

DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

JOAQUIM MANUEL CHARNECA CONDESSO

No texto desenvolve-se inicialmente a temática conexas com a distinção entre vinculação e discricionariedade, mormente no âmbito da Administração Fiscal, sublinhando-se que não haverá nunca uma discricionariedade livre, mas tão-só uma discricionariedade funcional. Alude-se, ainda à discricionariedade burocrática, quando se está em presença de decisões baseadas em critérios de justiça material. Toda a temática abordada tem como escopo essencial a verificação do consequente controlo jurisdicional.

Numa segunda parte o Autor centra a sua atenção nas consequências da anulação parcial dos actos tributários, designadamente, por erro de facto, erro de direito ou omissão, que tenha determinado a fixação de uma prestação Tributária superior à que decorreria da lei.

Conclui-se, de algum modo que o Tribunal tem poder não só para anular a parte ilegal do acto tributário, mas também para fixar a parte não ilegal do mesmo, desde que essa fixação não colida com o núcleo essencial da função administrativa.

A vinculação e a discricionariedade são duas formas típicas de que a lei se serve para modelar a actividade da Administração pública e, consoante essa actividade está regulada pela lei ou é entregue ao critério do respectivo titular, deixando-lhe a liberdade do procedimento a adoptar no caso concreto, como mais ajustado à realização do interesse público protegido pela norma, assim estaremos perante um poder vinculado ou, pelo contrário, um poder discricionário. Como exemplo de acto administrativo em que a lei vincula, quase totalmente, a actividade da Administração surge-nos na doutrina o acto tributário como acto vinculado por excelência (cfr. liquidação de imposto — v. g. art. 75 e seg. do C.I.R.S.), na estruturação do qual a Administração desempenha tarefas puramente mecânicas até chegar a um resultado que é o único legalmente possível e matematicamente correcto, levando em consideração que nos encontramos perante operações de verificação da realidade (v. g. qual o rendimento auferido pelo sujeito passivo; qual o montante de desconto efectuado) e operações matemáticas (v. g. somar; calcular a taxa de incidência). No extremo oposto, indica a doutrina o acto de nomeação de um governador civil pelo Governo, através do Conselho de Ministros e por proposta do Ministro da Administração Interna (cfr. art. 3, n.º 1, do dec. lei 252/92, de 19/11), como acto administrativo em que a lei praticamente nada diz, nada regula, atribuindo uma significativa margem de autonomia à Administração pública, sendo que, em abstracto, poderá ser nomeado para o exercício do cargo qualquer português, maior e no pleno gozo dos seus direitos.

Importa, no entanto e em bom rigor, vincar que não existem actos totalmente vinculados, nem actos totalmente discricionários. Os actos administrativos são sempre o resultado de uma mistura ou combinação, em doses variadas, entre o exercício de poderes vinculados e, pelo contrário, o exercício de poderes discricionários. O poder diz-se vinculado (teoria dos poderes da Administração) quando a lei não remete para o critério do respectivo titular a escolha da solução concreta mais adequada; e será discricionário quando o seu exercício fica entregue ao critério do respectivo titular, o qual pode e deve escolher o procedimento a adoptar em cada caso como mais ajustado à realização do interesse público protegido pela norma que o confere (cfr. Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, Almedina, 1991, pág. 213 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2001, pág. 73 e seg.).

Voltando ao exemplo do acto vinculado por excelência, a liquidação de um tributo, encontramos-nos perante um acto administrativo em que a vinculação é quase total, embora ainda se possa vislumbrar uma pequena zona em que existe discricionariedade, qual seja, a relativa ao momento em que se praticará o acto, dentro do prazo concedido pela lei para o efeito (cfr. v. g. art. 77, do C.I.R.S.). Portanto, a Administração tributária pode escolher livremente o dia e hora em que estrutura a liquidação do imposto. Constitui uma margem mínima de discricionariedade, mas existe. Já no que diz respeito ao acto de nomeação de um governador civil, a autonomia conferida ao Governo é bastante ampla, mas não total. O aspecto da competência para a prática do acto é vinculado (competência atribuída ao Governo, através do Conselho de Ministros e por proposta do Ministro da Administração Interna). A competência, tal como o fim do acto administrativo, são poderes com características sempre vinculadas, mesmo nos actos ditos predominantemente discricionários. Portanto, a discricionariedade da actuação da Administração nunca é total (cfr. Diogo Freitas do Amaral, *ob. cit.*, pág. 78).

Para haver discricionariedade é necessário que a lei atribua à Administração o poder de escolha entre várias alternativas diferentes de decisão. Tal processo de escolha é hoje condicionado e orientado por ditames que fluem dos princípios constitucionais que vinculam o agir da Administração Pública (designadamente princípios como o da igualdade, da proporcionalidade e da imparcialidade — cfr. art. 266, n.º 2, da Constituição da República), assim estando o órgão ou agente administrativo obrigado a encontrar a melhor solução para o interesse público. Portanto, a discricionariedade não dispensa o agente de procurar uma só solução para o caso: aquela que considere, fundamentalmente, como a melhor do ponto de vista da defesa do interesse público.

Em suma, na discricionariedade, a lei não dá ao órgão ou agente administrativo competente a liberdade para escolher qualquer solução que respeite o fim da norma, antes o obriga a procurar a melhor solução para a satisfação do interesse público de acordo com os princípios jurídicos imanentes à actuação da Administração. A discricionariedade não é uma liberdade mas antes um poder-dever jurídico (cfr. Diogo Freitas do Amaral, *ob. cit.*, pág. 82).

Direi mais, no Estado de Direito, não só há lugar para a discrecionariedade administrativa, como esta é mesmo um instrumento fundamental para a sua realização. Mais concretamente, a discrecionariedade administrativa é um instrumento indispensável à realização da justiça no caso concreto. A constatação de que o legislador adopta regulações genéricas e abstractas, distanciadas dos factos no tempo e no espaço, impossibilita-o de encontrar a regulação justa para casos que exigem uma apreciação concreta. Para suprir esta sua limitação, o legislador delega, por vezes, a realização da justiça no caso concreto na Administração. No entanto, o poder discrecionário nunca poderá ser entendido como uma carta em branco, sempre e só como uma ordem para a realização da justiça no caso concreto. Não há pois discrecionariedade livre, mas sempre e apenas discrecionariedade funcional, uma discrecionariedade que tem de ser exercida nos limites do Direito e de acordo com os deveres e limitações próprios da função.

A discrecionariedade resulta sempre de uma atribuição voluntária do legislador e nunca de uma penosa fatalidade das circunstâncias (cfr. António Francisco de Sousa, O controlo jurisdicional da discrecionariedade e das decisões de valoração e prognose, Reforma do Contencioso Administrativo, Ministério da Justiça, 2000, volume I, pág. 315 e seg.).

