

## Processo n.º 181/2004

Data: 23 de Setembro de 2004

- Assuntos:
- Im procedência da reclamação
  - Agravamento da colecta
  - Dever de fundamentação
  - Acto discricionário
  - Controlo judicial

### Sumário

1. A lei impõe ao acto administrativo o dever de fundamentar, salvo a expressa dispensa legal, e exige que a fundamentação do acto administrativo seja clara e suficiente, para possibilitar o perfeito conhecimento da motivação do acto, ou seja das razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou a agente a actuar como actuou.
2. Caso a reclamação da decisão de fixação do rendimento colectável vier a ser totalmente desatendida, a entidade competente fixará, a título de custas, um agravamento da colecta, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5%.
3. No âmbito do poder discricionário e margem de livre decisão, a liberdade da acção da Administração não deve, em princípio, ser controlada pelos tribunais, podendo porém, em caso excepcional, ficar judicialmente controlado, v.g., em caso de o acto resultado do exercício do poder discricionário ou de margem de livre decisão estar manifestamente contrário aos princípios jurídicos

fundamentais (nomeadamente os princípios de justiça, da proporcionalidade, da adequação e da igualdade) a que as actividades administrativas devem respeitar (“limite interno”), bem assim, em caso do vício de forma por falta de fundamentação (“limite externo”).

4. A insuficiência, para conduzir a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação, há-de ser manifesta, “no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais, por não ter tomado em conta interesses necessariamente implicados”.
5. Não deve ser considerado que se apresente manifestamente uma violação dos princípios jurídicos, quer do da proporcionalidade quer do da adequação, até do princípio de justiça, o acto que aplicou ao reclamante cuja reclamação tenha sido julgada totalmente improcedente o agravamento na colecta graduado apenas em 0,5% dentro de uma moldura abstracta que podia ir até 5% da colecta, nem deve ser considerado insuficiente a fundamentação o acto desta sanção que se limitou a referir o disposto no artigo 47º do RICR.

**O Relator,**

**Choi Mou Pan**

**Processo n.º 181/2004**

Recorrente: Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos (所得補充稅 A 組複評委員會)

Recorrido: A

**A**cordam no Tribunal de Segunda Instância da

R.A.E.M. :

A sociedade “A”, id. fls. 2, veio interpor, junto do Tribunal Administrativo, o Recurso Contencioso Fiscal da deliberação da Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos, da Direcção dos Serviços de Finanças, tomada em 24.4.2003 e pela qual foi negado provimento à reclamação apresentada pela recorrente, na parte em que determinou o agravamento de 0.5% da colecta.

Merecido o provimento do recurso, foi o acto recorrido anulado pela sentença do Tribunal Administrativo.

Não conformando com a sentença, recorreu a Comissão de Revisão “A”, alegando para concluir:

1. Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 82 a 94 dos autos, que, com o fundamento na violação de lei

por falta (insuficiência) de fundamentação, julgou procedente o recurso interposto pela contribuinte e, conseqüentemente, anulou a deliberação nº 107/DAIJ/CRA/2003 da Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos, tomada em 24/04/2003 e que decidiu manter o rendimento colectável anteriormente fixado, para o exercício de 2001, no montante de MOP\$1.528.100,00 (um milhão quinhentas e vinte e oito mil e cem Patacas) e deliberando ainda o agravamento de 0.5% à colecta do acima mencionado rendimento.

2. Começa o Meritíssimo Juiz *a quo* por definir a fls 91 da sentença que “o dever de fundamentar os actos é genérico para toda a actividade da Administração e, por isso, também da Administração Fiscal” e que “não existe oposição entre o dever de fundamentar e discricionariedade, constituindo hoje o dever de fundamentar uma garantia acrescida dos contribuintes”, mas também que “a exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos dos interesses dos administrados (...) surge consignada nos art.ºs 113.º, n.º 1, alínea e) e 114.º a 116.º, todos do Código de Procedimento Administrativo, onde se equipara a deficiente, obscura e insuficiente fundamentação à falta de fundamentação (art.º 115.º, n.º 2)”.
3. Nenhuma dúvida existindo quanto ao dever de fundamentar o acto tributário, conformou-se, porém, o recorrente com o concreto acto de fixação do rendimento colectável praticado pela Comissão de Fixação em 05.11.2002, não o tendo

impugnado contenciosamente.

