

Processo n.º 167/2000

Data do acórdão: 2003-03-13

(com Processos n.ºs 168/2000 e 169/2000 apensados)

(Recursos jurisdicionais)

Assuntos:

- vício de forma por falta de fundamentação
- anulabilidade do acto administrativo

S U M Á R I O

Se a sua fundamentação for obscura, contraditória ou insuficiente, o que equivale à falta de fundamentação, o acto administrativo será inquinado de vício de forma determinante da sua anulabilidade.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 167/2000

(com **Processos n.ºs 168/2000 e 169/2000** apensados)

(Recursos jurisdicionais)

Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

Recorrido: (A), Limitada

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA
REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU**

1. Por sentenças de 27 de Junho de 2000, de 12 de Julho de 2000 e 23 de Junho de 2000, proferidas pelo Tribunal Administrativo de Macau nos respectivos processos n.ºs 291/99-CF, 290/99-CF e 289/99-CF, foram correspondentemente julgados providos os três recursos contenciosos então interpostos pela (A), Limitada, melhor identificada nesses autos, das três deliberações igualmente datadas de 12 de Outubro da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de Macau (pelas quais

lhe foi fixado o rendimento colectável para o exercício de 1994 em MOP\$643.206,00, para o de 1995 em MOP\$686.294,00 e para o de 1996 em MOP\$559.218,00), com base na seguinte matéria de facto dada por judicialmente assente, respectivamente:

– No recurso contencioso n.º 291/99-CF (que deu origem ao presente processo n.º 167/2000 deste Tribunal de Segunda Instância (TSI)):

- <<a) Em 29 de Junho de 1995, a recorrente (A), Limitada, que se dedica à actividade de mediação de seguros, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1994, a declaração M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo A – acompanhada dos anexos A, B, e C (fls. 147 e ss. do p.a.);
- b) No anexo A apresentou o rendimento global de MOP\$64.272,00 e indicou como valor total da prestação de serviços efectuada a quantia de MOP\$ 239.291,00 (cit. doc.);
- c) A Autoridade Monetária e Cambial de Macau (AMCM) indicou à DSF que a recorrente no ano de 1994 auferiu comissões no valor de MOP\$844,164.88 (fls. 150 do p.a.);
- d) Com base nesses dados, por despacho de 19/3/99, o Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos (DCI) fixou o rendimento colectável em MOP\$ 669,146.00 (fls. 149 do p.a.);

e) Através do modelo M/5, datado de 22/4/99, a recorrente foi notificada do rendimento colectável fixado por aquele despacho e que a ele correspondia o imposto de MOP\$103,231.00 (fls. 134 do p.a.);

f) Por requerimento entrado em 18/5/99, a recorrente interpôs recurso administrativo para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos pedindo a anulação do rendimento colectável fixado com fundamento em que a receita bruta foi de MOP\$844.164,88 e a receita líquida de MOP\$239.290,94, sendo a diferença no valor de MOP\$604.873,94 relativa a descontos concedidos aos seus clientes (fls.126 do p.a);

g) Em 27 de Julho de 1999 a Comissão de Revisão “A” tomou a seguinte deliberação:

“Analisada a reclamação interposta pela contribuinte, verifica a Comissão que o rendimento colectável foi fixado atendendo aos valores fornecidos pela Autoridade Monetária e Cambial de Macau (Comissões dos mediadores dos ramos gerais).

Pelo que não tendo o contribuinte demonstrado documentalmente os valores que apelida de “descontos” não podem os mesmos ser aceites como dedutíveis no exercício em causa.

Termos em que delibera a Comissão de Revisão negar provimento ao pedido, mantendo o rendimento colectável em MOP669.146,00 para o exercício de 1994.

.....” (doc. de fls. 122);

h) Essa deliberação foi notificada à recorrente através do ofício nº 067 /DCI/CRA/99, de 20/9/99 (doc. de fls. 121);

i) Por requerimento entrado em 4/10/99, a recorrente reclamou para a Comissão de Revisão solicitando uma “nova averiguação” em face dos documentos que juntou para comprovar os descontos efectuados aos seus principais clientes (fls. 103 do apenso);

j) Em 12 de Outubro de 1999, a Comissão de Revisão tomou a seguinte deliberação:

“Analisada a reclamação graciosa interposta pela contribuinte supra referenciada delibera a Comissão de Revisão:

1. No que se refere às verbas decorrentes do processo através dos denominados ”Account Debit Note Copy” e apesar de o sistema ser em si extremamente falível por não se encontrar registada a forma de “output” das mesmas contas, delibera a Comissão de Revisão aceitar as verbas delas constantes.

2. Já quanto às relações relativas a descontos emitidos pelo “Banco Seng Heng, SARL”, “STDM, SARL” e “New Lisboa Gold & Watches, LTD” e por ser questionável a razão pela qual não podem ser fornecidos documentos idênticos aos referidos no ponto 1, delibera a Comissão de Revisão não aceitar as verbas aí inscritas a título de descontos.