De acordo com a doutrina, do poder discrecionário se devem distinguir duas categorias de figuras que, por vezes, aparecem confundidas com o mesmo poder.

Por um lado, vamos encontrar as figuras afins do poder discrecionário. Por outro, as situações de discrecionariedade imprópria (cfr. Diogo Freitas do Amaral, Lições de Direito Administrativo policopiadas, Lisboa, 1988, vol. II, pág. 165 e seg.).

As figuras afins do poder discrecionário são conceptualmente definidas pela doutrina como categorias diferentes daquele e que seguem um regime igualmente diferente. Aqui nos aparecem as formas de interpretação de conceitos vagos ou indeterminados e da remissão da lei para normas extra-jurídicas. Em ambas as situações nos encontramos perante actividades de natureza vinculada e não discrecionária.

A interpretação de conceitos vagos ou indeterminados remete-nos para a actividade de interpretação da lei (cfr. art. 9, do C. Civil), a qual se substancia como uma actividade vinculada e não, sequer, actividade administrativa. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no domínio do Direito, o que significa que a maior parte das noções utilizadas pelo legislador são indeterminadas, isto é, cuja extensão e conteúdo se apresentam em larga medida incertos. No entanto, os conceitos normativos indeterminados conotados com o sistema jurídico não são, de modo algum, conceitos discrecionários. Mais, não deve confundir-se a utilização de uma cláusula geral pelo legislador com a atribuição de faculdades discrecionárias ao órgão administrativo. A utilização de uma cláusula geral na lei tem como fundamento evitar o risco a que se expõe uma elaboração normativa casuística. De facto, as constantes mutações sociais não se deixam espartilhar numa regra de

direito concreta, antes exigindo, que a previsão normativa seja suficientemente abstracta de forma a abranger o maior número de situações possíveis. Assim sendo, não é legítimo inferir-se pela atribuição de faculdades discricionárias, quando o que o legislador efectivamente quis foi remeter o órgão administrativo para as concepções éticas fundamentais vigentes no momento da aplicação do direito. Tudo se reconduz a uma interpretação correcta do pensamento do legislador devidamente objectivado na lei, através da ponderação dos interesses que com ele se pretendem tutelar. Só assim se poderá inferir da existência de liberdade ou de vinculação no agir do órgão administrativo, sempre de acordo com o interesse público a que está ligado. Concluindo, é tarefa destinada ao fracasso a procura da natureza das noções ou conceitos indeterminados como fundamento de atribuição legislativa de poder discricionário. Essa natureza somente releva quando, através do processo interpretativo, se conclua que o legislador quis intencionalmente que fosse a Administração a ponderar a medida adequada para a situação concreta em análise. Se a concretização administrativa de conceitos indeterminados traduz, muitas vezes, o exercício de uma actividade de interpretação da lei — inconfundível com o exercício de poderes discricionários — noutras, porém, representa o exercício de verdadeira discricionariedade, sendo que, quando assim sucede, o Tribunal não pode reapreciar o acto da Administração para o substituir por outro. Se o fizesse, estaria a exercer a função administrativa, e não já a função jurisdicional. Haveria dupla administração, a qual seria contrária ao princípio da separação de poderes e, portanto, inconstitucional (cfr. Maria Celeste Cardona, *O Regime e a Natureza da Discricionariedade Imprópria e da Discricionariedade Técnica*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 289/291, pág. 155 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2001, pág. 105 e seg.).

Por sua vez, a figura da remissão da lei para normas extra-jurídicas configura-se como situação em que o legislador remete para regras exteriores ao sistema jurídico, nomeadamente normas de ordem técnica ou regras de prudência comum, regras essas que incorpora na ordem jurídica, tornando-as juridicamente relevantes e obrigatórias. Mais uma vez nos encontramos perante uma actividade vinculada e não discricionária, embora em primeira linha tal vinculação se afira face a normas técnicas ou morais, mas nem por isso deixa de ser uma vinculação jurídica e não um caso de discricionariedade.

Passando às situações de discricionariedade imprópria, reconduzem-se estas a figuras que a doutrina, conceitualmente, diferencia do poder discricionário, mas que seguem o seu regime jurídico. Estamos a falar da liberdade probatória, da discricionariedade técnica e da justiça burocrática.

Começando pela primeira, remete a liberdade probatória para situações em que a decisão jurídica da administração pressupõe a recolha de certas provas que visam a certificação da situação de facto prévia à mesma decisão (v. g. fixação do valor patrimonial tributário de um imóvel necessária para o posterior cálculo da prestação anual de I.M.I. a pagar pelo sujeito passivo). Nestes casos, não existe discricionariedade, dado que não há liberdade de

escolha entre diversas soluções igualmente possíveis, antes se constatando uma margem de livre apreciação das provas embora com a obrigação de apurar a única solução correcta (no caso, o valor patrimonial tributário do imóvel). Importa notar, contudo, que o regime jurídico aplicável a estas situações é o mesmo que existe para a discrecionariedade, isto é, verifica-se a ausência de possibilidade de controlo judicial de mérito da decisão da Administração (cfr. art. 3, n.º 1, do C.P.T.A.), embora se possibilite o controlo jurisdicional da legalidade, por incompetência, vício de forma, violação de lei, desvio de poder, erro de facto, etc. (cfr. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, pág. 361 e seg.).

Passemos à discrecionariedade técnica. Visa a doutrina abranger com esta classificação as situações em que a Administração toma decisões com base em estudos prévios de natureza técnica e segundo critérios extraídos de normas técnicas. Não se confunde a discrecionariedade técnica com a supra citada figura afim do poder discrecionário que consiste na remissão da lei para normas extra-jurídicas que podem ser de natureza técnica. Na discrecionariedade técnica não existe remissão da lei para normas técnicas, apenas existindo uma decisão da Administração guiada por regras técnicas que ela própria decidiu seguir. No primeiro caso é a lei que obriga a Administração a acatar certas normas extra-jurídicas de natureza técnica. Neste, é a Administração, de sua livre vontade, que resolve fundamentar a sua decisão em determinadas regras técnicas. Por outro lado, não nos encontramos perante uma situação de exercício do poder discrecionário da Administração, dado que nestes casos o órgão administrativo está obrigado a encontrar a melhor solução, assim lho impondo o dever geral de boa administração. Mas também não nos encontramos perante o exercício de um poder vinculado, visto que as decisões técnicas tomadas pela Administração não são passíveis de controlo jurisdicional de mérito, dado que o Tribunal não se pode pronunciar sobre o acerto, ou desacerto, das opções técnicas subjacentes à decisão administrativa em causa, conforme já mencionei (cfr. art. 3, n.º 1, do C.P.T.A.). A figura da discrecionariedade técnica igualmente se não deve confundir com a da liberdade probatória, supra analisada. É que, no caso da discrecionariedade técnica é a própria decisão administrativa que assume o cariz técnico, enquanto que a figura da liberdade probatória se refere a um momento anterior à decisão, tendo a ver com a apreciação e valoração das provas relativas aos factos em que se virá a basear a decisão (v. g. muitas vezes existe liberdade probatória relativamente a factos sobre os quais se vem a tomar decisão vinculadas, como sucede relativamente ao acto tributário). Por último, ainda no que diz respeito à figura da discrecionariedade técnica, deve referir-se o caso limite em que, por excepção ao princípio geral de não possibilidade de controlo jurisdicional de mérito, admite a jurisprudência a anulação judicial de uma decisão técnica da Administração com base em erro manifesto ou grosseiro. Neste caso, entende-se que a Administração exorbita dos seus poderes e sai abertamente do campo da discrecionariedade técnica para entrar no da pura e simples ilegalidade, motivo por que o Tribunal pode anular a

