

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

1.ª SECÇÃO — CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

ACORDÃO DE 16-10-86

*FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE*

SUMÁRIO

*É insuficiente a fundamentação que apenas diz que «não tem base legal uma opinião emitida em parecer favorável ao recorrente», sem invocar a base legal do critério adoptado, base esta que naquele parecer se dizia não existir.*

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (1.ª Secção):

Ticket Restaurante de Portugal — Sociedade Emissora de Títulos-Refeição, SARL, com sede em Lisboa, recorre contenciosamente do despacho de 11 de Fevereiro de 1983, com competência delegada originária do Ministro das Finanças, que indeferiu o Recurso hierárquico, interposto pela recorrente, contra a fixação da matéria colectável para efeitos de contribuição industrial, referente a 1978.

Alega que, naquele ano, Gertal — Companhia Geral de Restaurantes e Alimentação, SARL, detinha 95,4 % do capital social da Recorrente. Fornecia a esta funcionários e prestava-lhe apoio de vária ordem, como direcção financeira, contabilidade, vendas, recursos humanos, «marketing» e de agência. Com isso se

evitavam dispendiosas e inúteis duplicações de serviços entre ambas as empresas.

Uma empresa francesa (Jacques Borel Internacional) em que se integravam a Gertal e a recorrente, supria qualquer necessidade extra de «know how» por parte da Recorrente, mas era pouco consultada e recebia pagamento caso por caso. A Gertal recebia da recorrente 2,2 % do valor das vendas desta, como remuneração.

Por ofício de 19 de Maio de 1982, do 6.º Bairro Fiscal de Lisboa, foi a Recorrente notificada de que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos alterara, com vista ao cálculo da matéria colectável, a base da contribuição industrial, grupo A, relativa a 1978, para o montante de 12 617 003\$00. Foi, assim, a Recorrente notificada para pagar 3 044 001\$00, sendo de 16 368 146\$00 a matéria colectável e de 3 146 046\$00 a respectiva colecta.

Em anexo, era a Recorrente informada de que a alteração fora feita no uso de poder discricionário da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. O fundamento da correcção era apontado: o excesso resultante da aplicação do critério proposto em relação ao critério seguido pela Gertal, conforme relatório anexo.

A referência ao art. 51.º-A do Código da Contribuição Industrial permitiu à Recorrente supor que estavam em causa as retribuições pagas à Gertal. Algumas operações aritméticas levaram à conclusão de que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos só aceitara 30 % dessas retribuições.

A Administração Fiscal cometeu, porém, várias ilegalidades, nomeadamente duas: entendeu que estava no uso dum poder discricionário; e não fundamentou a decisão.

Não se trata, porém, de um poder discricionário. A Direcção-Geral tem de aferir as condições estabelecidas entre o contribuinte e outras pessoas pelas que seriam normais, e não pelas que aquela entidade achasse convenientes. Não lhe cabe fazer a censura da política empresarial, ainda que esta seja desastrosa. A Administração Fiscal deve respeitar a gestão da Recorrente ou, se o não fizer, deve justificar-se cabalmente, sob pena de se transformar em órgão de tutela. As normas que atribuem um poder discricionário em matéria de fixação da matéria colectável devem con-

siderar-se inconstitucionais, por força do art. 106.º, n.º 2, da Constituição. Nem isso se altera se for considerado estar-se perante discricionariedade técnica, pois mesmo nesse domínio deve a Administração fundamentar-se em normas técnicas e não em arbítrio ou critérios de conveniência.

A Direcção-Geral cobrou um imposto à recorrente por um rendimento que ela não tem: e tributa a Gertal pelo mesmo rendimento, o que constitui um locupletamento.

A decisão não foi fundamentada, contrariamente ao que exige o art. 138.º do Código da Contribuição Industrial; a exigência de fundamentação consta também do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho. Como fundamento do acto, só se encontra o «critério proposto», não se sabendo qual é. Se se sustentar que a fundamentação se encontra no relatório do exame à escrita do contribuinte, deveria este relatório ter sido comunicado à Recorrente, o que não aconteceu.

A Recorrente interpôs recurso hierárquico. Na decisão deste, também não houve fundamentação. O despacho limita-se a concordar com a proposta de não provimento do recurso.

Por tudo isso, pede, a título principal, a anulação do despacho recorrido por falta de fundamentação.