Termos em que se delibera fixar para o exercício de 1994 o rendimento colectável em MOP643.206,00

.....” (fls. 107 do p.a);

k) Essa deliberação foi notificada à recorrente através do ofício n.º 171/DCI/CRA/99 remetido em 29/10/99 (fls. 9 e 10 dos autos);

l) Dá-se por reproduzido o teor das declarações constantes dos documentos de fls. 14, 15 e 16 dos autos.>> (cfr. fls. 72 a 76 dos presentes autos do processo n.º 167/2000, e *sic*);

– No recurso contencioso n.º 290/99-CF (progenitor do processo n.º 168/2000 deste TSI):

<<a) Em 28/06/96, a recorrente, **(A), Limitada**, que se dedica à actividade de mediação de seguros, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1995, a declaração M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo A – acompanhada de 3 documentos (*fls. 152 e 158 do P.A.*);

b) Esta declaração e os documentos instruídos foram examinados e subscritos pela contabilista, (B) (*cfr. Fls. 154/v do P.A.*);

c) A recorrente apresentou o rendimento líquido de MOP\$60,068,00 e indicou como valor total da prestação de serviços efectuada a quantia de MOP\$ 288,787.00 (*cit. doc.*);

d) A Autoridade Monetária e Cambial de Macau (AMCM) indicou à DSF que a recorrente no ano de 1995 auferiu comissões no valor de MOP\$889,860.52 (*fls. 146 do P.A.*);

- e) Com base nesses dados, por despacho de 27/10/99, o Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos (DCI) fixou o rendimento colectável em MOP\$ 716,222,00 (*fls. 124 a 125 do P.A.*);
- f) Por carta registada em 29/04/99, foi a recorrente notificada do rendimento colectável fixado por aquele despacho e que a ele correspondia o imposto de MOP\$106,384.00 (*fls. 135 a 136 do P.A.*);
- g) Por requerimento entrado em 17/5/99, a recorrente interpôs recurso administrativo para a ***Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos***, pedindo a revogação do rendimento colectável fixado com fundamento em que a receita bruta foi de MOP\$889,860.52 e a receita líquida de MOP\$288,786.82, sendo a diferença no valor de MOP\$601,073.70 relativa a descontos concedidos aos seus clientes (*fls. 131 do P.A.*);
- h) Em 27/07/1999, a Comissão de Revisão “A” tomou a seguinte deliberação:

“Analisada a reclamação interposta pela contribuinte, verifica a Comissão que o rendimento colectável foi fixado atendendo aos valores fornecidos pela Autoridade Monetária e Cambial de Macau (Comissões dos mediadores dos ramos gerais).

Pelo que não tendo o contribuinte demonstrado documentalmente os valores que apelida de “descontos” não podem os mesmos ser aceites como dedutíveis no exercício em causa.

*Termos em que delibera a Comissão de Revisão **negar provimento** ao pedido, mantendo o rendimento colectável em MOP716,222.00 para o exercício de 1995.*

.....” (cfr. Fls.123a 127 do P.A.);

i) Essa deliberação foi notificada à recorrente através da carta registada **de 21/9/99** (cfr. Fls. 5 do P.A.);

j) **Em 04/10/99**, a recorrente reclamou para a Comissão de Revisão, solicitando uma “*nova averiguação*” em face dos documentos que juntou para comprovar os descontos efectuados aos seus principais clientes (fls. 4 do P.A.);

k) Em 12/10/1999, a Comissão de Revisão tomou a seguinte deliberação:

“Analisada a reclamação graciosa interposta pela contribuinte supra referenciada delibera a Comissão de Revisão:

- 1. No que se refere às verbas decorrentes do processo através dos denominados “Account Debit Note Copy” e apesar de o sistema ser em si extremamente falível por não se encontrar registada a forma de “output” das mesmas contas, delibera a Comissão de Revisão aceitar as verbas delas constantes.*
- 2. Já quanto às relações relativas a descontos emitidos pelo “Banco Seng Heng, SARL”, “STDM, SARL” e “New Lisboa Gold & Watches, LTD” e por ser questionável a razão pela qual não podem ser fornecidos documentos idênticos aos referidos no ponto 1,*

delibera a Comissão de Revisão não aceitar as verbas aí inscritas a título de descontos.

Termos em que se delibera fixar para o exercício de 1995 o rendimento colectável em MOP686,294,00

.....” (fls. 9 dos autos);

1) Essa deliberação foi notificada à recorrente através da carta registada **em 29/10/99** (fls.9 e 10 dos autos);

m) Dá-se por reproduzido o teor das declarações constantes dos documentos de fls. 14, 15 e 16 dos autos.>> (cfr. fls. 63 a 66 dos autos do processo n.º 168/2000 ora apensado e *sic*);

– E no recurso contencioso n.º 289/99-CF (gerador do processo n.º 169/2000 deste TSI):

<<a) Em 27 de Junho de 1997, a recorrente (A), Limitada, que se dedica à actividade de mediação de seguros, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1996, a declaração M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo A – acompanhada dos anexos A, B, e C (fls. 144 e ss. do p.a.);

b) No anexo A apresentou o rendimento global de MOP\$ 99.476,00 e indicou como valor total da prestação de serviços efectuada a quantia de MOP\$ 281.048,00 (cit. doc.);

- c) A Autoridade Monetária e Cambial de Macau (AMCM) indicou à DSF que a recorrente no ano de 1996 auferiu comissões no valor de MOP\$854.763,34 (fls. 146 do p.a.);
- d) Com base nesses dados, por despacho de 19/3/99, o Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos (DCI) fixou o rendimento colectável em MOP\$ 683.486,00 (fls. 143 do p.a.);
- e) Através do modelo M/5, datado de 23/4/99, a recorrente foi notificada do rendimento colectável fixado por aquele despacho e que a ele correspondia o imposto de MOP\$102,200.00 (fls. 131 do p.a.);
- f) Por requerimento entrado em 18/5/99, a recorrente interpôs recurso administrativo para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos pedindo a anulação do rendimento colectável fixado com fundamento em que a receita bruta foi de MOP\$854.763,34 e a receita líquida de MOP\$281.047,84, sendo a diferença no valor de MOP\$ 573.715,50 relativa a descontos concedidos aos seus clientes (fls.122 do p.a);
- g) Em 27 de Julho de 1999 a Comissão de Revisão "A" tomou a seguinte deliberação:
- “Analisada a reclamação interposta pela contribuinte, verifica a Comissão que o rendimento colectável foi fixado atendendo aos valores fornecidos pela Autoridade Monetária e Cambial de Macau (Comissões dos mediadores dos ramos gerais).

