de julgados será o de que durante o período de execução espontânea, na sequência de anulação do ato, a Administração tem o referido “poder de praticar novo ato administrativo, no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado” (art. 173.º, n.º 1. Do CPTA), não tendo outras limitações que não sejam as derivadas da decisão anulatória e as previstas no procedimento de execução de julgados.*

*(...) a administração tributária poderá e deverá praticar um novo ato de liquidação expurgado do vício que foi fundamento da anulação, dentro do prazo de execução espontânea, independentemente do decurso ou não do prazo de caducidade que valia para o exercício do primitivo poder autónomo de praticar o ato de liquidação. Mas, apenas durante esse período legal de execução espontânea a administração tributária fica investida pela decisão anulatória no poder de praticar atos desfavoráveis aos contribuintes, desde que não tenham eficácia retroativa (n.º 2 do referido art. 173.º do CPTA).*

*Se a administração tributária não executar espontaneamente a decisão anulatória, praticando um novo ato de liquidação no prazo de execução espontânea, extinguir-se-á o poder de aquela praticar um novo ato que emana da decisão anulatória (...).”*

Se as consequências explanadas resultam de forma evidente da própria lei, quando estamos perante uma anulação do ato tributário por força de uma decisão judicial nesse sentido, não queremos deixar passar a oportunidade para refletir igualmente sobre os custos que podemos apelidar de indiretos.

Referimo-nos, então, aos custos associados aos meios investidos na prática de um ato tributário que será reportado de ilegal e como tal condenado a ser anulado.

Assim, nas diferentes fases daquele ato tributário, poderão ter tido intervenção, em termos genéricos, os serviços de inspeção tributária, eventualmente o órgão de execução fiscal, assim como a Representação da Fazenda Pública, sem poder deixar de referir igualmente a área liquidadora do imposto, quer como

entidade emissora da liquidação quer como entidade competente, a final, para a execução do julgado.

Ora, esta alocação de meios compreende um dispêndio que se crê que poderia ser minimizado ou até mesmo suprimido, atendendo ao objeto alvo de estudo na presente dissertação, que se reconduz à falta de fundamentação do ato tributário.

## **9. Abordagem a uma proposta de solução para minimizar o nível de processos judiciais associados à fundamentação do ato tributário**

O desenvolvimento da temática expendida ao longo desta dissertação teve como intuito enriquecer, através do estudo e investigação, uma convicção pessoal que tem sido nutrida ao longo do meu percurso na AT, iniciado em 2010, onde exerço funções de jurista, integrando a carreira da Inspeção Tributária.

Numa primeira fase, ingressei na área das execuções fiscais, primeiro na Direção de Finanças de Lisboa, mais tarde nos serviços centrais, na Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

Posteriormente, venho a exercer funções na Representação da Fazenda Pública e, atualmente, na Direção de Serviços de Consultoria Jurídica e Contencioso, atuando como jurista designada nos processos judiciais ou arbitrais que me são distribuídos.

Pelo que, a abordagem que se pretende fazer neste ponto será apenas e tão-só a partilha de uma construção idealizada por mim, consolidada pelos conhecimentos empíricos e bem como os conhecimentos teóricos que tenho vindo a adquirir tanto no meu percurso profissional como académico.

Faço apenas uma menção de que não logrei reunir os dados inicialmente projetados, que creio que me auxiliariam a comprovar o que pretendo demonstrar, apesar dos esforços que encetei nesse sentido junto da AT e até mesmo junto da DGAEP<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Como resposta ao pedido de elementos foi-me comunicado pela DGAEP que: “Os dados recolhidos pela DGAEP através do Sistema de Informação da Organização do Estado (SIOE) são registados de forma agregada no grupo **peçoal de administração tributária**, não havendo informação sobre a carreira a que pertencem, ou a área de formação dos mesmos. Relativamente às equipas, tratando-se de informação de gestão interna dos recursos, também não dispomos de informação.”

Assim sendo, como já se concluiu anteriormente, a atividade da Administração Pública no geral e da Administração Fiscal em particular deverá ser dirigida sempre com intuito da prossecução do interesse público.

O que obriga a uma atuação pautada pelo rigor, transparência e um dever constante de fundamentar os atos decorrentes da prática administrativa, de modo claro, suficiente e congruente, para que os seus destinatários percecionem sem dificuldades o seu conteúdo e as consequências dali advenientes, proporcionando-lhes as condições necessárias para poderem optar por se conformar com o ato que lhes foi dirigido ou, pelo contrário, lançarem mão dos meios graciosos e contenciosos ao seu dispor para aferirem da legalidade do mesmo.