Caso esse pedido não proceda, pede, subsidiariamente, a anulação com base na fundamentação insuficiente, obscura e contraditória.

Não procedendo os pedidos anteriores, pede subsidiariamente a anulação por inconstitucionalidade, por se usar de poder discricionário com base em texto contrário à Constituição, que exige uma vinculação do poder.

Requer, como último pedido, que seja negada força executiva ao despacho impugnado.

Notificada para responder, a entidade recorrida disse nada ter a acrescentar (aliás, só enviou documentação referente ao assunto).

Em alegações, a Recorrente concluiu: 1) o acto impugnado não se mostra fundamentado, violando assim o art. 138.º do

Código da Contribuição Industrial e o art. 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho; 2) a fundamentação tem que ser contextual ao acto (e não mera justificação «a posteriori») e à sua comunicação ao destinatário; 3) o acto recorrido violou o art. 51.º-A do Código da Contribuição Industrial, ao aplicá-lo como se ele contivesse um poder discricionário da Administração; 4) a isso se opõe o princípio constitucional da legalidade dos impostos; 5) ou o art. 51.º-A referido contém um poder discricionário e, então, é violador do art. 106.º, n.º 2, da Constituição, o que implica a sua ilegalidade por inconstitucionalidade; 6) ou contém um poder vinculado e o acto padece igualmente de violação de lei, visto que não foram respeitados os critérios comparativos nem confrontados os critérios da Administração com os que seriam «normais» entre pessoas independentes; 7) a ausência dos pressupostos exigidos pelo art. 51.º-A do Código das Contribuições e Impostos resulta de fls. 53 IV, «in fine» e de fls. 23 do processo instrutor.

O Digno Magistrado do Ministério Público foi de parecer de que o recurso deve ser rejeitado por extemporaneidade. Na verdade, a Recorrente foi notificada do acto da Direcção-Geral a 27 de Maio de 1982 e interpôs o recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, apresentando-o no 6.º Bairro Fiscal de Lisboa a 4 de Junho seguinte; só deu entrada no Gabinete do Ministro em Fevereiro de 1983. Daí a extemporaneidade, face ao disposto no art. 52, § 3.º, do Regulamento do S.T.A.; a apresentação na Repartição de Finanças é um acto material sem significação jurídica.

Se assim se não entender, ainda então haverá lugar a rejeição, visto que o § 3.º do art. 138.º do Código da Contribuição Industrial prevê que não há recurso da decisão do Ministro das Finanças (a menos que se declare esta norma inconstitucional, em face do disposto no art. 268.º n.º 3, da Constituição).

Quanto ao fundo e para a hipótese de não procederem os referidos motivos de rejeição, entende que o recurso não merece provimento.

O acto encontra-se devidamente fundamentado, nos termos do n.º 2 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, na medida em que concorda com o parecer subjacente (fls. 10 do processo instrutor) que, por sua vez, acolheu o de fls. 16 e seguintes, onde se referem as razões por que foi fixada a margem de 30 % pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos; a Gertal apenas teria prestado assistência administrativa e não técnica; a percentagem de 2,2 % sobre as vendas, pretendida pela Recorrente, apenas se destinava a transferir resultados para aquela empresa.

Por outro lado, o art. 51.º-A do Código da Contribuição Industrial prevê um poder vinculado quanto à correcção de critérios, não obstante o uso da palavra «poderá», que tem o sentido de um poder-dever; o poder é, também, vinculado quanto aos pressupostos referidos no preceito. Se não foram observados os critérios comparativos nem confrontados os critérios da Administração com os que seriam «normais» entre pessoas independentes, cumpria à Recorrente prová-lo, face à presunção de legalidade do acto, que cobre os seus pressupostos, tanto mais quanto é certo que a fls. 53 e seguintes do processo instrutor se equaciona tal questão; isto se não se estiver na presença de conceitos normativos, ou de conceitos vagos e indeterminados, insindicáveis contenciosamente.

Sobre as questões prévias formuladas pelo Ministério Público foi ouvida a Recorrente que, quanto à extemporaneidade, sustentou que é regra os recursos serem apresentados perante a entidade onde corre o processo em que o acto foi proferido. É princípio contido no art. 2, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 256-A/77 e é confirmado, para o caso em apreciação, pelo § 2.º do art. 138.º do Código da Contribuição Industrial, que prevê a prática de actos de instrução e a obrigatoriedade da remessa do processo para quem há-de decidir o recurso. As repartições de Finanças são órgãos integrados na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e nelas são organizados os processos.