Pelo que não tendo o contribuinte demonstrado documentalmente os valores que apelida de “descontos” não podem os mesmos ser aceites como dedutíveis no exercício em causa.

Termos em que delibera a Comissão de Revisão negar provimento ao pedido, mantendo o rendimento colectável em MOP683.486 para o exercício de 1996.

.....”;

- h) Essa deliberação foi notificada à recorrente através do ofício n° 065/DCI/CRA/99, de 20/9/99;
- i) Por requerimento entrado em 7/10/99, a recorrente reclamou para a Comissão de Revisão solicitando uma “nova averiguação” em face dos documentos que juntou para comprovar os descontos efectuados aos seus principais clientes (fls. 2 do segundo apenso);
- j) Em 12 de Outubro de 1999, a Comissão de Revisão tomou a seguinte deliberação:

“Analisada a reclamação graciosa interposta pela contribuinte supra referenciada delibera a Comissão de Revisão:

1. No que se refere às verbas decorrentes do processo através dos denominados “Account Debit Note Copy” e apesar de o sistema ser em si extremamente falível por não se encontrar registada a forma de “output” das mesmas contas, delibera a Comissão de Revisão aceitar as verbas delas constantes.

2. Já quanto às relações relativas a descontos emitidos pelo “Banco Seng Heng, SARL”, “STDM, SARL” e “New Lisboa Gold & Watches, LTD” e por ser questionável a razão pela qual não podem ser fornecidos documentos idênticos aos referidos no ponto 1, delibera a Comissão de Revisão não aceitar as verbas aí inscritas a título de descontos.

Termos em que se delibera fixar para o exercício de 1996 o rendimento colectável em MOP559.218,00

.....” (fls. 114 do p.a);

- k) Essa deliberação foi notificada à recorrente através do ofício n.º 169/DCI/CRA/99 remetido em 29/10/99 (fls. 9 e 10 dos autos);
- l) Dá-se por reproduzido o teor das declarações constantes dos documentos de fls. 14, 15 e 16 dos autos.>> (cfr. fls. 71 a 74 do processo n.º 169/2000 ora apensado, e *sic*).

Inconformada com as três supramencionadas sentenças anulatórias das suas três deliberações, veio delas recorrer jurisdicionalmente para este TSI a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, através das correspondentes minutas de recurso, aqui autuadas e registadas como sendo de processos n.ºs 167/2000, 168/2000 e 169/2000, sendo estes últimos dois, por despacho do relator, apensados posteriormente ao primeiro, nos termos permitidos pelo art.º 275.º, n.ºs 1 e 2, do texto então vigente em Macau do Código de Processo Civil Português de 1967, *ex vi*

do art.º 1.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (L.P.T.A.), ambos ainda aplicáveis aos três processos em causa.

Assim concluiu a Comissão recorrente as alegações dos seus três recursos nos mesmíssimos termos seguintes:

<<1ª

A ora recorrida empresa está inserida no grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos, ou seja, é possuidora de contabilidade organizada por auditor competente, devidamente inscrito nesta Direcção dos Serviços de Finanças, a qual deve manter devidamente organizada em respeito rigoroso pelos sãos princípios de contabilidade.

2ª

No que se refere às verbas apelidadas de descontos a clientes, fortemente determinantes da matéria colectável apurada, verificou-se uma substancial discrepância entre os valores declarados pela empresa, ora recorrida, e os valores fornecidos a esta Direcção dos Serviços pela, então, Autoridade Monetária e Cambial de Macau.

3ª

Sendo que o que está em causa é a demonstração documental das referidas verbas, uma vez que, no que concerne a determinadas empresas às quais foram efectuados descontos foram apresentados documentos denominados “Debit Note”, mas em relação ao “Seng Heng Bank, Ltd.” Foi, única e exclusivamente, apresentado uma relação de valores consubstanciada num documento particular assinado e autenticado com o carimbo do mesmo.

4^a

Efectivamente, existiu um lapso por parte dos Serviços, no que diz respeito ao fornecimento, à Comissão de Revisão, de toda a documentação disponível para permitir uma cabal análise do pedido efectuado pela empresa aquando da reclamação graciosa, o que levou à não aceitação dos valores referentes às empresas “STDM, SARL” e New Lisboa Gold and Watches, Lda”, apenas com base nas declarações particulares apresentadas.

5^a

Erro esse, doutamente detectado pelo Meritíssimo Juiz “*a quo*” aquando da sua decisão, mas perfeita e prontamente classificado pelo mesmo de erro nos pressupostos de facto, gerador da invalidade parcial do acto.

6^a

Acresce que da petição de recurso da ora recorrida, se pode facilmente retirar que esta alcançou o sentido da deliberação em crise, uma vez que a única coisa que põe em causa é a razão pela qual a Comissão de Revisão não aceitou os documentos particulares como justificativos das verbas referidas, em vez das ditas “Debit Note”.

7^a

E o que é certo é que os valores de descontos efectuados ao Seng Heng Bank, Ltd., em nosso entender, continuam injustificados, não tendo as declarações apresentadas qualquer valor probatório legal, até porque, como já se questionou aquando da apresentação da contestação e das alegações, se foram apresentadas as “Debit Note” relativamente à maioria das empresas, porque não em relação ao “Seng Heng Bank”?

8^a

Assim, tendo em conta o princípio do aproveitamento do acto administrativo, deveria o Meritíssimo Juiz “*a quo*”, como bem o admitiu em determinado momento do seu despacho-sentença, ter considerado que existiu um erro nos pressupostos de facto, determinando em consequência, a invalidade parcial do acto.

NESTES TERMOS, deve o douto despacho-sentença recorrido ser revogado em conformidade, só assim se fazendo a acostumada JUSTIÇA!>> (cfr. fls. 137 a 139, 140 a 142 e 143 a 145 dos presentes autos n.º 167/2000, e *sic*).