No que concerne especificamente à atividade da administração tributária faz-se alusão ao facto de se presumirem “(...) *verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, nem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*” (artigo 75.º n.º 1, da LGT).

Ou seja, o ponto de partida gerador de uma relação entre a AT e o contribuinte reside, em primeira linha, nas suas declarações que se presumem verdadeiras, que, no nosso entender, fomentam a cooperação entre ambas as partes, sempre assente em princípios de legalidade, transparência e prossecução da descoberta da verdade material.

No entanto, o n.º 2, do artigo 75.º da LGT estabelece causas de cessação da presunção de veracidade, nos termos conferidos no n.º 1 do mesmo artigo, que poderá desencadear uma atuação por parte da AT com o intuito de aferir a real situação fiscal do contribuinte.

Apesar de a AT se encontrar munida dos mais variados mecanismos, aliás, cada vez mais sofisticados, que proporcionam o cruzamento de informações, permitindo traçar e determinar as eventuais falhas declarativas dos contribuintes, pretendemos centrar-nos, neste ponto, na componente de determinação da matéria coletável por intervenção da inspeção tributária.

Previamente, refere-se que os inspetores tributários<sup>51</sup> integram a carreira da inspeção tributária, incluída no Grupo de administração tributária (GAT), nos termos do artigo 25.º e 26.º - evidenciado no mapa III - do DL n.º 557/99 de 17 de dezembro.

Aquele diploma estabelece o estatuto de pessoal e regime de carreiras da AT tendo surgido após o reconhecimento, que decorreu da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, da necessidade de reestruturação dos recursos humanos da administração fiscal, como bem ilustra o seu preâmbulo:

*“A DGCI é uma organização com funções muito especiais no quadro da Administração uma vez que tem como missão específica a arrecadação eficaz e justa dos recursos fiscais necessários à satisfação das necessidades coletivas e desenvolvimento do Estado social e democrático de direito. Compete-lhe assim a liquidação, cobrança e fiscalização dos impostos, na obediência estrita à legalidade, com rigorosa isenção e independência, sendo exigida aos seus funcionários uma elevada competência técnica e profissional. A administração fiscal, à semelhança de outras organizações congéneres, sempre teve uma estrutura própria, nomeadamente com pessoal especializado, concursos próprios com provas e estatuto remuneratório específico.”*

Deste modo, *“O recrutamento para as categorias de ingresso das carreiras do GAT faz-se de entre indivíduos aprovados em estágio”*, conforme artigo 27.º do referido DL.

Determinando o n.º 5, do artigo 29.º *“A admissão ao estágio para ingresso nas categorias do grau 4 faz-se, mediante concurso, de entre indivíduos habilitados com curso superior em áreas de formação adequadas ao conteúdo funcional das carreiras, conforme o que for definido em despacho do diretor-geral, podendo ser definidas quotas de admissão por cursos.”*

Ora, a título informativo, no período compreendido entre o ano de 2010 até ao presente ano de 2018 foram abertos dois concursos de admissão a período experimental, para a constituição de relação jurídica de emprego público por tempo indeterminado, para ingresso na categoria de inspetor tributário, nível 1, da carreira

---

<sup>51</sup> Com referência ao ano de 2017, de acordo com o QUAR (Quadro de Avaliação e Responsabilização), integram a carreira de Inspeção Tributária (GAT) 2723 efetivos.

de inspeção tributária, grau 4 do grupo de pessoal da administração tributária (GAT), do mapa de pessoal da AT.

O primeiro concurso, externo, foi publicado em DR através do Aviso n.º 8928/2010, de 5 de maio, tendo em vista a ocupação de 350 postos de trabalho, impondo a condição de os candidatos serem titulares de licenciatura em Direito.<sup>52</sup>

O segundo concurso, interno, foi publicado em DR através do Aviso n.º 15564/2012, de 21 de novembro, tendo em vista a ocupação de 1000 postos de trabalho distribuídos pelas seguintes áreas funcionais: Economia, Gestão ou Contabilidade e Auditoria (900 lugares); b) Informática (80 lugares) c) Informação Estatística (20 lugares)<sup>53</sup>.