Quanto à irrecorribilidade, há que considerar o n.º 3 do art. 268.º da Constituição que garante o recurso contencioso de todos os actos administrativos definitivos e executórios, com o que se tem de considerar revogado o § 3.º do art. 138.º do Código

da Contribuição Industrial. Se assim não se entender, pode este preceito ser interpretado no sentido de a decisão do Ministro ser a última decisão de fundo sobre a questão, não excluindo o recurso contencioso.

Antes de mais, há que decidir sobre a recorribilidade do acto administrativo e, no caso de se entender que ele é recorrível, sobre a tempestividade do recurso.

Dispondo o art. 138.º do Código da Contribuição Industrial sobre a notificação das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, tratam os §§ 1.º e 2.º do recurso hierárquico dessas decisões, para o Ministro das Finanças. E dispõe o § 3.º do mesmo preceito que do despacho do Ministro das Finanças não há recurso.

No entanto, dispõe o n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República que: «É garantido aos interessados recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma, bem como para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido». Resultando esta redacção da revisão constitucional de 1982, e sendo o acto recorrido datado de 11 de Fevereiro de 1983, é óbvio que se lhe aplica a garantia de recurso contencioso.

Aliás, essa garantia já existia nítida na versão constitucional de 1976, embora com menos amplitude (na medida em que não previa o recurso para efeitos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos) que, no entanto, cobria o recurso com fundamento em ilegalidade, como é o caso; e existia, também, na própria Constituição de 1933, após a revisão de 1971, embora com menor vigor formal.

Assim, na medida em que impeça o recurso contencioso com fundamento em ilegalidade (e não curamos agora de outras interpretações, pois é esse o fundamento do presente recurso) a regra do § 3.º do art. 138.º do Cód. Contribuição Industrial está ferida de inconstitucionalidade, pelo que, nos termos do art. 207.º da Constituição, não a poderemos aplicar.

Assim, concluímos que o despacho em questão é contenciosamente recorrível.

Quanto à tempestividade do recurso, saliente-se que se, em princípio, os recursos devem ser interpostos junto da entidade que haja de decidi-los, diverso pode ser o regime quando isso resulte da lei ou das circunstâncias.

Pela redacção dada ao § 2.º do art. 138.º do Código da Contribuição Industrial pelo Decreto-Lei n.º 128/82, de 23 de Abril, afigura-se evidente que o recurso deve ser interposto perante a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Determina esse § 2.º que, recebido o recurso, são ouvidas determinadas entidades, após o que «a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos submeterá o processo, com o seu parecer, a despacho do Ministro...», o que revela que o processo corre perante aquela Direcção-Geral.

Essa redacção, porém, não se aplica ao caso presente, na medida em que o art. 3.º daquele Decreto-Lei n.º 128/82 estabelece que as alterações se aplicam às contribuições relativas aos anos de 1981 e seguintes; neste processo trata-se de contribuições referentes a 1978.

Há que ter em conta, portanto, a redacção, anterior à do Decreto-Lei n.º 128/82.

Estabelecia, então, o § 2.º do referido art. 138.º: «Do recurso será dada vista ao organismo que, a nível nacional, represente o contribuinte, a fim de emitir parecer dentro de dez dias, sendo o processo remetido, também para efeitos de parecer, à Inspeção Geral de Finanças, à Inspeção de Seguros ou ao Banco de Portugal, conforme os casos».

Ou seja, era já prevista uma certa tramitação processual para a qual não se mostra vocacionado o serviço central do Ministério. Aliás, é a própria Direcção-Geral (fls. 59) que vem dizer que era prática seguida a de os recursos hierárquicos serem apresentados nas repartições de Finanças, como integradas na Direcção-Geral; nem sequer é posta a hipótese de serem apresentados na Secretaria do Ministério.

A nova redacção do preceito mais não veio que sancionar e dizer expressamente (nesse aspecto) o que já se vinha enten-

dendo e praticando. O que tem de inovador refere-se ao deambular do processo de serviço em serviço, ao que se pôs termo estabelecendo-se o sistema de envio de fotocópias; ao estabelecimento de prazos idênticos para o parecer de todos os serviços; e à obrigação de parecer final da Direcção-Geral.