Contraalegou a recorrida (A), Limitada, que concluiu as suas três contra-minutas de seguinte modo idêntico:

<<[...]

1ª o Recorrente aceita a recorribilidade da 2ª Deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos e é a ela que se circunscreve o objecto do presente recurso.

2ª a fundamentação dessa Deliberação não é compreensível facilmente e muito menos por qualquer destinatário normal ou razoável.

3ª a Comissão de Revisão do Imposto Complementar também não entendeu a sua própria fundamentação pois a deliberação foi tomada – segundo vem confessar nas suas alegações – “sem ter em conta toda a documentação disponível para permitir uma cabal análise do pedido efectuado pela empresa aquando da reclamação graciosa”.

4ª não podia a ora Recorrida alcançar dos termos dessa Deliberação qual o critério valorativo dos documentos que constituíam o suporte da sua declaração para os efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos.

5ª não se discortina porque não seriam aceitáveis documentos elaborados por clientes e, maxime, tendo sido rejeitadas verbas constantes de documentos elaborados pela Recorrida e por clientes.

6ª não se alcança dos termos da Deliberação da Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos qual a sua fundamentação ou antes a existir ela seria obscura, contraditória ou no mínimo insuficiente.

7ª houve pois violação do disposto no artigo 107º do CPA vigente à data da deliberação objecto do presente recurso.

Termos pelos quais [...] deve ser mantida a douta sentença [...] >> (cfr. fls. 123 a 123v do presente processo n.º 167/2000, fls. 113 a 113v originariamente do processo n.º 168/2000 e fls. 118 a 118v inicialmente do processo n.º 169/2000, e *sic*).

Oportunamente, emitiu o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância o seguinte douto e uno parecer, a propósito dos três recursos jurisdicionais em questão:

<<[...]

Toda a argumentação expendida pela Recorrente nas suas alegações, quer no presente processo, quer nos apensos, se encontra expressamente rebatida e

contrariada nas doughtas e brilhantíssimas sentenças ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, afigurando-se-nos, aliás, como nota de mérito a retirar dessa argumentação o reconhecimento, pela própria recorrente, de que as deliberações em crise foram tomadas “... *sem o fornecimento, à Comissão de Revisão, de toda a documentação disponível para permitir uma cabal análise do pedido efetuado pela empresa aquando da reclamação graciosa*”, o que só alicerça e reforça a conclusão de que o juízo efectuado sobre os documentos não foi, como se refere na doughta sentença em crise “...*suficientemente sólido para criar a convicção da exactidão ou inexactidão das declarações neles contidas ou que não houve uma reflexão deliberativa sobre a idoneidade de cada um dos documentos para a formação da convicção da existência dos referidos descontos*”.

Donde, a inexistência de fundamentação clara, suficiente e congruente, a justificar que o autor das decisões efectue nova ponderação do valor probatório de tais documentos.

Razões por que, sem necessidade de maiores considerações, sejamos a pugnar pela manutenção de tal sentença, negando-se, consequentemente, provimento ao presente recurso jurisdicional.>> (cfr. fls. 150 a 151 dos presentes autos n.º 167/2000, e *sic*).

Cumpre, pois, decidir.

2. Para o efeito, é de considerar, de antemão, a matéria de facto tida por assente pelo Tribunal recorrido nas três sentenças ora sob recurso e exaradas por dois Mm.ºs Juízes *a quo* diferentes (sendo as proferidas em 23 de Junho de 2000 no recurso contencioso n.º 289/99-CF e em 27 de Junho de 2000 no recurso contencioso n.º 291/99-CF da pena originalmente de um mesmo Mm.º Juiz), e já atrás transcrita na íntegra no ponto 1 do presente acórdão.

3. Ora, desde logo há que notar que o objecto dos três recursos jurisdicionais vertentes se cinge tão-só à parte das decisões ora recorridas que julgou procedente o vício de forma por falta de fundamentação então assacado pela (A), Limitada, às deliberações da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, precisamente por as sentenças recorridas as terem anulado somente por causa desse vício de forma, e já não por procedência de outros dois vícios relativos ao procedimento, também arguidos nos recursos contenciosos em questão, um respeitante à alegada preterição do art.º 17.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, e o outro, à alegada falta de notificação para corrigir as deficiências da declaração.

Conhecendo juridicamente desses três recursos jurisdicionais mediante a consideração da acima aludida matéria de facto assente, conjugada com a apreciação e exame de todos os elementos pertinentes e decorrentes da documentação constante dos correspondentes processos administrativos,

somos também levados, à luz da lei aplicável à matéria neles subjacentes, a concluir pela improcedência dos mesmos, na esteira do já pertinente observado no douto parecer do Ministério Público acima transcrito, contanto que nos é evidente que, como solução jurídica – e no caso idêntica – aos três recursos ora em apreço, não há efectivamente mais a acrescentar à brilhantíssima, justa e mui doutamente desenvolvida análise jurídica empreendida pelo Mm.º Juiz *a quo* autor das sentenças de 23 de Junho de 2000 e de 27 de Junho de 2000, na qual, aliás, se estribou materialmente a sentença de 12 de Julho de 2000.

Concretamente e em jeito de decisão, é de transcrever, em seguida, o teor total dos pontos “3.1.” e “3.4.” da parte da fundamentação da sentença de 27 de Junho de 2000 proferida a fls. 76 a 106 dos autos do recurso contencioso n.º 291/99-CF do Tribunal Administrativo progenitor do presente processo n.º 167/2000 deste TSI, fundamentação essa que é aplicável *mutatis mutandis* à matéria de facto considerada noutros dois recursos, e em cujos termos, por serem exemplarmente pertinentes e dotados do conceituado e merecido valor doutrinário, nos louvamos integralmente (sendo de notar que a transcrição, nesta sede decisória, do referido ponto “3.1.” é ditada *maxime* por necessidade de melhor enquadramento jurídico da problemática em jogo, apesar de o seu teor não ser questionado propriamente nos três recursos jurisdicionais ora interpostos pela Comissão recorrente – cfr., designadamente, o ponto 17 das alegações do recurso apresentadas por esta, a fls. 114 do presente processo n.º 167/2000, onde se pode ler o seguinte: “... centremo-nos na apreciação feita pelo Meritíssimo Juiz “*a quo*” do invocado vício de falta de

fundamentação da deliberação recorrida, por obscuridade, contradição e insuficiência da mesma.”):

<<[...]