Pelo exposto, pretende-se demonstrar que desde há muito que estão definidos os critérios legais de acesso à carreira da Inspeção Tributária, fruto da necessidade de assegurar trabalhadores altamente qualificados, à altura dos desafios impostos precisamente pelas exigências que acarreta o exercício de funções inspetivas na AT.

---

<sup>52</sup> Do Aviso n.º 8928/2010 de 5 de maio, constava igualmente o correspondente conteúdo funcional, delimitado do seguinte modo: “(...) *funções no âmbito da inspeção tributária, realizando estudos e trabalhos técnicos que exijam preparação jurídica com especial incidência nas áreas do direito fiscal, do direito administrativo e do direito das sociedades, competindo-lhe, genericamente, detectar e averiguar quaisquer atos, factos ou situações susceptíveis de afigurar incumprimento de obrigações tributárias, proceder aos exames e verificações necessários para controlar a veracidade e conformidade das declarações apresentadas pelos contribuintes, controlar e apurar a respectiva situação tributária, dar notícia das infrações detectadas, bem como prestar as informações ou executar as diligências que sejam solicitadas à inspeção tributária no âmbito da tramitação de processos administrativos ou judiciais, e, ainda, assegurar as funções de natureza administrativa necessárias à prossecução das atribuições dos serviços de inspeção tributária.*”

<sup>53</sup> O Aviso n.º 15564/2012 de 21 de novembro discriminava os seguintes conteúdos funcionais, consoante a área em causa: “7.1 - **Área de economia, gestão e contabilidade e auditoria** - *exerce funções no âmbito da inspeção tributária, realizando estudos e trabalhos técnicos que exijam preparação económica, contabilística e fiscal, competindo-lhe, genericamente, detetar e averiguar quaisquer atos, factos ou situações suscetíveis de afigurar incumprimento de obrigações tributárias, proceder aos exames e verificações necessários para controlar a veracidade e conformidade das declarações apresentadas pelos contribuintes, controlar e apurar a respetiva situação tributária, dar notícia das infrações detetadas, bem como prestar as informações ou executar as diligências que sejam solicitadas à inspeção tributária no âmbito da tramitação de processos administrativos ou judiciais, e, ainda, assegurar as funções de natureza administrativa necessárias à prossecução das atribuições dos serviços de inspeção tributária.* 7.2 - **Área de informática** - *exerce funções nas áreas de infraestruturas tecnológicas e desenvolvimento de software, competindo-lhe genericamente, consoante o caso, instalar componentes de hardware, gerar e documentar configurações, planificar a exploração dos sistemas, zelar pelo cumprimento das normas de segurança, projetar e desenvolver programas e aplicações informáticas, desenvolver e efetuar testes unitários de integração dos programas e das aplicações.* 7.3 - **Área de informação estatística** - *exerce funções no âmbito do tratamento da informação estatística, competindo-lhe genericamente, propor planos de apuramento estatístico adequados às atividades da AT, criar e manter atualizadas séries históricas de dados estatísticos e elaborar estudos e previsões a partir da informação estatística disponível.*”

Desta forma, os exemplos dos concursos acima referidos são representativos das exigências de especialização impostas aos candidatos.

Tanto que, são discriminadas as vagas existentes para cada uma das áreas de habilitações pretendidas.

Assim como, são igualmente especificados os conteúdos funcionais a que corresponderá o exercício das futuras funções.

Deste modo, por exemplo, os profissionais cujas habilitações académicas são nas áreas da Economia, Gestão ou Contabilidade, serão os inspetores mais habilitados para estarem no “terreno” por excelência.

Sendo precisamente o que se verifica na prática, são a estes inspetores que são acometidas as funções de auditoria fiscal, na medida em que, entre outras, lhes é atribuída a, muitas vezes, hercúlea tarefa de, através da análise das demonstrações financeiras dos contribuintes, constantes na sua contabilidade, levarem a cabo as correções fiscais que se pretendem nos termos dos diferentes códigos fiscais.

Por outro lado, defendemos que agregado à maior exigência de especialização maior será a necessidade de existência de equipas inspetivas multidisciplinares, polivalentes, com tarefas bem definidas e estruturadas.

Não se pode exigir a um inspetor com formação numa das áreas de Economia, Gestão ou Contabilidade que exerça as mesmas funções que um licenciado em Direito, e vice-versa.