Entende-se, pois, que da redacção anterior já resultava que o processo era desencadeado na respectiva Repartição de Finanças.

Aliás, se em rigor se entender que isso não resulta do preceito, sempre haveria que dar valor à já assinalada prática dos serviços, de considerar os recursos interpostos nas repartições de Finanças. A normalidade dessa prática não pode deixar de criar nos contribuintes a ideia de que é conforme à lei; ir contra a ideia assim criada ou fomentada será nada menos que atentar contra a boa-fé, que será um dos factores a ter em conta nesta matéria (neste sentido, Acórdão deste Tribunal de 21-11-85, Processo n.º 20 973).

Por isso, o recurso foi correctamente interposto na Repartição de Finanças.

Segundo o aviso de recepção que se vê a fls. 32 do processo instrutor, a Recorrente foi notificada da alteração da matéria colectável a 28 de Maio de 1982.

O prazo para o recurso hierárquico é de oito dias, segundo o § 1.º do art. 138.º do Código da Contribuição Industrial. O recurso foi interposto a 4 de Junho seguinte, como se vê do carimbo apostado no requerimento (fls. 25 do processo instrutor); ou seja, foi respeitado o prazo legal.

Por isso, improcede a arguição de extemporaneidade do recurso.

No final da petição e a título de segundo pedido, requer a Recorrente que seja recusada força executiva ao acto administrativo em causa.

Trata-se, não propriamente de um segundo pedido principal, mas de pedido incidental de suspensão de eficácia, então tratado como suspensão da executoriedade.

Nunca foi considerado, de qualquer forma, esse pedido, no decorrer do processo, assim como não revela a documentação junta que a entidade recorrida o haja considerado.



Decorreram mais de oito dias entre a data do recebimento da petição na Secretaria de Estado do Orçamento (4 de Abril de 1983) e a da sua recepção neste Tribunal (10 de Maio seguinte), pelo que, não tendo havido decisão da entidade recorrida nesse período sobre a suspensão, essa questão só poderia ter sido colocada ao Tribunal pela utilização, nos cinco dias seguintes, do meio processual facultado pelo n.º 5 do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Não há, portanto, que considerar esse pedido neste processo.

Quanto ao objecto do recurso, estabelecamos a sequência dos factos com interesse para a decisão:

1) Na sequência dum exame à escrita da recorrente, realizada pela Direcção dos Serviços de Fiscalização Tributária, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos alterou a base da matéria colectável da Recorrente, quanto à contribuição industrial, grupo A, referente ao exercício de 1978.

2) Do que consta do n.º 1 foi a recorrente notificada por officio de 19 de Maio de 1982, da Repartição de Finanças do 7.º Bairro Fiscal de Lisboa, que indicava o montante e enviava, em anexo, os fundamentos da alteração, que eram os seguintes: «excesso resultante da aplicação do critério proposto em relação ao critério seguido pela Gertal, conforme relatório anexo à escrita do contribuinte.»

3) A Recorrente recebeu a referida notificação no dia 28 de Maio de 1982.

4) No dia 4 de Junho de 1982, a Recorrente interpôs recurso hierárquico para o Ministro das Finanças.

5) Sobre esse recurso hierárquico emitiram parecer a Confederação da Indústria Portuguesa (a 21 de Julho de 1982) e a Inspeção-Geral de Finanças (a 22 de Novembro de 1982).

6) Depois dos pareceres referidos, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos elaborou uma informação sobre o teor dos mesmos e, após exposição do seu conteúdo, terminou com a seguinte frase: «Tudo visto, submete-se a V. Ex.<sup>a</sup> este recurso com o parecer de que não pode ser atendido.» Este parecer, datado de 15 de Dezembro de 1982, é subscrito por um técnico economista assessor, e sobre ele foram dados mais dois pareceres, escritos

no rosto da 1.<sup>a</sup> página, que apenas dizem concordar com o primeiro e que deveria haver um agravamento da colecta, a título de custas.

7) Sobre tudo isso despachou o Subsecretário de Estado do Orçamento, a 11 de Fevereiro de 1983: «Concordo e indefiro».

Perante esta tramitação e considerado o vício arguido a título principal (falta de fundamentação), há que constatar que o acto em causa não só impõe um dever de pagamento, como o agrava em face do critério utilizado pela Recorrente. Por isso, esse acto deve ser fundamentado, por imposição da alínea *a*) do n.º 1 do art. 1 do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Aliás, trata-se de um acto que decidiu um recurso hierárquico, pelo que também por esse motivo a fundamentação se impõe (alínea *c*) do mesmo n.º 1 do referido preceito).

Sucede, por outro lado, que a lei dá particular relevo à fundamentação, nesta matéria. Na verdade, o acto da Direcção-Geral objecto do recurso hierárquico, não só tem de ser fundamentado, como deve ser comunicado ao interessado com essa fundamentação, como impõe o corpo do art. 138.º do Código das Contribuições e Impostos. É uma exigência que excede o que era normal na época em que o preceito foi elaborado, isto é, quando mesmo a exigir-se fundamentação, não se impunha que ela constasse da notificação.

Se é certo que não curamos agora do acto da Direcção-Geral mas do despacho que decidiu sobre o recurso hierárquico, não deixa a exigência da lei, quanto ao acto hierarquicamente recorrido, de mostrar o relevo que à fundamentação foi dada, nesta matéria, pelo legislador.

O parecer sobre que incidiu o acto ora impugnado, que com ele concordou, não explica de forma alguma a razão por que se optou pela posição assumida.

Começa por, sucintamente, expor o problema (v. fls. 10 do processo instrutor). Diz, em seguida, que, como é de lei, sobre o caso se pronunciou a «Corporação» da Indústria Portuguesa, bem como a Inspecção-Geral de Finanças, «tendo a primeira entidade dado razão ao contribuinte por observar que a verba adicionada cabia nas percentagens permitidas nas disposições regu-

ladoras da matéria...»; como único comentário a esta posição, diz apenas o parecer: «esquecendo que isso são apenas limites que só se aplicam se as condições negociadas os excederem».

Em seguida expõe sucintamente a posição da Inspeção-Geral de Finanças, sem a comentar. E conclui logo de seguida: «Tudo visto, submete-se a V. Ex.<sup>a</sup> este recurso, com o parecer de que não pode ser atendido».

Não exprime qualquer forma de remissão para o parecer da Inspeção-Geral de Finanças.

Assim, a única fundamentação do parecer da Direcção-Geral, assumido pelo acto ora impugnado, é a contida na frase que comenta o parecer da C.I.P.: «esquecendo-se que isso são apenas limites que só se aplicam se as condições negociadas os excederem». Simplesmente, o parecer da C.I.P. salienta a falta de base legal da modificação operada e sobre isso nada diz o parecer da Direcção-Geral; o parecer da C.I.P. invoca a falta de comunicação, ao interessado, dos fundamentos do acto hierarquicamente recorrido e, sobre isso, nada diz o parecer da Direcção-Geral; o mesmo parecer da C.I.P. concorda com as razões invocadas pela Recorrente, no recurso hierárquico, mas sobre isso nada diz, também, nem sequer sucintamente, o parecer que integra o acto ora impugnado. Também nada diz quanto aos factos que foram tidos em conta, sucedendo que, no recurso hierárquico, a Recorrente sustentou que a realidade industrial nacional não fornecia elementos para apurar da «normalidade» a que se refere o art. 51.º-A do Código da Contribuição Industrial quanto à matéria em causa.

Ou seja, a fundamentação do despacho impugnado não elucida sobre qual a realidade de facto tida em conta nem quais as razões legais do critério adoptado.

Trata-se, pois, duma fundamentação insuficiente. Se improcede a arguição feita a título principal, na medida em que se refere à falta absoluta de fundamentação, já procede a arguição feita a título subsidiário, em primeiro lugar (fundamentação insuficiente) que tem relevo idêntico à primeira.

Existe, assim, um vício de forma, que gera anulabilidade. Sendo assim, não há que tomar conhecimento do vício arguido subsidiariamente em segundo lugar.

**Pelo exposto, acordam em anular o referido despacho de 11 de Fevereiro de 1983, do Sub-secretário de Estado do Orçamento. Sem custas.**

**Lisboa, 16 de outubro de 1986.**

**a) *J. M. Pires Machado* (Relator); *Abel Delgado*; *Inácio F. Fernandes*. — Presente: *A. Maurício*.**