3. 1. As questões a decidir no presente recurso são de todo iguais às já decididas no recurso nº289/99-CF, pois aqui repetem-se *ipsis verbis* a petição inicial, contestação, alegações e parecer do Ministério Público constantes daquele. Assim, também seguiremos de perto o já dito naquele processo.

Assente a matéria de facto, comecemos pelas questões da *recorribilidade do* acto impugnado e da *delimitação dos vícios* que lhe podem ser imputados em sede de recurso contencioso.

A deliberação recorrida foi proferida na sequência de reclamação interposta da deliberação que conheceu e decidiu o recurso administrativo necessário (chamado recurso hierárquico impróprio) interposto do despacho que inicialmente fixou a matéria colectável do imposto complementar de rendimentos. Estamos assim perante duas deliberações do mesmo autor (a Comissão de Revisão) emanadas num procedimento administrativo de segundo grau de decisão: a deliberação de 27 de Julho de 1999 (*1ª decisão*) e a deliberação recorrida de 12 de Outubro de 1999 (*2ª decisão*).

A 1ª decisão, que decidiu o recurso administrativo necessário, é um acto recorível. Na verdade, para além da sua lesividade actual e imediata, o nº 2 do artigo 80º do RICR diz que «da deliberação da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso», o que significa, segundo os cânones da doutrina tradicional, que tal deliberação tem a qualidade ou a característica de definitividade e, consequentemente, a susceptibilidade de recurso contencioso.

Todavia, a recorrente não escolheu a via contenciosa, antes optou por provocar uma nova decisão do mesmo autor, através da figura da reclamação, a que o RIC chama de «graciosa» (art. 76º). Aceita-se que o disposto nesta norma constitui uma excepção à regra fundamental estabelecida no nº 2 do artigo 148º do actual CPA, segundo a qual em cada grau decisório da Administração só há lugar a uma reapreciação do «tema decidendum». Tendo em conta que do acto reclamado podia ser imediatamente interposto recuso contencioso, a reclamação é *facultativa e com efeito meramente devolutivo* ou não suspensivo (art. 79º do RICR e nº 2 do art. 150º do CPA – versão actual).

Perante isto, há que saber que efeitos tem a deliberação impugnada (2ª decisão) sobre o acto reclamado (1ª decisão). O que é que fica a valer no ordenamento jurídico, a primeira ou a segunda decisão?

Temos que equacionar três hipóteses: se o conteúdo da segunda decisão – o acto recorrido – for meramente confirmativo da primeira decisão, o que subsiste para efeitos de recurso contencioso e delimitação do seu âmbito é o acto reclamado e não a decisão sobre a reclamação; se for modificativo ou revogatório, o que subsiste para os mesmos efeitos é a decisão da reclamação, por desaparecimento do acto reclamado; se for parcialmente confirmativo, o que subsiste é o acto reclamado com a fisionomia dada pela decisão da reclamação, mas o prazo para o recurso das ilegalidades respeitantes à parte confirmada (ou não renovada) conta-se desde a data da prática do acto reclamado.

Ora bem. O que se tem que fazer é analisar os efeitos jurídicos gerados pelo acto recorrido e ver em qual das situações referidas ele se integra. Conforme a resposta, assim saberemos se a deliberação impugnada é um “acto lesivo” ou acto “definitivo e executório” susceptível de ser autonomamente sindicado.

No recurso administrativo que culminou com a 1º decisão da entidade recorrida (o acto reclamado), o que estava em causa era a inclusão na conta de resultados, como custos ou perdas, de certos encargos que a recorrente concedeu aos seus clientes a título de “descontos”, no montante de MOP\$604.873,94. Nessa decisão, a entidade recorrida indeferiu o recurso com fundamento em que *“não tendo o contribuinte demonstrado documentalmente os valores que apelida de “descontos” não podem os mesmos ser aceites com dedutíveis no exercício em causa”*.

Na decisão que conheceu a reclamação - 2ª decisão (o acto recorrido) – em causa estava a mesma quantia a título de “descontos” e, perante a nova documentação apresentada pela recorrente, foi decidido aceitar apenas descontos no valor de MOP\$25.940,00 e rejeitar os restantes no valor de MOP\$578,934.29, que haviam sido concedidos às empresas “Banco Seng Heng, SARL”, “STDM, SARL” e “New Lisboa Gold & Watches, LTD” *“por ser questionável a razão pela qual não podem ser fornecidos documentos idênticos”* aos fornecidos relativamente às outras empresas.

Do confronto entre as duas decisões uma coisa resulta clara: a segunda não é um acto meramente confirmativo da primeira. Apesar da primeira ter o dom da definitividade, a verdade é que não se pode dizer que a segunda “não tira nem põe” à situação criada pelo acto confirmado. O conteúdo da deliberação recorrida não se limita a reproduzir, a reiterar ou a manter o acto reclamado. Bem pelo contrário: os seus efeitos destroem os efeitos (ou pelo menos parte deles) do acto anterior. Enquanto o primeiro acto não aceitou qualquer valor a título de descontos, o segundo aceitou uma parte desses encargos e rejeitou a outra parte por fundamentos algo diferentes do inicialmente aduzidos. Ora, o acto confirmativo,

sob pena de um “absurdo lógico” (Robim de Andrade) nunca pode originar uma destruição ou extinção do acto anterior, pois o seu conteúdo tem que ser compatível ou conforme com ele. Como o acto recorrido interferiu na subsistência dos efeitos jurídicos do acto reclamado, de modo algum o podemos qualificar como confirmativo de acto executório (cfr. art. 137º, nº 1, alínea d) do CPA). Sendo assim, ele tem que subsistir com uma *eficácia originária e própria* e não simplesmente derivada do acto reclamado.