4. Não é inócua a impugnação indistinta do acto tributário ou da concreta decisão de agravamento em 0.5% tomada, na medida em que, se, quando ao concreto acto tributário, a lei regula quase todos os aspectos da acção administrativa, encontrando-se esta no espaço dos actos vinculados.
5. No que concerne ao concreto acto de agravamento à colecta, a lei pouco regula, atribuindo margem de autonomia à Administração Fiscal, cabendo-lhe decidir, segundo os critérios que entender mais adequados à prossecução do interesse público, encontrando-se aquela no âmbito dos actos discricionários.
6. Sempre no pressuposto de que todos os actos são simultaneamente vinculados e discricionários, e procedendo à interpretação do art.º 47.º do RICR, damos como aspectos vinculados ou pressupostos, o fundamento da decisão (desatendimento total da reclamação), a competência para a prática do acto (Comissão de Revisão), o fim (agravamento da colecta) e o limite máximo do agravamento (“nunca em percentagem superior a 5%”), considerando como aspecto puramente discricionário a graduação, em concreto e conforme as circunstâncias, do agravamento da colecta até à percentagem de 5%.
7. Caracterizando o âmbito de discricionariedade com que nos deparamos na situação “*sub judice*”, será de considerar-se estarmos aqui no quadro das figuras da discricionariedade

pura, nomeadamente perante um caso de “justiça administrativa” (Diogo Freitas do Amaral, in “Curso de Direito Administrativo”, II Volume, 2001), consubstanciando-se esta naqueles casos em que “a Administração Pública, no desempenho da função administrativa, é chamada a proferir decisões essencialmente baseadas em critérios de justiça material” (Diogo Freitas do Amaral, “Direito Administrativo”, II Volume, pág.<sup>a</sup> 180 e ss), sendo dados como exemplos a graduação da pena em processo disciplinar e a classificação de candidatos em concursos públicos.

8. Continuando a análise à obra cit., constatamos persistir, nestes casos, uma insindicabilidade absoluta das decisões de mérito da Administração por parte dos tribunais (“em todos estes casos (...) os órgãos competentes da Administração Pública tomam uma decisão cujo critério não pode ser impugnado em tribunal. (...) Os tribunais, em casos destes, só podem eventualmente vir a pronunciar-se sobre ilegalidades que tenham sido cometidas”).
9. Vertendo para a ocorrência em apreciação, estaremos perante um caso em que a Administração Fiscal é chamada a proferir uma decisão baseada em critérios de justiça material, perante um caso de discricionariedade, na medida em que a Comissão de Revisão “A” do ICR teve de graduar, conforme as circunstâncias e até ao limite de 5%, o agravamento da colecta a aplicar ao ora recorrente, pelo desatendimento total da reclamação, tendo-se efectivamente decidido pelo agravamento de 0,5% à colecta do ICR a pagar.

10. Atentando no afirmado por Diogo Freitas do Amaral em “Curso de Direito Administrativo”, Volume II, 2001, pág.<sup>a</sup> 94, segundo o qual a fundamentação ou não de uma decisão pode constituir um dos aspectos de discricionariedade e atenta a remissão que aí é feita para o art.<sup>o</sup> 124.<sup>o</sup> do CPA português, de conteúdo igual ao art.<sup>o</sup> 114.<sup>o</sup> do CPA, aprovado, em Macau, pelo Decreto-Lei n.<sup>o</sup> 57/99/M, de 11 de Outubro, podemos retirar diversas conclusões, a saber: 1.<sup>a</sup>) Se a lei a isso especialmente obrigar, terá a Administração a verdadeira obrigação jurídica de fundamentar qualquer acto administrativo que pratique; 2.<sup>a</sup>) Fora do âmbito de uma imposição legal, configura-se um dever de fundamentação dos actos, salvo nos casos em que se esteja perante um âmbito de discricionariedade administrativa, campo em que terá a Administração a liberdade de fundamentar ou não o acto, consoante as circunstâncias do caso concreto e desde que fique salvaguardada a juridicidade imanente a qualquer decisão discricionária.
11. Tal sucedeu no caso apreciando, onde, em nosso entender, não seria a Administração compelida a clarificar qual o critério usado para graduar, em concreto, o agravamento fixado.
12. E, com o devido respeito, contrariamos frontalmente a ideia de que a ausência de fundamentação comprometa, nesta situação, os parâmetros ou critérios da decisão administrativa discricionária (igualdade, imparcialidade, justiça, proporcionalidade e os direitos, liberdades e

garantias dos cidadãos), na medida em que é compreensível a um cidadão medianamente diligente e cumpridor da lei, colocado na posição de destinatário desta decisão, que a reclamação fora totalmente desatendida e que o exame e a, subsequente, resolução da situação controvertida pela Comissão de Revisão não terá implicado a mobilização de recursos técnicos e humanos especializados, dado ter culminado unicamente num agravamento de 0,5%.

13. Tendo, deste modo, o destinatário da decisão compreendido, ainda que não expressamente, todas as razões, os argumentos e os fundamentos que terão motivado a decisão, não ficando, de modo algum, precludido o respectivo direito de impugnação da decisão administrativa desfavorável, somos de discordar com a já referida interpretação elaborada pelo M.mo Juiz a quo a fls. 91 da sentença.
14. No que respeita à parte em que, a propósito das determinações dos art.ºs 113.º a 116.º do CPA, discorreu o M.mo Juiz que “visou o legislador (...) garantir a realização, por parte das autoridades administrativas, de um exame profundo e imparcial das matérias sujeitas à sua apreciação, salvaguardando, assim, o respeito pelos princípios da legalidade, justiça e imparcialidade”, diremos que, não havendo, neste caso, dever de fundamentação e não tendo sido prejudicada a juridicidade imanente, cumpriu a Administração Fiscal com o dever de actuação segundo os ditames da boa fé, conforme com o disposto pelo art.º 8.º, e tendo actuado munida de todos os conhecimentos e exames

exigíveis a qualquer decisão administrativa legal, justa e imparcial.

15. Mas mesmo concedendo que um dever de fundamentação impenderia sobre a Administração Fiscal no caso em litígio, e sabendo que os fundamentos de facto estariam a coberto da “justiça administrativa”, sempre se diria que a mera remissão para os fundamentos de direito (art.º 47.º do RICR) seria suficiente para esclarecer um destinatário normal acerca dos motivos para a fixação do agravamento de 0,5% à colecta do ICR a pagar, isto é, ao lado do desatendimento total da reclamação apresentada, a pouca dificuldade sentida pela Comissão de Revisão no exame e, conseqüente, decisão sobre a questão reclamada.
16. Até porque qualquer resposta mais concreta e determinada da Comissão de Revisão, logrando explicitar as razões para a escolha de 0,5% e não, por exemplo, de 1 ou de 2%, seria inevitavelmente baseada em motivos de índole comparativa com casos análogos, o que não contribuiria para um maior e necessariamente mais verdadeiro esclarecimento dos pressupostos do agravamento aplicado do que o resultante da fundamentação jurídica levada a efeito.
17. Sem condescender no nosso entendimento, mas o mesmo resultado, focaremos uma causa eminentemente estrutural. Sendo comumente aceite pela Doutrina e pela Jurisprudência o carácter autonómico e especial do Direito Fiscal face ao Direito Administrativo e estando o procedimento relativo aos meios de reacção a usar pelo

contribuinte em caso de desacordo face ao acto tributário praticado regulado na Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro, que aprovou o RICR, não haverá lugar à aplicação subsidiária das normas constantes dos art.ºs 114.º e 115.º do CPA, não tendo, em consequência, sido violado o dever de fundamentação do concreto acto de agravamento em 0,5% à colecta.

18. Recorrendo a uma interpretação sistemática do diploma, somos de parecer que, se o legislador determinou expressamente, no n.º 2 do art.º 41.º, a exigência de fundamentação para as decisões de fixação de rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte, deveria tê-lo feito de igual forma, caso fosse essa a sua intenção, quanto a casos como o pendente. Nesta situação, se o legislador não disse mais, foi porque manifestamente não o desejou.
19. Finalizando, caber-nos-á em sede de recurso ordinário para o Tribunal de 2ª. Instância reagir contra o que reputamos ser uma decisão errada, por padecer de *error in iudicando*, dada a persistência de uma interpretação e de uma aplicação incorrectas da norma reguladora do caso ajuizado.

Pede, assim, a procedência do presente recurso jurisdicional na medida em que revoga a sentença recorrida e mantém-se a decisão constante da deliberação da Comissão de Revisão A do ICR tomada em sessão de 24/04/2003, a qual manteve a fixação do rendimento colectável, para o exercício de 2001, em MOP\$1.528.100,00 e decidiu ainda o

agravamento de 0,5% à colecta do mencionado rendimento.

Ao recurso, a Companhia recorrida não apresentou contra-alegações.

Nesta instância, o Digno Magistrado do Ministério Público apresentou o seu douto parecer que se transcreve no seguinte:

“Toda a argumentação expendida pela Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente erro de juízo ou de julgamento, conforme lhe é assacado por aquele.

Algumas notas, apenas, relativamente ao alegado:

- Não é, obviamente, pelo facto de a lei tributária não prever, expressa e especificadamente para o caso de agravamento da colecta, a respectiva fundamentação, como sucede, por exemplo, para a decisão de fixação do rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte (nº 2 do artº 41º do RICR) que tal exigência se deixará de colocar : o respeito escrupuloso pelos princípios fundamentais, inequivocamente também aplicáveis a este ramo do direito, como a legalidade, justiça e imparcialidade, não se compadeceria com tal falta.
- Não se diga, por outro lado, que a mera remissão para os fundamentos de direito (artº 47º RICR) seria suficiente em termos de fundamentação, dado que os fundamentos de facto estariam a

coberto da “justiça administrativa”: tal como doutamente se expressa na sentença em crise, “... é precisamente nos momentos de discricionariedade da actividade da Administração Pública que a exigência de fundamentação deve ser ainda maior”, não podendo essa discricionariedade constituir “um espaço em aberto à vontade incontrolada e incontrolável da Administração” (Acórdão deste Tribunal de 20/11/03, Proc 86/2003).

- Depois, o mero facto de a aqui recorrida apenas ter impugnado a deliberação do recorrente no que tange ao agravamento de 0,5% da colecta, conformando-se, aparentemente, com a parte do indeferimento da reclamação relativa à fixação do rendimento colectável propriamente dito é, para o caso, absolutamente inócuo : a interessada atacou contenciosamente o que entendeu contender e afectar os seus direitos e interesses legítimos, não sendo pela circunstância de tal ataque não ter sido “*in totum*” que afasta ou menoriza a ocorrência dos vícios assacados à parte da decisão impugnada.
- Finalmente, não entendemos, francamente, como pode a recorrente argumentar que “Ficou, assim, o destinatário da decisão a conhecer, ainda que não expressamente, todas as razões, os argumentos e os fundamentos que terão motivado a decisão...”: em que parte ou partes da mesma vê a recorrente a explicitação ou entendimento implícito do motivo ou motivos por que se aplicou o agravamento de 0,5% e não qualquer outro?
- Como, então, poderia um cidadão médio ficar em condições de os apreender?

- Tudo razões que nos levam a concluir bem ter o tribunal “*a quo*” decidido ao anular o acto por falta de fundamentação (a nosso ver, vício de forma, que não de violação de lei), decisão, por isso, a manter.”

Foram colhidos os vistos legais dos Mm<sup>os</sup> Juizes-Adjuntos.

Cumpre conhecer.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto, que tinha sido dada por assente pelo Tribunal *a quo*:

- Em 26.3.2003 a recorrente apresentou a reclamação documentada a fls. 11-14 do processo administrativo e que aqui se dá por reproduzida, onde solicita a revisão do acto de liquidação do rendimento colectável fixado para o exercício de 2001, invocando que não tem qualquer actividade comercial desde há alguns anos, e, por isso, não obteve quaisquer rendimentos, antes teve perdas substanciais, nesse exercício.
- A Comissão de Revisão “A” tomou sobre esta reclamação, em 24.4.2003, a deliberação ora impugnada, da qual se extrai o seguinte:

“(…)

1. O facto de alegadamente não existirem rendimentos, não consubstancia qualquer motivo que justifique a falta da entrega de rendimentos modelo M/1, nos termos exigidos pelo art.º 10º do Regulamento do Imposto Complementar

de Rendimentos.

2. A reforçar o que supra ficou referido, temos o denominado “Balance Sheet” numerado como documento nº 4 do qual consta diversos rendimentos de que salienta a existência de juros potencialmente gerados por contas bancárias e juros recebidos de contas no exterior os quais constituem matéria colectável.
3. Damos assim como certo, que a reclamante ao não ter entregue a competente declaração de rendimentos originou que se recorresse ao nº 3 do art.º 36 do regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, motivo pelo qual lhe foi fixado o rendimento seguindo regras próprias aplicadas aos contribuintes do grupo B, nos exactos termos a que se reporta o nº 2 do art.º 19º do mesmo Regulamento.
4. Na situação em apreço e ainda por referência ao mesmo documento nº 4, constata-se a inscrição de uma verba como lucro do ano fiscal, após impostos que orça em \$1.528.118.64 e foi nessa medida que o rendimento lhe veio a ser fixado pelo montante que ora reclama em \$1.528.100,00.
5. Em síntese, podemos afirmar ser a reclamante perfeitamente conhecedora daquilo que considerou ser os lucros de um ano fiscal, na exacta media em que a Administração Fiscal não fez do que aceitar como reais os proveitos que foram declarados, ainda que de forma não

legalmente prevista.

6. Acontece que, poderia efectivamente lançar mão prejuízos de anos transactos em termos que nos levassem à conclusão expressa na reclamação de existir um prejuízo acumulado na ordem dos \$195.564.382,00.
7. No entanto, o facto de forma reiterada não terem entregues declarações de rendimentos desde 1993, impossibilita que a contribuinte possa fazer uso da norma do nº 1 do art. 34º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, posto que, por sua livre iniciativa desde há muito tempo que entendeu por bem “prescindir” da sua qualidade de contribuinte do grupo A, tendo optado, ainda que indirectamente por falta de entrega de declaração de rendimentos pela tributação aplicável ao contribuinte do grupo B por expressa referência do nº 3 do art. 36º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Termos em que se delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo para o exercício de 2001 o rendimento colectável de \$1.528.100,00 (um milhão, quinhentas e vinte e oito mil e cem patacas).

Ao abrigo do art. 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda o agravamento previsto em 0,5% da colecta do rendimento acima referido.

Nos termos do artigo 68º e seguintes do Código do

Procedimento Administrativo, informa-se que da deliberação de Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso de anulação - nº 2 do artigo 80º e 86º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referenciado é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau - artigo 82º e 86º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação - artigo 7º da Lei nº 15/96/M de 12 de Agosto.