decisão administrativa em causa, embora não possa nunca substituí-la por outra que repute mais adequada. As situações de erro manifesto ou grosseiro de apreciação podem reconduzir-se, dogmaticamente e na actualidade, a hipóteses de desrespeito do princípio da proporcionalidade, na sua vertente da adequação (cfr. art. 266, n.º 2, da Constituição da República; art. 5, n.º 2, do C. P. Administrativo; Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2001, pág. 84).

Analisemos agora a figura da justiça burocrática. A doutrina considera que nos encontramos perante situações de justiça burocrática quando a Administração, no desempenho das suas funções, é chamada a proferir decisões essencialmente baseadas em critérios de justiça material, utilizando-se aqui o termo “justiça” no sentido clássico de “atribuir a cada um o que é seu”. Como exemplos, podem referir-se os casos de notação de funcionários públicos pelos respectivos superiores hierárquicos, de classificação de alunos em exames escolares, de classificação de candidatos em concursos públicos de recrutamento, de apreciação de queixas e reclamações apresentadas pelos particulares, etc. Em todas estas situações, e supondo que estamos fora do domínio da vinculação legal, os órgãos competentes da Administração tomam uma decisão cujo critério em si não pode ser impugnado em Tribunal. Nestes casos, o poder judicial apenas pode vir a pronunciar-se sobre ilegalidades que tenham sido cometidas, portanto apenas aspectos em que tenha sido ofendida a vinculação legal (v. g. eventuais vícios de forma, de incompetência, de desvio de poder). Fora dessa vinculação legal e no domínio estrito do conteúdo da decisão tomada, o Tribunal não se poderá pronunciar. Encontramo-nos perante questões de justiça absoluta, ou relativa, que fogem ao controlo jurisdicional. Apesar disso, não confere a lei um poder discricionário à Administração nestas situações, visto que esta não tem liberdade de escolha entre várias soluções igualmente possíveis. Pelo contrário, para cada caso, somente existe uma solução correcta ou justa (v. g. não se pode admitir que existam várias notas justas num exame escolar, a tal se opondo os critérios de justiça absoluta e relativa).

Refira-se ainda, que as analisadas figuras de discricionariedade imprópria, de acordo com alguma doutrina, se devem actualmente reconduzir a verdadeiros casos de discricionariedade da Administração e, por outro lado, representar autênticos exemplos de autonomia administrativa (cfr. Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2001, pág. 82 e seg.).

Concluindo, o essencial do poder discricionário da Administração consiste na liberdade de escolha, por parte do órgão ou agente administrativos, entre várias soluções igualmente possíveis à face da lei, embora estando obrigados a escolher a solução mais acertada e assim lho impondo o dever de boa administração.

Por último, direi que na dúvida quanto à natureza do poder exercido pela Administração — vinculado ou discricionário — deve o aplicador do direito optar pela admissibilidade do controlo jurisdicional do acto/actividade administrativa em causa. Só assim cobrará sentido o princípio da legalidade por

que se deve reger a actividade da Administração Pública e a garantia de tutela jurisdiccional efectiva constitucionalmente consagrada (cfr. arts. 266, n.º 2, e 268, n.º 4, da Constituição da República).

Especificamente, no que diz respeito à área do Direito Fiscal, a discricionariedade da actividade da Administração encontra, desde logo, um forte condicionamento derivado do princípio da legalidade na sua expressão de reserva de lei absoluta ou da tipicidade (cfr. art. 103, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República). De harmonia com o princípio da tipicidade (“*nullum tributum sine lege*”), a lei fiscal deve conter em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre que versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da Administração. É que os tipos tributários devem conter uma descrição completa dos pressupostos da tributação, de tal modo que estes elementos, para além de serem indispensáveis, são exclusivamente os suficientes para a produção do efeito da norma, isto é, para a constituição da obrigação de imposto (cfr. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, pág. 342 e seg.; Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pág. 103 e seg.).

Apesar disso, se existisse uma reserva absoluta de lei em matéria fiscal (tipicidade fechada), se a lei fosse onipotente, então a previsibilidade da actividade administrativa seria total e infalível e o controlo judicial dessa actividade asseguraria o império da lei. O sujeito passivo estaria protegido do arbítrio da administração, pois a norma legal teria sempre uma resposta — a resposta certa — para todos os casos e o contribuinte poderia recorrer judicialmente sempre que a administração não respeitasse o conteúdo da norma em face do caso concreto.

No entanto, a doutrina e a jurisprudência mais recentes têm vindo a desmistificar a crença numa tipicidade fechada (cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 2003, pág. 138 e seg.; J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 133 e seg.). Para essa desmistificação muito contribuiu a reforma dos impostos sobre o rendimento de finais da década de oitenta do século passado. Os novos códigos vieram dar cumprimento às disposições constitucionais em matéria fiscal, incluindo as respeitantes às garantias dos contribuintes (cfr. arts. 103 e 268, da Constituição da República). A sua complexidade, nomeadamente derivada da introdução da tributação do rendimento real, não pode prescindir de tipos legais abertos ou conceitos jurídicos indeterminados, com todas as consequências daí derivadas no que diz respeito ao procedimento de determinação e quantificação da base do imposto (cfr. Ana Paula Dourado, *ob. cit.*, pág. 16 e seg.).

Actualmente, o desafio reside em delimitar o alcance da reserva de lei fiscal, isto é, a determinação dessa lei relacionando-a com o princípio da tipicidade (cfr. arts. 103, n.º 2, e 165, n.º 1, al. i), da Constituição da República), e em conjugá-lo com uma eventual margem de liberdade decorrente da indeterminação legal admissível para a Administração e Tribunais, permi-

tindo, ao mesmo tempo, o controlo judicial efectivo das decisões do fisco. Ou seja, se não for possível, ou recomendável, uma determinação absoluta da lei (a dita tipicidade fechada), a dificuldade estará em definir as exigências mínimas da determinação e em demonstrar se a margem de liberdade emergente de uma abertura da lei confere poderes últimos de decisão à Administração Tributária ou aos Tribunais, sempre levando em consideração a exigência constitucional de tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes (cfr. art. 268, n.º 4, da Constituição da República).

Na área do Direito Fiscal, no entanto, só excepcionalmente o legislador utiliza conceitos técnicos não jurídicos (isto é, não totalmente juridificados) e remete para peritos a averiguação de alguns dos elementos constitutivos da relação obrigacional fiscal e submetidos a reserva de lei (cfr. sujeito activo e passivo de imposto; facto tributário; taxa de imposto), podendo dar-se como exemplo de tal utilização o caso da avaliação de imóveis (cfr. arts. 38 e 49, do C.I.M.I.). Mas mesmo nestes casos, em que a determinação do valor de mercado dos imóveis poderá exigir o recurso a peritos, dado que os critérios fiscais de avaliação do património têm como referência custos e valores de mercado, também os Tribunais podem, e devem, recorrer a peritos para tomar conhecimento desses dados objectivos. O mesmo se diga, igualmente, das correcções à matéria tributável em sede de I.R.C. por virtude de relações especiais entre sujeitos passivos (cfr. art. 58, n.º 11, do C.I.R.C.).

Atento o referido e salvo melhor opinião, na área do direito tributário a figura da discricionariedade técnica não deveria ser utilizada, sendo preferível enquadrar os casos de insindicação judicial de decisões da Administração Fiscal na temática da margem de livre apreciação concedida pela existência de conceitos jurídicos indeterminados (cfr. Ana Paula Dourado, ob. cit., pág. 378 e 379). De acordo com esta, os conceitos discricionários devem visualizar-se como uma categoria de conceitos jurídicos indeterminados. A distinção entre estas duas categorias terá a ver com o seguinte: enquanto os conceitos discricionários conferem uma autorização à Administração no sentido de ponderar as circunstâncias do caso concreto, cabendo-lhe um juízo subjectivo de mérito, sempre dentro dos limites da lei (relembre-se que a actividade administrativa nunca é totalmente discricionária, podendo sempre ser passível de controlo jurisdicional da legalidade, por incompetência, vício de forma, violação de lei, desvio de poder, erro de facto, etc.), já as restantes situações em que se constate a existência de conceitos jurídicos indeterminados não postulam um juízo de mérito sobre o caso individual por parte de quem os aplica. Refira-se, ainda, que esta distinção nada tem a ver com a localização dos conceitos indeterminados na previsão ou estatuição da norma legal. Antes havendo que determinar se, para lá da estrutura conceitual da norma, o legislador pretendeu desvincular a actuação da Administração de uma esfera de revisibilidade jurisdicional e assim admitindo, quanto a determinados aspectos da actividade administrativa, uma verdadeira — e insindica-

vel — liberdade de escolha (cfr. ac. Tribunal Constitucional n.º 500/2009, de 30/9/2009, II série do *D.R.* de 29/10/2009).

Mais se dirá que os conceitos utilizados pelo legislador fiscal, mesmo que importados de outros ramos de direito, devem ser interpretados segundo a teleologia própria do Direito Fiscal, sendo este entendimento confirmado pelo estatuído no art. 11, n.ºs 1 e 3, da L. G. Tributária.

Em suma, podem identificar-se dois tipos de indeterminação legal e que são (cfr. Ana Paula Dourado, ob. cit., pág. 158 e 763):

1 — Quando a indeterminação existente na norma ocorre porque a lei não dá uma qualquer resposta a um caso de incidência objectiva ou subjectiva face a determinado tributo (v. g. é objecto de imposto ou não; é sujeito passivo de imposto ou não), coloca-se um problema de limites da interpretação admissível e cabe, por isso, ao Tribunal a última palavra sobre esses limites;

2 — Pelo contrário, quando a indeterminação diz respeito à identificação da matéria tributável e sua quantificação, os argumentos legais podem não justificar uma e só uma resposta ao caso concreto, assim se devendo reconhecer uma margem de livre apreciação à Administração pelos Tribunais, desde que a decisão do fisco seja aceitável ou defensável à luz do conjunto de argumentos legais (e extralegis — v. g. técnicos) aplicáveis à situação em análise. A margem de livre apreciação concedida à Administração nestes casos também se deve fundamentar em razões ligadas à administração de massas, ao princípio da igualdade possível e à praticabilidade da decisão.

Concluindo, a discrecionariedade administrativa na área fiscal encerra uma ponderação subjectiva da Administração segundo as circunstâncias do caso individual, dentro dos limites da lei e do Direito, e a identificação de conceitos discrecionários ou de disposições legais que conferem discrecionariedade há-de resultar da tarefa de interpretação das mesmas, não sendo necessário recorrer a argumentos funcionais (de distribuição constitucional de competências).

Passo, agora, à análise concreta de dois casos com expressão jurisprudencial.

a) Despesas de representação (cfr. art. 81.º, n.ºs 3 e 7, do C.I.R.C.). Estas consubstanciam actualmente encargos dedutíveis, sendo tributados autonomamente nos termos do art. 81, n.º 3, do C.I.R.C.

Façamos uma breve resenha histórica.

De acordo com o anterior art. 37, al. a), do Código da Contribuição Industrial (C.C.I.), as despesas de representação não se consideravam como custos ou perdas do exercício, sendo escrituradas a qualquer título e ainda que devidamente documentadas, na parte em que a Direcção Geral das Contribuições e Impostos as reputasse de exageradas.

Face ao regime previsto no citado art. 37, al. a), do C. C. Industrial, a doutrina definia as despesas de representação como aquelas que visavam custear as deslocações dos gerentes das empresas ou os seus representantes, sempre que tais deslocações fossem ao serviço das mesmas e devendo ser devidamente documentadas para serem consideradas custos pela Administração Fiscal (cfr. Prof. Raúl Dória e António Álvaro Dória, *Dicionário Prático de Comércio e Contabilidade*, Livraria Cruz-Braga, 3.^a edição, 1975, I volume, pág. 489).

Presentemente, atento o disposto no actual art. 81, n.º 7, do C.I.R.C. (cfr. anteriormente o art. 4, n.º 6, do dec. lei 192/90, de 9/6), devem considerar-se como abarcando tal conceito, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos, no país ou no estrangeiro, a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

O P.O.C., aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, incluía no Capítulo 11 “Código de Contas” a conta “62221 — Fornecimentos e serviços externos — Despesas de representação”, sem, contudo, especificar o seu conteúdo no Capítulo 12 “Notas Explicativas”, pelo que o POC era insuficiente para se aferir dos factos patrimoniais susceptíveis de originar a movimentação dessa conta.

O Código do I.R.C., aprovado pelo Dec. lei 442-B/88, de 30/11, na redacção originária do art. 41, n.º 1, al. g), igualmente determinou que as despesas de representação não são custos fiscais, sendo escrituradas a qualquer título, na parte em que a Direcção Geral dos Impostos as repute exageradas.

Em qualquer dos normativos mencionados o “quantum” das despesas de representação não se encontrava vertido na lei e dependia da subjectividade de interpretação da D.G.I. Deste modo, o quantitativo das despesas de representação que não era aceite fiscalmente sujeitava-se ao poder de decisão da Administração Fiscal, podendo o sujeito passivo recorrer hierarquicamente para o Ministro das Finanças, no caso de não concordar com a decisão da D.G.I.

Ora, tanto face ao regime vigente no âmbito da Contribuição Industrial (art. 37, al. a), do C.C.I.), como ao regime do C.I.R.C., na redacção originária do art. 41, n.º 1, al. g), o legislador utiliza um conceito jurídico indeterminado (despesas de representação exageradas), deixando ao critério da Administração, necessariamente subjectivo, a decisão de as avaliar como tal (as despesas de representação).

Salvo melhor opinião, encontramos-nos perante norma em que a indeterminação diz respeito à quantificação da matéria tributável, face à qual são sempre possíveis diversas soluções no caso concreto, assim se devendo reconhecer uma margem de livre apreciação à Administração pelos Tribunais, conforme mencionado supra.

Face à norma em análise, a jurisprudência do S.T.A. ia no sentido de considerar que a Administração Tributária actuava no âmbito da “discrecionarieidade técnica” ou “liberdade técnica ou probatória”, face à qual somente podia

rastrear eventuais erros grosseiros ou manifestos (cfr. ac. S.T.A. - 2.^a Secção, 23/4/1997, rec. 20168; ac. S.T.A. - Pleno da 2.^a Secção, 11/11/1998, Ap. D.R. de 18/5/2001, pág. 163 e seg.). Releve-se o voto de vencido no acórdão do Pleno da 2.^a Secção, 11/11/1998, acabado de citar, o qual defende a inconstitucionalidade da norma em análise, na versão anterior à Lei 39-B/94, de 27/12, devido a ofensa dos princípios da legalidade tributária e da tipicidade fiscal.

Com a aludida Lei 39-B/94, de 27/12 (Lei do OE/95), regime em vigor a partir de 1/1/1995, o art. 41, n.º 1, al. g), do C.I.R.C., passou a não considerar como custo fiscal as despesas de representação, escrituradas a qualquer título, na proporção de 20%. Com esta alteração legislativa, o legislador visou resolver os ditos problemas subjectivos inerentes ao critério de razoabilidade a analisar pela Administração Fiscal e de difícil controlo por parte dos Tribunais, o que terá originado uma ausência de densificação jurisprudencial do mesmo conceito indeterminado.

Posteriormente, o art. 41, n.º 5, da Lei 3-B/2000, de 4/4 (OE/2000), veio revogar, além do mais, o art. 41, n.ºs 3 e 4, do C.I.R.C., integrando essas despesas no art. 4, do dec-lei 192/90, de 9/6, mais estabelecendo, no seu n.º 3, que as despesas de representação são tributadas autonomamente em I.R.S. ou I.R.C., consoante os casos, a uma taxa de 6,4%.

Com a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro (a designada “Lei da Reforma Fiscal”), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001, no seu art. 6, aditou o art. 69-A, ao C.I.R.C., sendo que no n.º 3 deste novo preceito, passam a ser tributados autonomamente, a taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, as despesas de representação. Por último, através do dec. lei 198/2001, de 3/7, decreto que procedeu à renumeração dos artigos do C.I.R.C., a tributação autónoma das despesas de representação passou a ser incluída no art. 81, n.º 3, do mesmo diploma, mantendo-se a taxa em 20%.

Concluindo, com a redacção introduzida no art. 41, n.º 1, al. g), do C.I.R.C., pela Lei 39-B/94, de 27/12, o legislador, possivelmente levando em consideração os aludidos princípios da legalidade tributária e da tipicidade fiscal, operou a revogação de uma norma que consagrava uma margem de livre apreciação à Administração de difícil controlo jurisdicional, tudo em virtude da existência de um conceito jurídico indeterminado, as ditas “despesas de representação exageradas”.

b) Transmissibilidade de prejuízos fiscais (cfr. art. 69, n.º 2, do C.I.R.C.).

As operações de reorganização das estruturas empresariais, quer a nível nacional, quer a nível internacional, são hoje uma realidade cada vez mais comum, cuja disciplina fiscal se encontra harmonizada a nível comunitário desde 1990, ano em que foi publicada a Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho, relativa ao Regime Fiscal Comum Aplicável a Fusões, Cisões, Entradas de Activos e Permutas de Acções entre Sociedades de Estados-Membros diferentes, sendo posteriormente alterada pela Directiva 2005/19/CE, do Conselho, de 17 de Fevereiro (transposta para o direito interno através da Lei 53-A/2006, de 29/12).

O regime fiscal previsto na mencionada Directiva foi transposto para o ordenamento jurídico interno português nos anos de 1992 e 1993 (dec. leis 123/92, de 2 de Julho, e 6/93, de 9 de Janeiro), constando hoje dos arts. 67 e seg., do C.I.R.C.

O regime de neutralidade fiscal previsto no C.I.R.C. aplica-se às referidas operações de fusão, cisão, entrada de activos e permuta de acções entre sociedades (cfr. art. 67, n.ºs 1 a 3, do C.I.R.C.), sempre que as mesmas sejam realizadas com a intervenção de empresas residentes em Portugal ou noutros Estados-membros da U.E. que estejam sujeitas e não isentas de tributação sobre os respectivos lucros.

Fazendo uso da faculdade que lhe foi conferida pela Directiva (cfr. art. 11, n.º 1, al. a), da Directiva 90/434/CEE), o legislador Português optou por estruturar uma norma (cfr. art. 69, n.º 2, do C.I.R.C.), através da qual se confere à Administração Tributária o poder de autorizar (da competência do Ministro das Finanças — cfr. art. 69, n.º 1, do C.I.R.C.) a transmissibilidade de prejuízos fiscais nas diversas operações de reorganização das estruturas empresariais, embora ficando a concessão da mesma autorização dependente da demonstração de que tais operações (fusão, cisão, entrada de activos e permuta de acções) foram realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se inserem numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

O art. 69, n.º 2, do C.I.R.C., deve configurar-se como uma norma sectorial anti-abuso, a qual permite a não aplicação do regime de neutralidade fiscal a operações de fusão, cisão, entrada de activos e permuta de acções, mediante a concessão de poderes de autorização à Administração Fiscal que têm por fim último o combate à evasão fiscal. O aparecimento deste tipo de normas leva em consideração razões de natureza fiscal, visto o legislador julgar necessário conseguir a tributação pretendida pelo ordenamento jurídico-tributário, eliminando os efeitos fiscais de uma certa forma negocial que, embora no exercício do direito de autonomia privada, foi escolhida com a intenção predominante de reduzir o imposto devido pelo sujeito passivo (cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, pág. 189; Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário — Contributos Para a Sua Compreensão*, Almedina, 2004, pág. 104 e seg.).

Na norma em exame o legislador utiliza conceitos jurídicos indeterminados (operação é realizada por razões económicas válidas; operação insere-se numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva), deixando ao critério da Administração, necessariamente subjectivo, a decisão de conceder, ou não, a autorização de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, nomeadamente, entre a sociedade fundida e a sociedade incorporante (mais devendo tal autorização visualizar-se como o reconhecimento de um concreto benefício fiscal — cfr. art. 2, do E.B.F.).

O art. 2, n.º 1, do E. B. Fiscais, define os benefícios fiscais como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da tributação que impedem.

A Constituição submete os benefícios fiscais à reserva de lei, uma vez que são expressamente mencionados no art. 103, n.º 2, do diploma fundamental. A consagração expressa da reserva de lei para os benefícios fiscais justifica-se dado que os mesmos não se consubstanciam, em bom rigor, como elementos do tipo de imposto. Em confronto com as normas de incidência e da taxa de imposto, os benefícios fiscais são o reverso da medalha e o legislador constitucional terá entendido que o afastamento dessas normas, e com ele a restrição dos limites ou princípios constitucionais fiscais deve estar também submetido à reserva de lei parlamentar prevista no art. 165, n.º 1, al. i), da Constituição da República. A sequência enumerativa consagrada no art. 103, n.º 2, do diploma fundamental induz a esta interpretação (cfr. Ana Paula Dourado, ob. cit., pág. 125 e seg.).

Salvo melhor opinião, quanto aos benefícios fiscais, a lei parlamentar ou o decreto-lei autorizado podem conceder à Administração Tributária uma certa álea de discrecionariedade para ponderar o reconhecimento dos mesmos no caso concreto, mas os Tribunais devem poder fazer o controlo da observância dos princípios materiais pressupostos da sua atribuição (cfr. Ana Paula Dourado, ob. cit., pág. 157; Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, C.C.T.F., n.º 165, pág. 134). No mesmo sentido vai, de resto, a constatação de que os modos de reconhecimento pela Administração Fiscal dos benefícios fiscais não automáticos tenham legalmente natureza meramente declarativa e não constitutiva do respectivo direito, assim revelando eficácia “ex tunc” e não “ex nunc”, salvo quando a lei dispuser o contrário (cfr. arts. 4, n.º 2, e 11, do E.B.F.). Por último, e conforme já mencionamos supra, a concretização, pela Administração Fiscal, de conceitos vagos ou indeterminados, no âmbito do reconhecimento administrativo de benefícios fiscais, consubstancia-se como um mero acto de interpretação da lei fiscal, a qual é realizada ao abrigo de poderes vinculados.

Em conclusão, os modos de autenticação dos benefícios fiscais, embora possam ser exercidos ao abrigo de uma certa margem de livre apreciação no sentido de comprovar, em concreto, em que medida se verificam os seus pressupostos legais objectivos e subjectivos, no que se refere à real pessoa singular ou colectiva beneficiada, deve tal apreciação ser passível de efectivo controlo judicial, o mesmo implicando a consequente densificação jurisdicional de eventuais conceitos jurídicos indeterminados.

Voltando ao caso concreto em análise, o art. 69, n.º 2, do C.I.R.C., norma em que o legislador utiliza conceitos jurídicos indeterminados enquadráveis nos pressupostos legais de reconhecimento do benefício fiscal que se consubstancia na transmissibilidade de prejuízos fiscais, tendo como fundamento o regime de neutralidade fiscal no espaço da U.E., deve tal reconhecimento ser susceptível de efectivo controlo jurisdicional.

Nesta matéria, a jurisprudência uniforme do S.T.A. relativa à norma legal em exame vai no sentido de considerar que a Administração Tributária actua no âmbito da já citada “discrecionabilidade técnica” no que diz respeito ao preenchimento dos aludidos conceitos jurídicos indeterminados, face à qual somente pode rastrear eventuais erros grosseiros ou manifestos, quanto ao ponto específico em análise, embora admita que existe somente uma solução justa no caso concreto, assim afastando a actividade administrativa em causa do exercício de um poder discricionário verdadeiro e próprio (cfr. v. g. ac. S.T.A.-2.^a Secção, 5/7/2006, rec. 142/06; ac. S.T.A. — 2.^a Secção, 12/7/2006, rec. 1003/05; ac. S.T.A.-2.^a Secção, 3/2/2010, rec. 844/09).

De acordo com a jurisprudência do S.T.A. (cfr. ac. S.T.A.-1.^a Secção, 16/11/1999, rec. 44982; ac. S.T.A.-1.^a Secção, 11/5/2005, rec. 330/05), o erro grosseiro ou manifesto consubstanciase como um erro crasso, ostensivo, que terá necessariamente de reflectir um evidente e grave desajustamento da decisão administrativa perante a situação concreta em análise, em termos de merecer do ordenamento jurídico uma censura particular mesmo em áreas de actuação não vinculadas ou em que a Administração actua ao abrigo de poderes discricionários.

Salvo melhor opinião, o erro grosseiro de que fala a jurisprudência deve enquadrar-se como um erro essencial, nos termos da doutrina civilista, portanto será aquele que constitui a razão basilar da vontade do seu autor e que é motivo de anulabilidade do negócio jurídico quando respeite aos motivos determinantes da vontade (cfr. arts. 251 e 252, do C.Civil; Carlos Alberto da Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra Editora, 3.^a edição, 1989, pág. 508 e seg.).

O erro grosseiro ou manifesto é um vício que tem, essencialmente e salvo melhor opinião, a ver com o fim do acto administrativo-tributário em causa, dado que quanto aos pressupostos vinculados do acto (v. g. competência; eventuais vícios de forma) não faz sentido a utilização da teoria do erro grosseiro ou manifesto.

Podemos, ainda, colocar a questão relativa a que aos meios de prova através dos quais pode o Tribunal determinar ou constatar a existência desse erro grosseiro ou manifesto?

À partida, a regra da livre admissibilidade dos meios de prova imporá a conclusão de o Tribunal pode lançar mão de qualquer meio de prova capaz de demonstrar a existência do facto (cfr. art. 655, n.º 1, do C.P.Civil; Antunes Varela e Outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2.^a edição, 1985, pág. 467 e seg.), ressalvando-se as situações em que a lei exige a observância, para certos actos, de formalidades “ad substantiam” (cfr. exigência de realização de negócio através de escritura pública — art. 655, n.º 2, do C.P.Civil) embora, em concreto, se deva analisar o meio de prova onde se manifesta o próprio erro grosseiro (v. g. se o erro grosseiro em causa se manifestar num documento, sobre a sua existência a prova testemunhal terá carácter subsidiário).

*
* *

2 — ANULAÇÃO PARCIAL DOS ACTOS E SUAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS

Passo, agora, a abordar, de forma breve, o tema da anulação parcial dos actos tributários e suas consequências.

A anulação de um acto administrativo (ou administrativo-tributário), produz um efeito constitutivo que se consubstancia na eliminação desse acto do mundo jurídico, tendo um alcance correspondente ao efeito constitutivo das sentenças anulatórias dos negócios jurídicos, em processo civil. Por outro lado, a sentença anulatória igualmente compreende um resultado repristinatório que se traduz no ressurgimento do regime jurídico que teria vigorado se o acto ora anulado não tivesse sido praticado, sem que para tal fim ocorra qualquer intervenção da autoridade administrativa (cfr. art. 135, do C.P. Administrativo; Mário Aroso de Almeida, *Anulação de actos administrativos e relações jurídicas emergentes*, Almedina, 2002, pág. 224 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, *A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2.^a edição, 1997, pág. 60).

Na área do Direito Fiscal, a doutrina define a anulação como o acto através do qual a Administração ou o Tribunal revogam, total ou parcialmente, o acto tributário que, em virtude de erro de facto, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre directamente da lei (cfr. Alberto Pinheiro Xavier, *ob. cit.*, pág. 127; Francisco Rodrigues Pardal, *Anulação do Acto Tributário*, Centro de Estudos Fiscais, Estudos, Volume I, Lisboa, 1983, pág. 177 e seg.).

A anulação do acto tributário definido doutrinariamente pode reconduzir-se não apenas aos actos de liquidação de tributos (acto tributário por excelência), como também ao acto de fixação da matéria colectável, ao qual não se segue a liquidação por se ter verificado prejuízo ou ser aplicável uma isenção (embora essa fixação não seja indiferente para o contribuinte, nomeadamente em virtude do regime de reporte de prejuízos — cfr. art. 47, do C.I.R.C.; art. 55, do C.I.R.S.), ao acto de autoliquidação (cfr. art. 131, do C.P.P.T.), ao acto de retenção na fonte (cfr. art. 132, do C.P.P.T.), ao acto de pagamento por conta (cfr. art. 133, do C.P.P.T.) e ao acto de fixação de valores patrimoniais (cfr. art. 134, do C.P.P.T.).

No que diz respeito à possibilidade legal de revogação oficiosa, total ou parcial, do acto tributário por parte da Administração Fiscal e no âmbito do processo gracioso (cfr. arts. 68, n.º 1, 76, 131, n.º 1, 132, n.º 5, 133, n.º 2, 134, n.º 7, todos do C.P.P.T.; art. 79, da L.G.T.), refira-se que implica a mesma o cumprimento da formalidade prevista no art. 112, n.º 3, do C. P. P. Tributário, verificando-se a revogação parcial do acto tributário em causa e pressupondo a existência de processo contencioso que tenha por objecto o mesmo acto.

Ainda relativamente às consequências da revogação parcial do acto tributário pela Fazenda Pública, deve aludir-se à extinção da instância do processo judicial de impugnação no caso do impugnante declarar que desiste da

impugnação no prazo de dez dias consagrado no citado art. 112, n.º 3, do C. P. P. Tributário.

Esta desistência deve ser analisada pelo Tribunal ao abrigo do regime previsto no processo civil para a extinção da instância (cfr. art. 287 e seg. do C.P.Civil), o qual é aplicável subsidiariamente ao processo tributário (cfr. art. 2, al. e), do C.P.P.Tributário).

Por último, faço referência aos reflexos ao nível do regime de custas derivados da mesma desistência, visto que o legislador consagra um regime de isenção subjectiva de custas do impugnante face ao processo judicial que intentou e que ora é extinto (cfr. art. 3, n.º 1, al. i), do R.C.P.Tributários; art. 73-C, n.º 1, do C.C.Judiciais, na redacção resultante do dec. lei 324/2003, de 27/12; art. 22, n.º 2, al. e), do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo dec. lei 34/2008, de 26/9).

Irei, agora, examinar as situações de anulação judicial e parcial do acto tributário.

A seguirem-se nesta matéria os cânones clássicos da separação de poderes, da separação entre a Administração e os Tribunais, a qual impunha a estes um estrito contencioso administrativo de mera anulação, baseado numa concepção objectivista do processo tributário, na qual nos surgia o conteúdo expresso do acto tributário como limite do conhecimento do Tribunal, este limitar-se-ia a anular totalmente o acto tributário, mesmo que apenas parcialmente ilegal, competindo posteriormente à Administração Tributária a renovação, ou reforma, do acto na parte não ilegal (cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 4.ª edição, 2006, pág. 414 e seg.).

Todavia, o certo é que os Tribunais Tributários sempre têm procedido à anulação parcial dos actos tributários, mais prevendo a lei tal possibilidade (cfr. art. 5, do C.P.C. Impostos; arts. 130, n.º 3, e 145, do C.P.Tributário; arts. 79, n.º 1, e 100, da L.G.Tributária; art. 112, n.º 3, do C.P.P.Tributário).

Tal solução parece impor-se com base em dois vectores:

- 1 — A divisibilidade do acto tributário;
- 2 — A natureza jurídica da sentença de anulação parcial do acto tributário como de plena jurisdição.

A divisibilidade do acto tributário constitui o argumento utilizado pela jurisprudência para fundamentar a possibilidade da decisão judicial de anulação parcial dos actos tributários. Baseando-se na classificação dos actos administrativos divisíveis (cfr. Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 1991, pág. 1396; ac. S.T.A. - Pleno da 1.ª Secção, 18/7/1985, rec. 15294, A. Dout., n.º 300, pág. 1533 e seg.), a 2.ª Secção do S.T.A. abundantes vezes já afirmou que os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, como é o caso dos actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei, em virtude do que é admis-

sível a sua anulação parcial quando o fundamento da anulação apenas afecte uma parte do acto (cfr. v. g. ac. S.T.A.-2.^a Secção, 22/9/1999, rec. 24101; ac. S.T.A.-2.^a Secção, 16/5/2001, rec. 25532; ac. S.T.A.-2.^a Secção, 27/9/2005, rec. 287/05).

Igualmente a doutrina fiscal admite a característica da divisibilidade no acto tributário (cfr. José Casalta Nabais, ob. cit., pág. 415; J. L. Saldanha Sanches, O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição, *Fiscalidade*, n.º 7/8, Julho/Outubro de 2001, pág. 63 e seg.; André Festas da Silva, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, 2008, pág. 75; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, *C.P.C.I.* anotado, 2.^a edição, pág. 41).

Passando à natureza jurídica da sentença de anulação parcial do acto tributário como de plena jurisdição, alinho diversas razões nesse sentido:

1 — Os princípios da oficialidade e da investigação ou inquisitório, estruturantes do processo judicial tributário, consubstanciando-se, o primeiro na atribuição ao juiz de poderes para dirigir o processo, e o segundo no poder de ordenar as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade, princípios estes que, além do mais, devem permitir a redução do número de processos que acabam sem decisões de mérito (cfr. art. 99, n.º 1, da L.G. Tributária; art. 13, n.º 1, do C.P.P. Tributário);

2 — O princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional (cfr. art. 268, n.º 4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros;

3 — O princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária;

4 — Por último, razões ligadas ao próprio âmbito do contencioso tributário ou aos limites à plena jurisdição de um tal contencioso, os quais só serão de aceitar em relação àqueles domínios ou aspectos da acção administrativa em que a mesma plena jurisdição implique para o juiz tributário a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa, nomeadamente a intangibilidade do caso julgado administrativo ou o respeito pelas áreas em que a Administração Tributária goza de uma margem de livre apreciação na sua decisão, conforme examinado supra.

Em resumo, no tipo de situações em análise, o Tribunal tem poder não só para anular a parte ilegal do acto tributário, mas também para fixar a parte

não ilegal do mesmo, conquanto que essa fixação não colida com o núcleo essencial da função administrativa. E é precisamente devido à existência desse poder, permitindo que os trabalhos de investigação obtenham a verdade material e aproveitando o que puder ser aproveitado do trabalho da Administração Tributária, que podemos entender a decisão judicial de revogação do acto tributário operada por uma sentença de conteúdo positivo e dando corpo ao princípio de um contencioso de plena jurisdição.

As situações de anulação judicial e parcial do acto tributário, no entanto e salvo melhor opinião, somente podem verificar-se em relação a actos tributários que tenham base em correcções técnicas à matéria colectável, pois somente em relação a esta espécie de aperfeiçoamentos da mesma é possível cindir o acto tributário e declarar a anulação parcial do mesmo, que não já em relação a actos tributários assentes na fixação da matéria colectável por métodos indirectos (v. g. utilização de uma determinada margem de lucro que não a declarada pelo sujeito passivo de imposto). É que no caso do acto tributário se fundamentar na aplicação de métodos indirectos de fixação da matéria colectável o Tribunal, se acaso conclui que a mesma aplicação se encontra indevidamente fundamentada ou padece de qualquer outra ilegalidade, deve anular totalmente o acto tributário em causa, a tal o obrigando, desde logo, o princípio “*in dubio contra fiscum*” previsto no art. 100, do C. P. P. Tributário. Concluindo, salvo melhor opinião, não é possível a cisão judicial do acto tributário que assente na fixação da matéria colectável por métodos indirectos, visto que ao Tribunal não compete, em nenhum caso, substituir-se à Administração Tributária no apuramento da matéria colectável e estruturação da sequente liquidação (cfr. ac. S.T.A.-2.^a Secção, 26/3/2003, rec. 1973/02; J. L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Lex, Lisboa 2000, 2.^a Edição, pág. 344; Jorge Lopes de Sousa, *C.P.P. Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, I volume, 2006, pág. 896).

Analisemos por último, a vertente de execução da sentença que procede à anulação parcial do acto tributário.

Após o trânsito em julgado, as decisões dos tribunais tributários são obrigatórias para todas as entidades, nos termos do art. 205, n.º 2, da Constituição da República, e do art. 158, n.º 1, do C. P. T. A. (aplicável “*ex vi*” do art. 146, n.º 1, do C.P.P.T.).

Como corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva, a Administração Tributária fica obrigada a cumprir/executar imediatamente a decisão judicial, tal dever derivando, desde logo, do art. 100, da L. G. Tributária. A anulação judicial do acto tributário implica a anulação de todos os seus efeitos “*ex tunc*” conforme mencionado supra, pelo que tudo se deve passar como se o mesmo acto não houvera sido praticado. A Administração está assim obrigada a reconstituir a situação legal que hipoteticamente existiria se não houvera sido objecto do seu acto lesivo, princípio geral de direito que informa igualmente o comando do art. 562, do C. Civil (cfr. Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.^a edição, Vislis, 2003, pág. 520).

Nos casos em que o motivo da anulação foi um vício de forma ou incompetência, não haverá, em princípio, obstáculo a que a Administração Fiscal pratique um novo acto expurgado do vício que motivou a anulação. A tal somente poderá obstar o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação (cfr. art. 45, da L.G.Tributária). Já nos casos em que o vício fundamentador da anulação for de violação de lei, poderá não haver possibilidade de ser renovado o acto, se não houver quaisquer outras disposições legais que lhe dêem suporte. Em qualquer dos casos, o que está em causa é sempre a obrigação de respeito pelo caso julgado formado sobre a decisão judicial anulatória, o qual impede a Administração Tributária de actuar de forma que com ele seja incompatível. É que os actos praticados na sequência de anulação judicial que violem o caso julgado são nulos por força do disposto no art. 133, n.º 2, al. h), do C. P. Administrativo (cfr. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, I volume, 2006, pág. 1045 e 1046).

Passo ao caso específico da execução de decisão judicial de anulação parcial de acto tributário. Conforme referi, o acto tributário por excelência, a liquidação de um tributo é, por natureza, divisível, podendo ser decretada a sua anulação parcial por decisão judicial e limitada à parte do acto eivada de erro ou ilegalidade (v. g. liquidação de tributo baseada em correcções técnicas à matéria colectável em que o Tribunal conclui pela ilegalidade de parte das correcções realizadas). Nesta situação, a liquidação correctiva efectuada pela Administração Tributária na sequência da decisão judicial, opera a sanção dos vícios da liquidação inicial por via do citado princípio da reconstituição da situação actual hipotética, retroagindo os seus efeitos à data do acto tributário inicial que ora foi reformado. Por outras palavras, em vez de se revogar o acto que está parcialmente ferido de ilegalidade, ele é depurado das suas imperfeições iniciais e mantido na ordem jurídica assim dando cumprimento ao julgado, técnica que deve ser considerada como manifestação do princípio do aproveitamento do acto administrativo (cfr. art. 137, n.º 4, do C.P. Administrativo, aplicável “ex vi” do art. 2, al. d), do C.P.P. Tributário; Mário Esteves de Oliveira e Outros, Código de Procedimento Administrativo comentado, Almedina, 1997, 2.ª edição, pág. 663; Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 2001, pág. 474 e seg.; ac. S.T.A. - 2.ª Secção, 26/6/2002, rec. 502/02; ac. S.T.A.-2.ª Secção, 29/10/2003, rec. 947/03; ac. S.T.A. - 2.ª Secção, 18/2/2010, rec. 1195/09). À prática do acto em análise, a estruturação de liquidação correctiva ou reformadora do acto tributário inicial baseada em decisão judicial de anulação parcial, não poderá obstar o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação, precisamente porque os efeitos da dita liquidação correctiva se reportam à data da prática da liquidação inicial parcialmente anulada (salvo se tal excepção se puder, desde logo, opor à mesma liquidação inicial reformada).

Lisboa, 19 de Maio de 2010