Embora a deliberação recorrida não declare expressamente a intenção de revogar o acto reclamado, produz todavia consequências jurídicas que, sendo incompatíveis com os efeitos por ele produzidos, levam à sua eliminação. A contradição entre a nova regulamentação e os efeitos da primeira deliberação integram o acto recorrido na figura da chamada *revogação implícita*.

Mas será uma revogação substitutiva ou uma revogação modificatória?

Apesar destes subtipos de revogação geralmente andarem associados, por, na falta de disposição especial, se lhe aplicarem as normas reguladoras da revogação, é de todo o interesse distingui-los, nomeadamente para efeito de determinar o grau de autonomia estrutural e funcional que cada uma tem em relação ao acto revogado.

As duas figuras distinguem-se da seguinte maneira: a *revogação substitutiva* é um acto administrativo que *substitui* o acto anterior, suprimindo todos os seus efeitos e dispondo para o futuro em termos opostos aos nele fixados; a *revogação modificatória*, é o acto administrativo *altera* o conteúdo do acto anterior, suprimindo alguns efeitos e deixando subsistir outros. Em ambos os casos existe a prolação de um novo acto administrativo que toma o lugar de um acto anterior, fazendo cessar ou destruir os seus efeitos sem contudo conter a declaração expressa

dessa eficácia destrutiva. Todavia, enquanto aquele tem por efeito extinguir o acto anterior e traduz uma supressão total dos seus efeitos, este tem por efeito alterar ou modificar parte do acto e traduz uma supressão parcial de tais efeitos.

Na revogação modificatória parece-nos útil diferenciar ainda o seguinte: o caso em que o autor do acto revogatório altera parte do acto anterior, mantendo expressa ou implicitamente os efeitos da parte restante, *mas sem nada inovar quanto a ela*; e o caso em que o autor do acto revogatório altera parte do acto anterior, mantendo expressamente os efeitos da parte restante, *mas com fundamento em pressupostos de facto e de direito diferentes*. No primeiro caso, há uma parte alterada do acto que é nova e uma parte não renovada e então pode dizer-se o acto é a um só tempo parcialmente revogatório e parcialmente confirmativo; no segundo caso, embora contendo idêntica regulamentação de parte do acto, por assentar em pressupostos de facto e de direito diferentes, não pode qualificar-se como parcialmente confirmativo, e então, apesar de se repetirem parte dos efeitos, a revogação qualifica-se como substitutiva (ou, para ser mais preciso, como modificatória substitutiva).

A importância da distinção reside nisto: na primeira situação, enquanto as alterações ou modificações operadas no acto anterior (parte nova) extinguem os efeitos produzidos até esse momento e nessa parte, o acto primitivo, na parte confirmada (parte não renovada ou não revogada), continua a produzir os efeitos que vinha produzindo, sendo ele, e não o confirmativo, a fonte dos efeitos jurídicos produzidos (esta é a posição de Marcello Caetano que nesta matéria critica e bem a tese de Robim de Andrade, para quem o acto confirmativo chama a si os efeitos originariamente produzidos pelo acto confirmado); na segunda situação, cessam para o futuro (e *ex tunc*, se a revogação se fundar em ilegalidade – cfr. art. 133º, nº

2 do CPA) todos os efeitos dos acto anterior, surgindo, em sua substituição, um acto que, a par dos efeitos destrutivos, produz efeitos positivos, regulando juridicamente *ex novo* a situação disciplinada pelo acto revogado.

A revogação por substituição (ou implícita), por conter uma nova regulamentação material da situação concreta, autonomiza-se do acto revogado e desse modo vai reflectir-se sobre a recorribilidade deste acto. Para este efeito temos que ver se do acto foi ou não interposto recurso contencioso: se foi, por razões de economia processual, o recorrente pode pedir a substituição do objecto do recurso pelo acto revogatório, seja como base nos mesmos fundamentos da impugnação do acto revogado, seja com a alegação de novos fundamentos e diferentes meios de prova (cfr. art. 79º do CPAC, que em parte corresponde ao anterior artigo 51º da LPTA); se não foi, pelos efeitos destrutivo e construtivo da revogação por substituição, o acto revogado deixa de ser lesivo ou descaracteriza-se como definitivo, porquanto deixou de representar a resolução final da Administração e ficou desprovido de eficácia para ser imposto obrigatoriamente e de modo imediato. O pressuposto da lesividade ou os atributos da “definitividade” e “executoriedade” passaram a pertencer à nova decisão.

Posto isto, é hora de responder à questão acima colocada. Já dissemos que relativamente à primeira decisão a deliberação recorrida tem uma parte nova e uma parte igual: é nova na parte em que aceita descontos no valor de MOP\$25,940.00, é igual na parte em que rejeita descontos no valor de MOP\$578.934.29. À primeira vista, parece que estamos perante uma *modificação* e não perante uma *extinção* do acto anterior. Numa das partes do acto (que por comportar efeitos dissociáveis é um acto divisível) parece existir identidade de sujeito, de pretensão e de decisão, o que a torna confirmativa da anterior.