Desta deliberação cabe ainda reclamação graciosa, nos termos do artigo 76º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a dirigir a esta Comissão de Revisão, no prazo de 15 dias, conforme o disposto no artigo 77º do mesmo Regulamento.

(...)"

Conhecendo.

1. Como resulta da matéria de facto assente, em sede do recurso contencioso, o contribuinte recorrente impugnou apenas a parte da decisão respeitante ao agravamento da colecta graduado em 0,5%, aplicada após a improcedência da reclamação deduzida pelo contribuinte e veio o Tribunal *a quo* anular o acto recorrido com o fundamento na violação de lei por falta (insuficiência) de fundamentação.

Tendo embora o Tribunal *a quo* dado resposta negativa ao assacado vício de violação do princípio da plenitude da garantia da via judiciária consagrado no artigo 36º da Lei Básica da RAEM, não é de rever nesta sede, por não ser o objecto do presente recurso. Assim, neste recurso jurisdicional, cabe apenas apreciar se é ou não legal o agravamento da colecta graduado em 0,5% em consequência da improcedência daquela referida reclamação.

Para o Tribunal *a quo*, o acto administrativo incorre no vício de forma por falta (deficiência) de fundamentação, atendendo o argumento do contribuinte recorrente que “a mera referência ao artigo 47º do RICR (Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos – acrescentado nosso) constante da deliberação impugnada para justificar o agravamento da colecta em 0,5% não é suficiente fundamentação”.

Vejamos.

2. O artº 115º do Código de Procedimento Administrativo impõe que a fundamentação seja “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 anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integrante do respectivo acto.”

Deverá ser clara e suficiente, agora para possibilitar o perfeito conhecimento da motivação do acto, ou seja das razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou a agente a actuar como actuou.

É líquido que a fundamentação é um conceito relativo, a apreciar

casuísticamente, perante as circunstâncias concretas, e com apelo ao tipo legal do acto que se aprecia.<sup>1</sup>

O artigo 114º do Código de Procedimento Administrativo impõe os seguintes actos aí elencados o dever de fundamentar:

“1. Para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:

a) Neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

b) Decidam reclamação ou recurso;

c) Decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado;

d) Decidam em contrário de parecer, informação ou proposta oficial;

e) Decidam de modo diferente da prática habitualmente seguida na resolução de casos semelhantes, ou na interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou preceitos legais;

f) Impliquem revogação, modificação ou suspensão de acto administrativo anterior.

2. Salvo disposição legal em contrário, não carecem de ser fundamentados os actos de homologação de deliberações tomadas por

---

<sup>1</sup> Acórdão deste T.S.I. de 17 de Fevereiro de 2000 – P. 1137 e do Acórdão de 28 de Setembro de 2000 do Processo Nº 83/2000

júris, bem como as ordens dadas pelos superiores hierárquicos aos seus subalternos em matéria de serviço e com a forma legal.”

Há que também apurar “se um destinatário normal, colocado na posição do real destinatário do acto, em face da fundamentação aduzida (...) se poderia aperceber das razões do decidido em ordem ficar habilitado a defender conscientemente os seus direitos e interesses legítimos, isto é a acatar a decisão se a considerar justa e legal, ou a sua defesa cabal, lançando mão dos meios contencioso ao seu alcance, no caso contrário”.<sup>2</sup>

*In casu*, a Administração aplicou ao contribuinte reclamante o agravamento graduado em 0,5%, contra o limite legal máximo de 5% previsto no artigo 47º do RICR.<sup>3</sup>

Quid juris?

3. O Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) dispõe o meio ao contribuinte de “reclamação”, junto da Comissão de Revisão”, para reagir contra a decisão de fixação do rendimento colectável no sentido de rever os rendimentos, nos termos do artigo 44º.