No entanto, na prática, pelo que nos foi dado a perceber, o número de inspetores tributários licenciados em Direito integrados nas áreas de inspeção tributária é muito reduzido.

O que reconduz, muitas vezes, os inspetores das áreas contabilísticas à extenuante tarefa de, por exemplo, analisar contratos, analisar acordos, a levarem a cabo o exercício de interpretação da lei, assim como à subsunção dos factos ao correto enquadramento legal, em ordem a procederem às correções fiscais, que terão de verter nos relatórios de inspeção tributária também por eles redigido (não obstante o posterior sancionamento do mesmo por parte das competentes chefias).

Ora, indubitavelmente uma equipa de inspeção tributária composta por elementos de ambas as áreas de habilitações será uma equipa mais eficaz.

Defende-se, portanto, que deveria haver uma maior afetação de inspetores tributários licenciados em Direito às equipas inspetivas, sendo-lhes acometidas as funções - permitimo-nos a classificar desta forma - de “bastidores”.

Em cooperação com os outros elementos da equipa, estar-lhes-iam reservadas as funções de proceder ao correto enquadramento jurídico dos factos apurados pelos colegas no “terreno”. Ou a proceder à análise jurídica dos eventuais elementos que disso carecessem (contratos, por exemplo). Ou ainda, colaborar na avaliação de eventuais situações em que seria necessário a aplicação de um cláusula geral antiabuso.

Os exemplos são infindáveis...

Sendo o principal objetivo a mais adequada e eficaz fundamentação dos relatórios de inspeção tributária que irão ditar, a final, a legalidade do ato tributário de liquidação.

Como já foi referido, os relatórios de inspeção tributário que carecem de fundamentação por falta dos requisitos legais que temos vindo a expender até aqui são em número reduzido.

Apesar de os contribuintes continuarem a peticionar frequentemente, nas ações judiciais deduzidas, a anulação dos atos tributários de liquidação com fundamento na sua falta de fundamentação.

Ainda assim, concluímos no nosso trabalho de investigação que ainda há um número significativo de decisões judiciais em que se conclui pela existência de fundamentação *a posteriori*, logo irrelevante para aferir da legalidade do ato tributário em apreciação.

Diferente, no entanto, e há que distinguir, são as situações decorrentes dos atos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal, nomeadamente na fase de reversão.

Em que continuam a proliferar os pedidos de anulação do despacho de reversão, com fundamento em falta de fundamentação do mesmo, sendo, na grande maioria dos casos, proferida decisão judicial de procedência do petitionado.

No entanto, não obstante nutrirmos um profundo interesse nas especificidades que dali decorrem consideramos que merece um tratamento distinto e aprofundado noutra sede.

Desta forma, é incontornável que as relações entre a AT e os contribuintes revestem grande complexidade, que determinam, no nosso entender, um dever acrescido de fundamentação, de modo a cumprir os deveres de legalidade e transparência que lhe são associados.

Recorda-se que a fundamentação dos atos praticados pela administração merece assento na CRP, sendo caracterizada como um dos deveres fundamentais dos administrados.

Mais se acrescenta que, como demonstrado, o próprio entendimento quanto ao conceito do dever de fundamentação está sobejamente tratado e definido quer pela jurisprudência quer pela doutrina.

Motivo pelo qual se crê que, através da adoção das soluções modestamente avançadas, estariam reunidas as condições para suprimir as situações que eventualmente poderiam ocorrer de anulação do ato tributário com fundamento em falta de fundamentação do mesmo, assim como minimizar os casos em que se vem a verificar ter ocorrido fundamentação *a posteriori* no que concerne aos atos praticados.

O que poderia levar à diminuição do nível de litigiosidade, pelo menos, como é óbvio, no que diz respeito aos pedidos com fundamento em falta de fundamentação do ato tributário, assim como a uma considerável redução de custos que estão associados a estas ações judiciais, como referido no ponto anterior.

## 10. Conclusão

Concluído este périplo pelo universo legal, jurisprudencial e doutrinal que, no seu todo, enriquecem o conceito subjacente ao dever de fundamentação, permitimo-nos, nesta fase, a deslindar o que concluímos com a presente dissertação.

Como se crê ter-se demonstrado, a CRP ao prever o direito à fundamentação nos moldes em que o fez confere ao cidadão uma proteção acrescida quanto à compreensão do ato administrativo de que é destinatário, tendo em conta que a fundamentação para ser considerada constitucionalmente adequada deverá cumprir na íntegra determinados requisitos.

Além do respeito pelo constitucionalmente imposto, as características quanto ao dever de fundamentação, elencadas, nomeadamente, nos artigos 152.º e 153.º do CPA, foram beber as influências do regime já há muito previsto no DL n.º 256-A/77, de 17 de junho.

Assim, atendendo ao disposto naquelas normas, crê-se ser seguro afirmar que a fundamentação formal obedece a requisitos específicos, concluindo-se que há consenso entre a doutrina e jurisprudência quanto a determinadas características que a fundamentação deve assumir.

A saber, a fundamentação formal terá ser: **expressa** deverá conter a exposição, ainda que **sucinta** dos fundamentos de facto e de direito da decisão, deverá ser **clara**, **coerente**, **suficiente**, não bastando, no entanto, que se indiquem e exponham as razões factuais e jurídicas que se ponderaram ao tomar a decisão.

É necessário que se formule um juízo lógico-jurídico que permita concluir, perante a situação concreta do procedimento, que a fundamentação decorrente do ato revela qual foi o itinerário percorrido, o raciocínio do autor do ato, assim como a base legal aplicada, para que a decisão tomada esteja legal e factualmente justificada.

Poder-se-á afirmar, ainda, que a atividade da administração tributária se encontra limitada por todas aquelas características que florescem na CRP, CPA e vertidas igualmente na própria LGT.

À semelhança do que sucede com as exigências formais da fundamentação dos atos administrativos, constantes nos artigos 152.º e 153.º do CPA, também a

fundamentação formal correspondente à exteriorização da decisão dos procedimentos tributários, assim como a fundamentação dos atos tributários, constante no artigo 77.º da LGT, obedecem aos mesmo requisitos gerais dos atos administrativos.

Desta forma, a atuação da administração tributária encontra-se, em todas as fases do procedimento, sob o jugo da prossecução do interesse público “(...) *de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.*” (artigo 55.º LGT).

O que se reflete no próprio procedimento inspetivo que obedece aos requisitos inerentes ao dever de fundamentação, que resulta, em primeira linha, do n.º 1, do artigo 60.º do RCPITA.

Há uma exigência legal para que a atuação por parte dos serviços de inspeção tributária, quando exteriorizada, se faça acompanhar da descrição dos factos e correspondente junção de prova, da indicação da base legal em que assentam as correções, da justificação dos enquadramentos fiscais realizados.

Isto para que, no nosso entender, o sujeito passivo ao tomar conhecimento das correções fiscais de que foi alvo, perceba as motivações subjacentes às mesmas, para, deste modo, se conformar com elas ou lançar mão dos meios de defesa gratuitos ou judiciais que tem ao seu dispor.

Não menos importância revela a definição do momento a partir do qual se deve considerar que a decisão que deu origem ao ato se encontra fundamentada, se torna eficaz, deixando de ser possível alterar a sua fundamentação, tendo-se fixado na ordem jurídica para aí produzir todos os efeitos legais a que está destinado.

Aquele momento decorre cristalinamente definido no n.º 6 do artigo 77.º da LGT, que faz depender a eficácia da decisão do ato tributário da sua notificação, munida com a respetiva fundamentação.

Assim, a fundamentação da decisão terá que ser contemporânea da notificação do ato tributário notificado, sendo este o momento a partir do qual se torna eficaz.

Não sendo admissível uma fundamentação *a posteriori*, através da qual se alterem ou acrescentem elementos que não constavam da fundamentação da decisão notificada.

Entendimento sufragado pela unanimidade da jurisprudência, que condena à irrelevância uma fundamentação que não seja contemporânea da decisão que justifica o ato tributário dali decorrente – o que se pode confirmar através do sufragado, nomeadamente, nos Acórdãos do STA, proferidos nos processos n.º 0324/15, de 27-01-2016, n.º 0406/13, de 04-10-2017 e n.º 01173/14, de 09-09-2015.

O que nos conduz, igualmente, à necessidade de definir o que deverá ser entendido como falta de fundamentação, resultando, em traços gerais, uma abordagem legal no n.º 2, do artigo 153.º do CPA

Concretizando, observar-se-á falta de fundamentação se a decisão que justifica o ato praticado pela administração não esclareça a motivação subjacente à decisão adotada, pecando a mesma por não ser clara, congruente e suficiente, o que determina o incumprimento dos requisitos legalmente estipulados.

Em qualquer uma destas situações, o interessado estará perante um ato ilegal, por vício de forma, cuja sanção a aplicar será a anulabilidade.

Quanto ao alegado, não obstante se ter demonstrado que há posições doutrinárias cautelosas quanto ao reconhecimento da anulabilidade como regime regra, existe um consenso alargado, quer ao nível da doutrina quer ao nível da jurisprudência nesse sentido.

No que concretamente diz respeito aos atos tributários, a procedência da ação judicial, que determina a anulação do ato tributário por este enfermar do vício de falta de fundamentação, espoleta consequências que não são despiciendas, uma vez que acarretam custos.

Nomeadamente, a condenação da parte vencida no pagamento das custas processuais, assim como à imposição da devolução do imposto que haja sido pago, acrescido de juros indemnizatórios, ou à indemnização por prestação de garantia indevida.

Não se querendo deixar de fazer menção aos custos indiretos que estão associados, por exemplo, ao nível dos meios humanos envolvidos nas várias fases do procedimento: a decisão que fundamenta o ato tributário, a emissão do ato tributário e, subseqüentemente à decisão judicial proferida de anulação do ato tributário, a concretização do julgado.

São emanados pela AT um número significativo de atos tributários, com procedimentos próprios, no entanto no que concerne aos atos tributários oriundos de um procedimento inspetivo crê-se que poderiam existir condições para que deixassem de existir processos judiciais cujo fundamento incidisse na falta de fundamentação da decisão.

A constituição de equipes inspetivas multidisciplinares, polivalentes, com tarefas bem definidas e estruturadas composta por inspetores quer da área de Direito quer das áreas de Economia, Contabilidade ou Gestão.

Defende-se, portanto, que deveria haver uma maior afetação de inspetores tributários licenciados em Direito às equipes inspetivas.

Sendo o principal objetivo a mais adequada e eficaz fundamentação dos relatórios de inspeção tributária que irão ditar, a final, a legalidade do ato tributário de liquidação.

Pelo exposto, considera-se que o desiderato inicialmente proposto foi cumprido na medida em que esculpizou-se o conceito do dever de fundamentação, à luz da lei, da jurisprudência e da doutrina.

Reforçando-se a convicção de que, perante um enquadramento em torno do conceito de fundamentação tão sedimentado julga-se que há condições para suprir as eventuais falhas que insistem em surgir, sendo disso exemplo as decisões judiciais que continuam a existir.

## Referências bibliográficas

- Almeida, M. A. (2015). *Teoria Geral do Direito Administrativo O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Amaral, D. F. (2004). *Curso de Direito Administrativo* (Vol. II). Livraria Almedina.
- Andrade, J. V. (2007). *O dever de fundamentação expressa de atos administrativos*. Lisboa: Almedina.
- Caetano, M. (1984). *Manual de Direito Administrativo* (10.<sup>a</sup> ed., Vol. I). Livraria Almedina.
- Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Encontro da escrita.
- Canotilho, J. G., & Moreira, V. (2010). *Constituição da República Portuguesa Anotada* (4.<sup>a</sup> ed., Vol. II). Coimbra Editora.
- Correia, J. M. (1982). *Noções de Direito Administrativo* (Vol. I). (L. Editora Danúbio, Ed.) Lisboa.
- Dourado, A. P. (Fevereiro de 1991). Fundamentação do ato tributário . *Fisco* .
- Gomes, J. O. *Fundamentação do Ato Administrativo* (2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra Editora.
- Machete, R. C. (1980). *O Processo Administrativo Gracioso perante a Constituição Portuguesa de 1976*. Fundação Oliveira Martins Centro de Estudos Administrativos.
- Marques, P., & Costa, C. (2013). *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação* (1.<sup>a</sup> ed.). Coimbra Editora.
- Martins, J. A., & Alves, J. C. (2015). *Procedimento e Processo Tributário Uma perspetiva prática*. Edições Almedina, SA.
- Miranda, J. (2000). *Manual de Direito Constitucional* (3.<sup>a</sup> ed., Vol. IV). Coimbra Editora.
- Neto, S. C., & Trindade, C. C. (2017). *Contencioso Tributário Procedimento, Princípios e Garantias* (Vol. I). Almedina.
- Oliveira, M. E., Gonçalves, C. P., & Amorim, J. P. (2007). *Código do Procedimento Administrativo Comentado*. Almedina.

- Pires, J. M., Bulcão, G., Vidal, J. R., & Menezes, M. J. (2015). *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Almedina.
- Rocha, J. F. (2009). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Rocha, J. F., & Caldeira, J. D. (2013). *Regime Complementar do Procedimento de Inpseção Tributária Anotado e Comentado*. Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Sanches, J. S., & Gama, J. T. (2006). *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra Editora .
- Sousa, J. L. (2011). *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado* (6.ª ed., Vol. I). Áreas Editora.
- Sousa, M. R., & Matos, A. S. (2009). *Direito Adminitrativo Geral* (2.ª ed., Vol. Tomo III). Publicações Dom Quixote.
- Vasques, S. (Março/Abril de 1996). O dever de fundamentação na Jurisprudência Tributária: Reconstituição de um percurso. *Fisco*, 76/77.

### ***Webgrafia***

Diário da República Eletrónico

<https://dre.pt/home>

IGFEJ Bases Jurídico - Documentais

<http://www.dgsi.pt>

Portal das finanças

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>

## Referências jurisprudenciais

Acórdão Arbitral, Processo n.º 120/2015-T

([https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/decisao.php?listOrder=Sorter\\_processo&listDir=ASC&listPage=13&id=1385](https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/decisao.php?listOrder=Sorter_processo&listDir=ASC&listPage=13&id=1385)).

Acórdão STA, Processo n.º 0872/11, de 15-02-2012

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1bbaeac622479cd0802579b90042a6f9?OpenDocument&Highlight=0,0872%2F11>).

Acórdão STA, Processo n.º 0954/13, de 09-04-2014

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0bef711a3ab9b1ef80257cc10053a171?OpenDocument&Highlight=0,0954%2F13>).

Acórdão STA, Processo n.º 01173/14, de 09-09-2015

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/42c689d7ce78758d80257ec3004634f9?OpenDocument&Highlight=0,01173%2F14>).

Acórdão STA, Processo n.º 0324/15, de 27-01-2016

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d3e5cc4ca48ab59780257f5500592b4e?OpenDocument&Highlight=0,0324%2F15>).

Acórdão STA, Processo n.º 4/2017, de 07-06-2017

([https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/108165172/details/maximized?docType\\_facet=JURISPRUDENCIA&fq\\_s=04%2F2017&perPage=25&q=04%2F2017](https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/108165172/details/maximized?docType_facet=JURISPRUDENCIA&fq_s=04%2F2017&perPage=25&q=04%2F2017)).

Acórdão STA, Processo n.º 0406/13, de 04-10-2017

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a874aedd9ba13316802581b600399df0?OpenDocument&Highlight=0,0406%2F13>).

Acórdão STA, Processo n.º 0500/17, de 21-02-2018

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f487a68913b9b3bb80258240004fcd48?OpenDocument&Highlight=0,0500%2F17>).

Acórdão STA, Processo n.º 0512/17, de 14-03-2018

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b023601187fbbbb980258255004cd684?OpenDocument&Highlight=0,0512%2F17>).

Acórdão STA, Processo n.º 0208/17, de 22-03-2018

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e4e9b828c0e68e98802582750037e3f3?OpenDocument&Highlight=0,0208%2F17>).

Acórdão TC, Processo n.º 594/2008, publicado no DR n.º 17/2009, série II, de 26/01/2009

([https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/1851995/details/maximized?serie=II&numeroDRE=17&search=Pesquisar&ano=2009&parte\\_filter=45&types=DR&filtrar=Filtrar&dreId=711063](https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/1851995/details/maximized?serie=II&numeroDRE=17&search=Pesquisar&ano=2009&parte_filter=45&types=DR&filtrar=Filtrar&dreId=711063)).

Acórdão TCA Norte, Processo n.º 00476/13.6BEMDL, de 26-10-2017

(<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/eebe42556d984e92802581d8004e437b?OpenDocument&Highlight=0,00476%2F13.6BEMDL>).

Acórdão TCA Sul, Processo n.º 12565/15, de 16-06-2016

(<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/856226183538715a80257fdc0028ac2b?OpenDocument&Highlight=0,12565%2F15>).

Decisão Arbitral Processo n.º 136/2015-T

(<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=138&id=1431>).