Todavia, há que ter em conta as circunstâncias em que surgiram cada uma das deliberações. É que a segunda não se apresenta como simples repetição da primeira. Solicitada a pronunciar-se de novo, agora com a apresentação de novos documentos para comprovação dos descontos em discussão, a Comissão de Revisão, apreciou-os e, em resultado dessa apreciação, emitiu uma segunda deliberação que, embora de conteúdo parcialmente idêntico, se apresenta com fundamentos de todo diversos daqueles em que a anterior se basesava: na primeira não se admitiram todos os “descontos” porque não existia prova documental; na segunda, não se admitiu parte dos descontos porque os documentos não provam, não servem, não são suficientes, não são idênticos a outros que foram admitidos (ou qualquer outro motivo, dado, como veremos, nesta parte, o acto não contém a clareza que se impunha). Ora, não obstante repetir decisão em acto anterior, o acto que procede a uma reapreciação da situação, com base na ponderação de novos elementos entretanto carreados para o processo administrativo, não tem a natureza confirmativa.

Assim, podemos concluir que a deliberação de 12/10/99, assentando em pressupostos de facto distintos, surge com *carácter inovador* relativamente à deliberação de 27/7/99 e, por isso, não é de qualificar como parcialmente confirmativa. E porque constitui nova regulamentação da situação concreta é de concluir que *revogou por substituição* a aludida deliberação de 27/7/99.

3.2. Chegados a este ponto, podemos agora mais facilmente delimitar o objecto do recurso. [...]

[...]

3.3. [...]

[...]

3.4. [...] do vício de forma por falta de fundamentação.

A recorrente diz que a deliberação recorrida não esclarece concretamente a afirmação “*por ser questionável a razão pela qual não podem ser fornecidos documentos idênticos...*” a outros que documentam “descontos” efectuados por determinadas empresas e que foram aceites.

Antes de mais, convém analisarmos os elementos que imediatamente antecedem a deliberação recorrida. A deliberação decidiu uma reclamação acompanhada dum conjunto de documentos que visavam demonstrar que a quantia indicada na declaração a título de prestação de serviços (MOP\$239.291) correspondia à realidade, uma vez que no exercício em causa existiram encargos com “descontos” que o acto reclamado não considerou.

Analisando tais documentos verifica-se o seguinte: a) um documento (fls.8 a 10) constitui o *Mapa Geral* de todos os seguros efectuados, com a indicação da data, número da nota de débito, número da apólice, nome do cliente, montante do seguro, comissões, descontos a clientes e comissão líquida de descontos; o montante total indicado a título de descontos a clientes é de 504,597.84 e as comissões ganhas de 239,290.94 (quantia correspondente à indicada na declaração); b) três documentos (fls. 99,100 e 101) constituem *Mapa Parciais* dos seguros efectuados às empresas “Seng Heng Bank Ltd”, “STDM, SARL” e “New Lisboa Gold & WATCHES, LTD”, com indicação do montante global dos “descontos” efectuados as essas empresas, respectivamente, MOP\$511,801.42, MOP\$63,122.57 e MOP\$4.010.22; esses montantes fazem parte das quantias referidas no Mapa

Geral acima referido; c) setenta e dois documentos (fls. 11 a 98), intitulados “Debit Note” relativos a todos os seguros indicados no Mapa Geral e nos Mapas Parciais, com excepção dos relativos ao Seng Heng Bank Ltd.

Posto isto, vejamos então qual foi a fundamentação da deliberação recorrida.

A fundamentação é sucinta e contém dois pontos: no ponto 1 aceitam-se todas as “*verbas decorrentes do processo através dos denominados “Account Debit Note Copy”*”; no ponto 2 não se aceitam as verbas inscritas a título de descontos “*quanto às relações relativas a descontos emitidas pelo Banco SENG HENG, SARL*”, “*STDM, SARL*” e “*NEW LISBOA GOLD & WATCHES, LTD e por ser questionável a razão pela qual não podem ser fornecidos documentos idênticos aos referidos no ponto 1*”.

Delimitados os elementos informativos da deliberação, importa saber se eles são aptos a exprimir, justificar e fundar a decisão administrativa tomada.

Uma primeira consideração a ter em conta é distinguir a *legalidade da fundamentação* da *legalidade dos fundamentos*, o que mesmo é dizer, a dimensão formal da dimensão substancial do dever de fundamentação. Diz Vieira de Andrade que, enquanto a primeira «cumpre-se com a apresentação de pressupostos *possíveis* ou de motivos *coerentes e credíveis*, a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos *reais* e de motivos *correctos* susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo». Parece-nos importante distinguir as duas realidades, porque há casos, como o deste processo, em que a fronteira entre as duas dimensões pode não ser bem nítida.

Para comprovar o que se acaba de dizer está o facto das razões invocadas não legitimarem materialmente a deliberação recorrida. Na verdade, admite-se as verbas tituladas pelos documentos denominados “Account Debit Note Copy” (no

valor de MOP25,940.00), mas não se aceitam as verbas tituladas por documentos *totalmente iguais* relativos a “descontos” às empresas “STDM, SARL” e “NEW LISBOA GOLD & WATCHES, LTD” (no valor total de MOP\$67,132.79) e que estão no processo administrativo apenso a fls. 19, 21, 23, 25, 27, 29, 36, 62, 66, 67, 74, 76, 77, 79, 80 a 86, 89, 90, 96, 97 e 98 em relação à primeira empresa (só não foi junto o Debit Note n° CM0316) e fls. 24 a 27, 36, 48 a 52, 57, 63, 67, 73 a 75, 79 a 84, 89 a 93, 102, 103 e 105, relativamente à segunda. Apenas os descontos alegadamente efectuados ao “Banco SENG HENG, SARL” (no valor MOPS511,801.42) não se encontram documentados através dos “Debit Note”. Ora, sendo os documentos da mesma natureza e contendo declarações similares, a conclusão a extrair é a existência de *erro nos pressupostos de facto*, determinante da invalidade parcial do acto.