A impugnação da fixação do rendimento colectável tem efeito suspensivo - artigo 44º nº 3. Quer dizer, uma vez o contribuinte deduza reclamação, a decisão de fixação dos rendimentos colectáveis não seria

---

<sup>2</sup> Acórdãos do T.S.J. de 9 de Abril de 1997 – “Jurisprudência” I, p.349

<sup>3</sup> A sentença errou-se por considerar que “reportando-se ao caso concreto a autoridade recorrida fixou no limite máximo o agravamento colecta pelo total desatendimento da reclamação”, quando de facto o agravamento (em 0,5%) só se conta de 10% do limite máximo.

exequível.

Em caso de a reclamação vier obter procedência total ou parcial, deve a Comissão rever o rendimento colectável, fixando-o de novo - artigo 46º nº 2. Porém, quando a reclamação vier a ser totalmente desatendida, a Comissão fixará, a título de custas, um agravamento da colecta, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5% - artigo 47º.

Partem-se aqui duas questões: uma é a aplicação do agravamento e outra a fixação da percentagem do mesmo agravamento.

Quanto à primeira questão, perante o facto de ter sido dada improcedência total da reclamação e a disposição legal do artigo 47º do RICR, fica logo vinculada a Administração para a aplicação desta disposição, sem outra escolha.

Tal como disse, e bem, a sentença recorrida, “a aplicação do agravamento, em si mesmo, resulta directamente da lei, e, por isso, é um momento de actividade vinculada da Administração e não precisa de ser justificado para além da simples remissão para o preceito legal respectivo”.

Sobre o objecto de recurso idêntico, consignou-se no acórdão deste TSI de 26 de Fevereiro de 2004 do processo nº 166/2003 (tirado também por nós) o seguinte:

1. O agravamento à colecta previsto no artigo 47º do RICR não constitui apenas uma "sanção imprópria" ou uma "pena pecuniária" por falta de fundamento censurável da reclamação,

mas traduz-se ainda numa taxa administrativa devida pela prestação de um serviço fiscal, a título de custas.

2. O direito administrativo se, por um lado, estabelece o princípio da gratuitidade do procedimento administrativo, por outro, não deixa de abrir a possibilidade de pagamento de taxas ou despesas efectuadas pela Administração - artigo 13º do CPA.

Não é esta que está em causa neste recurso. O que está em causa só é aquela referida segunda questão pela qual se pode colocar uma questão de necessidade de fundamentação do acto administrativo, praticado no exercício do poder discricionário ou margem da livre decisão.

4. Como é óbvio que a referida graduação do agravamento está absolutamente dentro do limite legal. Este acto é igual aos actos da determinação do *quantum* da pena de multa, do tempo da pena disciplinar de suspensão, até da pena de prisão no âmbito do processo penal, o órgão competente é livre em tomar as respectivas decisão.

Neste caso, cabe a Administração fundamentar concreta e exhaustivamente porque escolher 0,5% na aplicação do agravamento e não outro montante? E em que termos há controlo judicial?

Sendo certo, este Tribunal tirou o Acórdão de 20 de Novembro de 2003 no processo nº 86/2003, como também citou a sentença recorrida, em que se considera que “em direito tributário, a atribuição de poderes discricionários, embora se trate aí de mera discricionariedade técnica, não deve afastar a adequada fundamentação, deixando a discricionariedade de ser um espaço em aberto à vontade incontrolada e incontrolável da

Administração, para se reduzir a um normal percurso legalmente vinculado a princípios como os da igualdade, da justiça, da tributação do rendimento real, da capacidade contributiva”; e que “estando em causa a discricionariedade técnica da Administração, deve haver particulares exigências, nomeadamente, a Administração deve indicar as regras técnicas que escolheu para se auto-vincular”, também não nos parece ser a mesma questão ou a questão do mesmo nível que está em causa.

Sabemos que no âmbito do poder discricionário e margem de livre decisão, a liberdade da acção da Administração não deve, em princípio, ser controlada pelos tribunais. De facto, os recursos contenciosos são de mera legalidade – artigo 6º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pelo D.L. nº 129/84 e 20º do Código de Processo Administrativo e Contencioso aprovado pelo D.L. nº 110/99/M, de modo que o “Tribunal não pode sindicar a parte não vinculativa do juízo feito pela Administração, a não ser excepcionalmente por meio dos limites internos do funcionamento da margem de livre decisão, consubstanciando nos princípios jurídicos que se aparecem como critérios de decisão e, ao mesmo tempo, de controlo”.<sup>4</sup>

Fora esta regra geral, o domínio de livre decisão pode, em caso excepcional, ficar judicialmente controlado, v.g., em caso de o acto resultado do exercício do poder discricionário ou de margem de livre

---

<sup>4</sup> Vide o Acórdão do Tribunal de Última Instância de 27 de Abril de 2000 do Processo nº 6/2000, onde também citou David Duarte, Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisões, Almedina, Coimbra, 1996, 443 a 450.

decisão estar manifestamente contrário aos princípios jurídicos fundamentais (nomeadamente os princípios de justiça, da proporcionalidade, da adequação e da igualdade) a que as actividades administrativas devem respeitar.

Para além deste “limite interno” ao acto discricionário no conhecimento judicial, pode também haver o “limite externo” que se inclui o conhecimento do vício de forma por falta de fundamentação,<sup>5</sup> devendo, porém, ter em conta o caso concreto em que se coloca a questão.

Como podemos ver, o Mm<sup>o</sup> Juiz *a quo* com fundamento na insuficiência da fundamentação, anulou o acto impugnado.

Sabemos também, a insuficiência, para conduzir a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação, há-de ser manifesta, “no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais, por não ter tomado em conta interesses necessariamente implicados”.<sup>6</sup>

Não só isto não aconteceu, assim como a medida de agravamento à colecta, de maneira alguma apresenta manifestamente uma violação dos princípios jurídicos, quer do da proporcionalidade quer do da adequação, até do princípio de justiça, que foi de apenas 0,5% dentro de uma

---

<sup>5</sup> Acórdão do STA de Portugal de 21 de Novembro de 1996.

<sup>6</sup> José Carlos Vireira de Andrade, O Dever da Fundamentação Expressa de actos Administrativos, Almedina, 1991, p. 238.

moldura abstracta que podia ir até 5% da colecta, o que afasta o controlo dos tribunais.

O que é mais importante, com o controlo judicial pelos princípios jurídicos, tais como o da proporcionalidade e da adequação, alcançar-se-á a finalidade da exigência do dever de fundamentar. Ainda por cima, *in casu*, um homem médio obviamente não poria em dúvida à proporcionalidade da medida concreta legalmente determinada do agravamento graduado em 0,5% da colecta contra o limite máximo legal de 5% da colecta, enquanto a decisão da aplicação desse agravamento não padece do vício de forma por falta de fundamentação.

De facto, o acto recorrido, quer no sentido da aplicação do agravamento, quer no sentido da graduação deste agravamento, fundamentou, de direito, nos termos da disposição do artigo 47º do RICR, e, de facto, nas circunstâncias que tinham servido ao fundamento que levou a improcedência da reclamação. Isto deve ser compreendido conjuntamente com o desenvolvimento do texto da deliberação.

Assim, conclui-se por não verificado o vício de forma por falta de fundamentação do acto administrativo. E nesta conformidade e sem outros desenvolvimentos, não deixará o presente recurso de proceder por provado, revogando a sentença recorrida e em que anulou o acto recorrido por ter fixado um agravamento à colecta de 0,5%, nos termos do artigo 47º do RICR, mantendo-se o acto administrativo.

Sem custas nesta instância por o recorrido não tinha intervindo.

Macau, RAE, aos 23 de Setembro de 2004

Choi Mou Pan (Relator)

João A. G. Gil de Oliveira

Lai Kin Hong