Mas apesar deste vício, a verdade é que a maneira como os fundamentos foram explicitados põe a nu o vício de forma por falta de fundamentação. Na realidade, um destinatário normal não consegue compreender qual foi *concretamente* o “*iter cognoscitivo e valorativo*” de parte da deliberação recorrida. Senão vejamos.

Em primeiro lugar, no ponto 1 da deliberação recorrida faz-se referência às verbas constantes dos documentos intitutados “Account Debit Note Copy”, quando os documentos constantes do processo administrativo se denominam apenas “Debit Note”. Como se sabe que na mesma reunião também foi deliberada sobre igual reclamação relativa ao exercício de 1996 (recurso n° 289/99) em cujo processo administrativo estavam os documentos denominados “Account Debit Note Copy”, facilmente se deduz ter havido confusão quanto aos documentos em apreciação.

Em segundo lugar, enquanto no ponto 1 dos fundamentos se admitem todas as “verbas decorrentes do processo” tituladas pelos “Account Debit Note Copy” (ou

melhor “Debit Note”) e, portanto, também as relativas às empresas “STDM, SARL” e “NEW LISBOA GOLD & WATCHES, LTD”, no ponto 2 da mesma fundamentação excluem-se as verbas relativas aos descontos efectuados a estas mesmas empresas, que estão tituladas por iguais documentos. Temos que reconhecer que há aqui um *erro de raciocínio* evidente revelado quer na incoerência dos fundamentos quer na incongruência entre parte deles e a decisão tomada.

Em terceiro lugar, e agora apenas quanto ao ponto 2 da deliberação, a fórmula verbal utilizada («por ser questionável a razão pela qual *não podem* ser fornecidos documentos idênticos aos referidos no ponto 1») é ambígua na medida em que sugere dois sentidos: que não foram apresentados documentos idênticos ou que foram apresentados, mas não servem. Perante um dúvida destas, um destinatário normal ou razoável não consegue compreender se efectivamente houve erro do autor do acto, por não ter verificado que existiam documentos iguais aos referidos no ponto n° 1 ou se ele deu conta da sua existência, mas negou-lhe qualquer valor probatório.

Por último, a deliberação recorrida não contém os elementos bastantes, capazes ou aptos a basear a decisão tomada. O que estava em causa era avaliar o material probatório trazido ao procedimento pela recorrente, especialmente se eles eram idóneos para formar a convicção da existência e conteúdo do facto tributário (os chamados “descontos” a clientes). Todos os documentos apresentados pelo contribuinte eram documentos particulares, e por isso, apenas provam que as declarações neles constantes foram emitidas pelos seus autores (cfr. art. 370° do Código Civil). Embora ambas as declarações não tenham valor de prova legal, há entre elas uma ligeira diferença: enquanto uns foram emitidos pelo contribuinte,

outros foram emitidos por terceiros (doc. de fls. 108, 109 e 110). Ora, a diferente autoria dos documentos é susceptível de formar sobre eles um *grau de convicção* diverso. Acontece que a deliberação recorrida aceitou as declarações do contribuinte e não aceitou as declarações de terceiros, sem que para tal desse uma explicação plausível. Deste modo, consideramos que o juízo efectuado sobre os documentos não foi suficientemente sólido para criar a convicção da exactidão ou inexactidão das declarações neles contidas ou que não houve uma reflexão deliberativa sobre a idoneidade de cada um dos documentos para a formação da convicção da existência dos referidos descontos.

Em suma, não existe uma fundamentação clara, congruente e suficiente que esclareça concretamente a decisão tomada, e por isso justifica-se que o seu autor efectua nova ponderação do valor probatório dos referidos documentos. A fundamentação obscura, contraditória ou insuficiência equivale à falta de fundamentação inquinando o acto de vício de forma determinante a sua anulabilidade (art. 107º e 116º do CPA vigente na data da emanção do acto).

5. Pelo exposto, julgo provado e procedente o recurso e consequentemente anulo a deliberação recorrida.

[...]>> (cfr. fls. 76 a 85 e 99 a 105 dos presentes autos n.º 167/2000, e *sic*).

Dest'arte, e sem mais considerações por ociosas, são de naufragar os três recursos jurisdicionais *sub judice*, por a decisão de anulação (unicamente por verificação do vício de forma devido essencialmente à inexistência de uma fundamentação clara, congruente e suficiente que

esclareça concretamente a decisão nelas tomada) das três deliberações da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos então sob impugnação contenciosa pela (A), Limitada, e como tal materialmente veiculada nas três sentenças recorridas, dever ser mantida nos precisos termos jurídicos acima transcritos e igualmente aplicáveis aos mesmos três recursos (termos judiciosos esses que, como até frisou o Digno Magistrado do Ministério Público junto deste TSI no seu douto parecer emitido, servem aliás bem para rebater e contrariar com forte razão todo o argumentado pela Comissão de Revisão ora recorrente nas alegações dos recursos jurisdicionais *sub judice*), porquanto a solução dos presentes três recursos depende essencialmente da consideração de factos muito semelhantes (com diferença apenas, por exemplo, no respeitante a datas e valores, enquanto sendo factualmente idênticas as mesmas entidades recorrente e recorrida) e da interpretação e aplicação das regras de direito idênticas.

4. Em harmonia com todo o acima exposto, **acordam negar provimento aos três recursos jurisdicionais** interpostos pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, das sentenças proferidas pelo Tribunal Administrativo em 23 de Junho de 2000, em 27 de Junho de 2000 e em 12 de Julho de 2000 nos seus processos de recurso contencioso n.ºs 289/99-CF, 291/99-CF e 290/99-CF, respectivamente.

Não são devidas custas nesta Instância, dada a isenção subjectiva da Comissão recorrente.

Macau, 13 de Março de 2003.

Chan Kuong Seng (relator)

João Augusto Gil de Oliveira

Lai Kin Hong

Magistrado do Mº. Pº. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho