

Processo n.º 154/2000

(Recurso Contencioso)

Assuntos:

- **Imposto Complementar de Rendimentos.**
- **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos.**
- **Indeferimento tácito.**
- **Recurso hierárquico necessário impróprio.**
- **Omissão do conhecimento dos vícios do acto da Comissão de Fixação.**

SUMÁRIO:

1. Através da figura do acto tácito, por via normativa, atribui-se à omissão de manifestação da vontade da autoridade administrativa, a partir de dado prazo, um certo sentido, qual seja o do indeferimento da pretensão formulada, o que não deixará de relevar para efeitos contenciosos de impugnação directa.

2. O indeferimento tácito é um mero expediente destinado a evitar que o administrado fique desarmado face à inércia da

Administração e o facto de não se ter usado da faculdade de impugnar contenciosamente o pretense indeferimento tácito que se teria formado sobre o recurso hierárquico interposto para a Comissão de Revisão, optando por aguardar que fosse proferido acto expresso e que este lhe fosse comunicado, não lhe pode trazer quaisquer consequências negativas.

3. Embora o recorrente não tenha lançado mão da impugnação contenciosa do acto de indeferimento tácito da sua reclamação do acto de fixação do rendimento colectável dentro do prazo que a lei lhe faculta para tal efeito, poderá, não obstante, em sede de recurso contencioso de deliberação expressa, arguir os vícios daquele acto de fixação.

4. Na impugnação contenciosa do acto definitivo devem integrar a causa de pedir todos os vícios que inquinam o acto de fixação que precedeu o acto tributário final ou conclusivo do processo gracioso, por aquele prejudicado, tanto mais que aquele acto de fixação não deixou de constituir um pressuposto ou acto preparatório do acto tributário final, traduzido na deliberação da Comissão de Revisão.

5. Se, na pendência do prazo de interposição de recurso do acto tácito, mas após o decurso do prazo do art. 46.º, n.º 1 do RICR, sobrevier um acto expresso de indeferimento, cessa a razão de ser da presunção do indeferimento tácito, a qual, uma vez expungida, deixa de

poder proceder como fundamento da impugnação.

6. A omissão de conhecimento de determinados vícios pelo Tribunal *a quo*, de que devesse ter tomado conhecimento, deve ser apreciada por esse Tribunal em nome do princípio e salvaguarda do duplo grau de jurisdição, o que decorre da interpretação *a contrario* do artigo 110º, al. c) da L.P.T.A., sendo esta a interpretação acolhida na jurisprudência e que vai no sentido de que a al. c) do referido artigo só pode querer significar que o Tribunal de recurso não pode conhecer dos vícios que não sejam objecto de análise na sentença recorrida.

Macau, 13 de Março de 2003,

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

Processo n.º 154/2000

Data: 13/03/2003

Recorrente: Sociedade “A”, Lda.

Recorrida: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA
INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

I- RELATÓRIO

O presentes autos iniciaram-se como recurso contencioso, em que a Recorrente **Sociedade “A”, Lda.** pôs em crise a deliberação tomada pela entidade recorrida, Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, em 10/12/98, que indeferiu a reclamação da fixação de rendimento colectável de MOP\$263,700.00, respeitante ao exercício de 1997, tendo pedido a sua anulação por ilegalidade, motivada pela violação dos seguintes preceitos legais:

- Artigos 4º/3, 17º, 19º, 41º, 47º, todos do Regulamento de Imposto Complementar de Rendimentos (RICR);
- Artigos 106º e 107º do Código do Procedimento Administrativo (CPA); e
- Artigos 52º e 103º da Constituição da República Portuguesa (RPC).

Proferida sentença no Tribunal Administrativo, **vem o presente recurso ordinário interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz *a quo*, a fls.124 a 133, que negou provimento ao recurso contencioso fiscal** referente à deliberação 201/CRB/DCI tomada em sessão de 10 de Dezembro de 1998 pela **Comissão de Revisão "B" da Direcção dos Serviços de Finanças**.

A Recorrente alega fundamentalmente e em síntese:

A sentença recorrida conheceu de uma questão prévia suscitada no parecer final do Digno representante do Ministério Público, a qual obsta ao conhecimento dos vícios procedimentais imputados ao acto de fixação da matéria colectável, que cronologicamente precedeu a prolação do acto verticalmente definitivo e executório que pôs termo ao procedimento administrativo, ou seja, da deliberação da Comissão de Revisão "B".

E fê-lo com o fundamento de que a impugnação judicial autónoma do indeferimento tácito da reclamação dirigida pela Recorrente à Comissão de Revisão "B" da Direcção dos Serviços de Finanças teria por

consequência a formação de caso decidido ou resolvido em relação aos vícios procedimentais do acto reclamado, pelo que a deliberação em crise que o sufragou só poderia ser atacada por "vícios próprios".

Ora, o não exercício pelo interessado da faculdade ou prerrogativa de presumir indeferida a sua pretensão não implica que a possível invalidade do indeferimento tácito se sane ou que o seu caso se torne caso resolvido ou caso decidido.

Do decurso do prazo referido no artigo 4º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho e alínea d) do n.º 1 do artigo 28º da LPTA, agora previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 25º do CPAC, sem que o interessado tenha impugnado contenciosamente o acto tácito de indeferimento, não resulta a formação de caso decidido ou resolvido em relação aos vícios do acto cuja anulação se requereu, visto que a única consequência de tal omissão de pronúncia do órgão *ad quem* é a de se não considerar resolvida a pretensão deduzida, continuando a impender sobre a Administração o dever legal de o fazer.

Quando a autoridade administrativa, mesmo depois de cumprido o prazo necessário à formação do acto tácito, profira decisão expressa e a leve ao conhecimento do seu destinatário, conforme sucedeu no caso em apreço, cessa a razão de ser daquela presunção ou ficção jurídica.

E, se não obstante esse acto expresso, o interessado interpuser recurso contencioso da inacção da Administração, deverá aquele ser rejeitado por falta de objecto.

Pelo que elidida, no caso em apreço, por via da prolação do acto de indeferimento expresso, a ficção jurídica de um acto administrativo (o acto silente), deixa de assistir à ora Recorrente a faculdade de o impugnar.

O não conhecimento dos vícios procedimentais directamente imputados ao acto de fixação e, por reflexo, à deliberação da Comissão de Revisão configura, face ao disposto no artigo 668º, n.º 1, al. d), do Código de Proc. Civil de 1961, ou 571º, n.º 1, al. d) do Cód. Proc. Civil de 1999, uma nulidade da sentença na forma de omissão de pronúncia sobre questão de que o Tribunal devia apreciar.

Não pode a Administração Fiscal fixar o rendimento colectável do contribuinte por métodos indiciários, senão quando se verificarem cumulativamente, no caso concreto, todos os pressupostos de aplicação do n.º 2 *in fine* do artigo 19.º do RICR, designadamente:

- a falta ou insuficiência da declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, não suprida pelos esclarecimentos solicitados ao mesmo, por escrito, pelo Chefe da Repartição de Finanças de Macau, nos termos do artigo 17º do RICR, da qual resulte a impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria tributável;

e/ou,

- a existência de dúvidas consistentes baseadas em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou em quaisquer outros dados objectivamente sindicáveis (v. al. d) do n.º 3 artigo 19º do

RICR) que indiquem que a declaração apresentada pelo contribuinte não espelha fielmente a sua situação económica, no ano a que respeita.

No caso em apreço não se verificaram quaisquer dos requisitos descritos para que a Administração Fiscal pudesse ter validamente lançado mão da aplicação de métodos indiciários.

A análise das estatísticas oficiais publicadas pela DSEC demonstra objectivamente a desadequação do valor da liquidação efectuada pela Administração Fiscal, o qual se revela incongruente com a tendência descendente do sector – em particular dentro da categoria de estabelecimentos “Restaurantes de Comida X”, cuja exploração constitui o *core business* da Recorrente.

A Comissão de Revisão promoveu a errada aplicação dos critérios indicados nos parágrafos 3 e 4 da deliberação em crise e 6 e 7 da resposta à petição e recurso ou aplicou outros que não os ali enunciados.

Em suma, o acto em crise foi tomado com base em (i) erro sobre os pressupostos de aplicação dos métodos indiciários e (ii) erro grosseiro ou manifesto na apreciação dos factos relevantes para a decisão tomada, sendo certo que o critério de fixação da matéria colectável adoptado se revelou, em concreto, face ao exposto, desacertado e inaceitável para o contribuinte.

Do Boletim de Englobamento, Fixação e Liquidação não consta a declaração dos pressupostos de facto e de direito que sustentam a decisão aí materializada (justificação), bem como a enunciação explícita das razões

que determinaram a sua prática e conteúdo (motivação), designadamente, dos motivos pelos quais a Administração Fiscal concluiu a impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria tributável.

A deliberação da Comissão de Revisão nada acrescenta no sentido de suprir a falta de justificação e motivação do acto discricionário que a precedeu e o qual confirmou, por considerar que tal dever especial de fundamentação se encontrava já satisfeito.

O singular entendimento ali defendido, ao arrepio, diga-se, dos artigos 41º, nº 2 do RICR e do artigo 115º, nº 2 do Código do Procedimento Administrativo, obstou a que a Comissão de Revisão esclarecesse concretamente a motivação do acto discricionário praticado pela Comissão de Fixação, pelo que a deliberação que confirmou esse acto, sufragando o seu teor, afigura-se, por reflexo, ferida, sem remédio, do mesmo vício de forma que aquele comportava.

Em síntese, o acto tributário ora em crise apresenta-se ferido de :

- violação de lei por desrespeito dos princípios da legalidade (cfr. artigos 3º do CPA e 4º, nº 3, 17º, 19º, nº 2 e 3, e 41º do RICR, da proporcionalidade e da protecção dos interesses dos residentes (cfr. artigos 4º e 5º, nº 2, ambos do CPA);
- erro nos pressupostos de facto encontrando-se portanto sujeito, pelas razões supra aduzidas, ao regime geral da anulabilidade previsto no artigo 124º e ss., do actual Código do Procedimento Administrativo; e

- vício de forma por preterição de formalidades essenciais, designadamente, do dever de fundamentação (cfr. artigos 113º, al. d) e e), 114º, n.º 1, al. a) e artigo 115º, n.º 2, todos do CPA e 41º, n.º 2, do RICR.

Conclui no sentido de que deve ser julgado procedente o presente recurso contencioso, revogando-se a, aliás, douta sentença recorrida – por não ter o Mm.º Juiz *a quo* conhecido de questões suscitadas na causa de pedir que devia ter apreciado – e anulando-se, em consequência, a deliberação da Comissão de Revisão que manteve o rendimento colectável fixado por métodos indiciários.

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, entidade recorrida nos presentes autos veio apresentar as suas alegações, argumentando, em síntese:

O Recorrente invoca como fundamentos para a revogação da sentença recorrida, por um lado, o facto de na mesma o Mmo Juiz *a quo* se ter abtido de pronunciar sobre os pretensos vícios por si imputados ao acto de fixação do rendimento colectável, e, por outro, por enfermar o acto tributário de um conjunto de vícios que o tomam juridicamente anulável.

Quanto ao primeiro daqueles fundamentos, nos termos do artigo 80º do RICR, do acto de fixação do rendimento colectável somente caberá reclamação para a Comissão de Revisão, não sendo o mesmo susceptível de impugnação contenciosa autónoma.

Impugnável será, enquanto acto definitivo e executório (enquanto acto prejudicial) a deliberação da Comissão de Revisão que decida daquela reclamação.

Significa isto que, não sendo aquele acto susceptível de impugnação contenciosa, insusceptível será, igualmente, a arguição de vícios de que o mesmo padeça em sede de recurso contencioso da deliberação da Comissão de Revisão, porquanto este último é um acto administrativo autónomo impugnável, por isso, por vícios próprios que o afectem.

Sendo que, ainda que se entendesse - o que não acontece - que tais vícios devessem ser apreciados, já sobre os mesmos se pronunciou a entidade recorrida, por mais do que uma vez, razão pela qual prescinde de se pronunciar, novamente, sobre os mesmos.

Relativamente ao acto tributário em si, o Recorrente vem agora apontar um conjunto de vícios que, por não terem sido invocados anteriormente e conhecidos pelo Mmo Juiz *a quo*, não só consubstanciam uma ampliação da causa de pedir - não permitida nos termos da lei - como não cabem no âmbito do presente recurso.

Na douta sentença, ora recorrida, foi pelo Mmo Juiz *a quo* delimitada a causa de pedir, em face do teor das conclusões oferecidas pelo Recorrente nas suas alegações, da mesma não constando os fundamentos que o Recorrente vem agora assacar à deliberação da Comissão de Revisão.

Aliás, a Recorrente mais não faz do que transpor para o acto tributário impugnado os vícios que antes imputou ao acto de fixação.

Ora, atento o facto de sobre os mesmos se não ter pronunciado o Mmº Juiz *a quo* - por, precisamente, não constarem da causa de pedir - e da finalidade do recurso ser somente possível a modificação da decisão recorrida e não a apreciação de questões não decididas pelo tribunal *a quo*, não poderá o Recorrente vir, agora, alegar tais factos.

À luz do princípio da estabilidade da instância (artigo 212º do CPC) não se poderá ampliar, em sede de recurso, a causa de pedir, uma vez que o artigo 217º do CPC apenas permite, na falta de acordo das partes, a alteração ou ampliação da causa de pedir na réplica quando o processo a admita.

Nestes termos apenas se pronuncia sobre o pretense vício de forma, por preterição do dever de fundamentação (artigo 113º, alínea d) e e), 114º, nº 1, alínea a) e artigo 115º, nº 2, todos do CPA e 41º, nº 2 do RICR).

O mesmo dever resulta do nº 2 do artigo 41º do RICR ao estabelecer que "A decisão que fixar rendimento colectável divergente da resultante da declaração do contribuinte, deve ser fundamentada".

Havendo, assim, um preceito especial a estabelecer tal obrigação, não fará sentido a alegação do regime geral (CPA).

No entanto, a fundamentação da deliberação da Comissão de Revisão não só se apresenta clara - através da mesma é possível conhecer os pressupostos (justificação) e as razões (motivação) em que se fundou a decisão -, como suficiente no caso concreto - os elementos ou argumentos

apresentados são aptos a sustentarem a decisão final - e congruente - há coerência lógica entre os pressupostos e a decisão final.

Esse foi aliás o douto entendimento do Mm^o Juiz *a quo*.

Razão por que não merecerá procedência a referida alegação do Recorrente.

Termos em que, **conclui**, deverá o presente recurso ser julgado totalmente improcedente e, conseqüentemente, mantida a douta sentença recorrida.

O Digno Magistrado do Ministério Público nesta instância emite douto **PARECER**, alegando em síntese:

Por se lhe afigurar de conhecimento prioritário, mormente por a sua eventual ocorrência condicionar o conhecimento dos restantes vícios, debruça-se, desde logo, sobre a assacada omissão de pronúncia.

Entendeu-se na sentença em crise que, tendo existido reclamação (entendida, na mesma peça, como recurso hierárquico necessário impróprio) do acto de fixação do rendimento colectável perante a Comissão de Revisão e não tendo esta tomado deliberação expressa sobre tal reclamação no prazo de 30 dias, dever-se-ia considerar a mesma tacitamente indeferida, pelo que, a partir de tal momento, deveria o recorrente lançar mão do recurso contencioso contra tal acto tácito.

Não o tendo feito, ter-se-á formado caso decidido ou resolvido, pelo que não poderá o recorrente vir arguir os vícios procedimentais que

alegadamente invalidassem aquele acto de fixação, mas tão só os vícios próprios da deliberação expressa, entretanto tomada.

Daí que o Mmo Juiz *a quo* se tenha absterido de conhecer dos vícios de violação de lei e de falta de fundamentação atinentes ao acto de fixação do rendimento colectável.

Ora, não se encontra de acordo com tal perspectiva, pese embora tenha sido essa a perfilhada também pelo M.P. junto da 1ª Instância, em cujo parecer, aliás, se estribou, no essencial, a douta sentença recorrida.

Importa saber se, não tendo o recorrente lançado previamente mão da impugnação contenciosa do acto tácito de indeferimento da sua reclamação, se terá ou não, a tal propósito, formado caso decidido ou resolvido.

Pronuncia-se negativamente, na medida em que, ao consagrar-se a figura do acto tácito, define-se normativamente a vontade da autoridade administrativa, atribuindo-se à omissão de manifestação dessa vontade durante um certo período de tempo, um determinado sentido, no caso, indeferimento da pretensão formulada.

Essa presunção tem como escopo dotar os particulares com instrumentos de impugnação para o comportamento omissivo da Administração, lesivo dos seus interesses.

Ora, essa presunção legal não corresponde a um verdadeiro acto administrativo, mas sim a uma ficção destinada a permitir a abertura da via impugnatória, já que sem essa construção legal, o interessado, em face do

silêncio e passividade da Administração, ficaria privado de usar as garantias criadas pela lei para a defesa dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos.

Embora a Recorrente não tenha lançado mão da impugnação contenciosa do acto de indeferimento tácito da sua reclamação do acto de fixação do rendimento colectável dentro do prazo que a lei lhe faculta para tal efeito, não estaria impedido de arguir os vícios daquele acto de fixação.

Daí que, mostrando- se, desde logo, prejudicado o conhecimento dos restantes vícios arguidos, seja **a concluir** pela efectiva omissão de pronúncia por parte do Mmº Juíz *a quo* sobre os vícios ditos procedimentais arguidos pela Recorrente e atinentes ao acto de fixação do rendimento colectável, o que, inevitavelmente, deverá conduzir ao provimento do presente recurso.

*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

*

II - FACTOS

Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes:

Como contribuinte do grupo-B, a Recorrente apresentou, em 31/03/98, a sua declaração M/1, nela declarando um rendimento global negativo de \$445,217.00 patacas (docs. de fls. 6 a 10 do P.A.).

Por carta expedida em 28/08/98, notificou-se à ora Recorrente a fixação do seu rendimento colectável no montante de \$263,700.00 patacas (docs. de fls. 80 a 81 do P.A.).

Não se conformando com essa fixação, dela a Recorrente reclamou, em 03/09/98, para a Comissão de Revisão (doc. de fls. 77 e 78 do P.A.), o que fez da seguinte forma:

“Exmo Senhor Presidente da Comissão de Revisão da Fixação de Rendimentos do Imposto Complementar

A Sociedade “A” Lda, doravante designada por Sociedade, com sede em Macau, contribuinte n.º 8133xxxx, vem junto de V. Exa reclamar do montante que lhe foi fixado como rendimento colectável, para efeitos do cálculo do Imposto Complementar, com fundamento nos seguintes factos :

1. Verifica-se, como em anos anteriores, que a declaração que a Sociedade é obrigada a elaborar, nos termos legais, e sob pena de multa grave na falta da sua apresentação, em nada é tida em consideração, pois que tem-se vindo a apresentar, em anos sucessivos, resultados negativos, sem que tal facto alguma vez tenha sido tomado em consideração.

2. No corrente ano, e não obstante termos informado da inactividade de um dos estabelecimentos, durante todo o ano, sem ter quaisquer vendas, manteve os encargos a si inerentes, foi-nos colectada uma verba em cerca de 60% superior à de 1996.

3. E isto tanto mais se afigura estranho quanto julgamos ser do conhecimento geral que a economia em Macau, quer durante o ano de 1977, quer actualmente, sofreu

um forte agravamento, provocado pela crise económica de toda a Ásia e por factores próprios do Território de Macau, que tiveram especial repercussão na indústria hoteleira.

4. Não fossem estes factores suficientes, acrescenta-se ainda que praticando a Sociedade um ramo de negócio vocacionado para as comunidades Portuguesa de Macau e Inglesa de Hong Kong, ambas estão a escassear, as primeiras pelo êxodo para Portugal e as segundas pelos factores negativos e específicos de Macau, que são do conhecimento geral.

Solicita-se pois a V. Exa que os elementos acima descritos sejam tidos em consideração em sede da presente reclamação, pelo que

Pede deferimento”

Por deliberação de 10/12/98, ora posta em crise, a entidade recorrida indeferiu a dita reclamação na sua totalidade (doc. de fls. 23 a 25 dos autos), nos seguintes termos:

“Analisado o processo administrativo-fiscal do contribuinte verifica a Comissão de Revisão :

1. Não existe, ao contrário do constante do ponto 1 da reclamação qualquer alheamento da administração fiscal aos resultados providenciados e trazidos ao seu conhecimento através da declaração anual de rendimentos. A mesma é sujeita a verificação pela entidade competente, neste caso a Comissão de Fixação, tal com preceituado no n.º 2 do artigo 36º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

2. A valorização feita da actividade do sujeito passivo é que, por vezes, não é coincidente com a determinada pela referida Comissão que mais não faz do que obedecer aos ditames do n.º 2 do artigo 19º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

3. Neste caso utilizou-se a presunção do referido artigo por comparação com a colecta do exercício anterior, fazendo igualmente apelo ao artigo 4º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, determinando-se o rendimento, a final, pelo valor médio de resultados para os demais agentes económicos do ramo de actividade em apreço.

4. Acresce que, apesar de estar subtraído ao fisco a presunção de custos, os mesmos foram tidos em conta, também em termos de gestão normal no ramo, como forma de, objectivamente, atingir um valor colectável médio integrador dos mais elementares princípios de justiça fiscal.

5. Quando à argumentação de inactividade de um estabelecimento julgamos de elucidar o contribuinte que a mesma só pode ser formalmente arguida na presunção de uma declaração de cessação de actividade em impresso próprio, a entregar na Direcção dos Serviços de Finanças, o que não se verifica no processo.

Nestes termos, a Comissão de Revisão deliberou manter o rendimento colectável em \$263,700.00 (duzentos e sessenta e três mil e setecentas patacas), em referência ao exercício de 1997.

Ao abrigo do artigo 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a Comissão deliberou ainda o agravamento previsto em 1% da colecta do rendimento acima referido.

Nos termos da alínea c) e d) do artigo 67º do Código do Procedimento

Administrativo informa-se que da deliberação de Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso – n.º2 do artigo 80º, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

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

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação – artigo 7º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto.

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

Direcção dos Serviços de Finanças, em Macau, aos 10 de Dezembro de 1998.

A Comissão de Revisão “B”.”

III - FUNDAMENTOS

1. A questão que importa analisar em primeiro lugar tem que ver com a omissão de pronúncia relativa ao conhecimento dos vícios de violação de lei e falta de fundamentação assacados ao acto de fixação do rendimento colectável por parte da Comissão de Fixação, por alegada violação dos artigos 4º, nº 3, 17º, 19º, nº 1 e 2 e 41º, nº 1 e 2 do RICR (Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos).

Sendo esta uma questão suscitada pela Recorrente, enquanto questão prévia, como tal configurada no parecer final do Digno Magistrado do Ministério Público de fls 116 a 121 dos autos e acolhida na douda

sentença recorrido do Mmo juiz *a quo*, o seu conhecimento apresenta-se como prioritário, na medida em que se concluir que ocorreu tal omissão de conhecimento, tal constatação acarretará a procedência do recurso com consequente remessa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento dessas questões como adiante se verá.

2. A sentença recorrida conheceu de uma questão prévia e que se traduziu em omitir o conhecimento dos vícios procedimentais imputados ao acto de fixação da matéria colectável, que cronologicamente precedeu a prolação do acto verticalmente definitivo e executório que pôs termo ao procedimento administrativo, emanado da deliberação da Comissão de Revisão "B".

Imputa-se à Comissão de Fixação a não valoração da declaração de rendimentos apresentada pela Recorrente, na medida em que terá considerado apenas os proveitos declarados e a falta de fundamentos quanto à concretização dos elementos em que se baseou para fixar, num primeiro momento, os rendimentos do contribuinte.

Sustentou o Mmo. Juiz *a quo* (pág. 128) que: "*(...), no caso em que, sem que se tivesse impugnado o indeferimento tácito e só se interpusesse directamente recurso contencioso da deliberação expressa que viria a ter lugar, não poderia discutir ou decidir os vícios procedimentais que alegadamente invalidassem o acto de fixação e o indeferimento tácito neste recurso, só poderia discutir-se os vícios de que eventualmente padeça a própria deliberação expressa, ou seja, só poderá discutir-se os vícios próprios da deliberação.*"

Sucedeu que do entendimento acima reproduzido resultou que o Tribunal *a quo* se absteve de conhecer dos vícios procedimentais do acto (pressuposto ou preparatório de conteúdo decisório) provindo da Comissão de Fixação da Direcção dos Serviços de Finanças, limitando-se a conhecer apenas dos vícios próprios do acto tributário final (a deliberação) que o aprovou (acto de fixação), sufragando a decisão nele inserta, conforme melhor consta do último parágrafo do n.º 3 do Título II da sentença recorrida: "*(...), tendo em atenção a doutrina expendida na parte I, abstemo-nos de pronunciar sobre o vício de violação e o de falta de fundamentação do acto de fixação, limitamo-nos a analisar os invocados vícios de inconstitucionalidade de norma e de falta de fundamentação da deliberação.*"

Defende a Recorrente que a delimitação objectiva do *thema decidendum* operada por aquele Tribunal nos termos descritos configura, face ao disposto no art. 668.º, n.º 1, al. d), do Cód. Proc. Civil de 1961, ou 571.º, n.º 1, al. d), do Cód. Proc. Civil de 1999, uma omissão de pronúncia sobre questão de que o mesmo devia apreciar.

3. Vejamos então os argumentos expendidos conducentes ao não conhecimento dos aludidos vícios.

Refere-se que resulta do artigo 81º do RICR - "*É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as deliberações da Comissão de Revisão do Imposto Complementar, as multas aplicáveis e demais actos definitivos e executórios*" – que no procedimento tributário não funciona o princípio da impugnação unitária

na sua pureza, na medida em que, como actos conclusivos do respectivo procedimento, todos os actos de liquidação, por força do disposto no citado artigo 81º, *in fine*, são contenciosamente impugnáveis, tal como o podem ser as decisões da Comissão de Revisão sobre as reclamações perante si deduzidas. Faculta ainda a lei aos interessados, nos casos de fixação do rendimento colectável do imposto complementar relativos aos contribuintes do grupo B, remédios impugnatórios de reclamação e de recurso contencioso em relação àquele acto autónomo conclusivo dum processo também autónomo, ainda que rudimentar, como é a fixação do rendimento colectável, de tal modo que, decorridos os prazos para a sua apresentação sem que tenham sido utilizados, se verifica uma preclusão processual da questão neles versada, que já não mais poderá ser discutida.

O que significaria que se não se reclamar do acto de fixação do rendimento colectável perante a Comissão de Revisão no termos do artigo 44º/2 do RICR, este acto de fixação torna-se "*caso decidido* ou *caso resolvido*"; não interpondo recurso contencioso da decisão da Comissão de Revisão no prazo legal, esta decisão torna-se *caso decidido* ou *caso resolvido*.

Por outro lado, nos termos do artigo 44º/3 do RICR, a reclamação para a Comissão de Revisão tem efeito suspensivo, reclamação esta que deve ser apreciada no prazo de 30 dias a contar da data da sua apresentação (artigo 46º/1 do referido Regulamento). Daqui se retiraria um dever legal de decidir por parte da Comissão de Revisão, dentro do prazo que lhe é fixado por lei, tratando-se em bom rigor de um recurso hierárquico necessário impróprio e não já de uma reclamação, visto que a

Comissão de Revisão não é autora do acto de fixação reclamado (a autoria deste acto reporta-se, consoante os casos, ao chefe do DCI ou à Comissão de fixação - artigo 36º n.ºs 1 e 2 do RICR), mas sim um órgão que, dentro da mesma pessoa colectiva, exerce poder de supervisão, fora do âmbito da hierarquia administrativa.

Assim, como a Comissão de Revisão não tomou deliberação expressa sobre a reclamação apresentada pela recorrente, no prazo de 30 dias, dever-se-ia considerar tacitamente indeferida a reclamação *ex vi* artigo 86º do RICR, aplicando-se à reclamação o disposto no artigo 154º/3 do CPAM de 1994, ou 162º/3 do CPAM de 1999.

A partir desse momento, o interessado deveria lançar mão do recurso contencioso (dentro do prazo de um ano), com base no fundamento do indeferimento tácito (artigos 28º/1-d) da LPTA e 25º/1-c) do CPAC, sob pena de tal indeferimento tácito originar caso decidido. E não se tendo impugnado o indeferimento tácito - só se tendo interposto directamente recurso contencioso da deliberação expressa que veio a ter lugar -, não se poderia discutir ou decidir sobre os vícios procedimentais que alegadamente tivessem invalidado o acto de fixação, só podendo discutir-se os vícios próprios da deliberação.

Esta argumentação estriba-se em alegada motivação jurisprudencial inserta no Ac. do ex-TSJM no Processo n.º927, *in* Jurisprudência de 1998, II Tomo, págs.13 a 24.

Convém, antes de mais referir, que naquele aresto se apreciava uma questão diversa. Tratava-se de um caso em que o contribuinte, fixados

que lhe foram os rendimentos, havendo-lhe sido comunicada a liquidação relativa aos impostos em falta, apresentou reclamação em 4.2.97 e sem que até 6.3.97 tivesse sido notificado da decisão da reclamação, apresentou em 7.3.97 recurso hierárquico para o então Senhor Governador de Macau, não tendo nenhuma dessas impugnações sido objecto de decisão expressa. Interpôs, então, recurso contencioso tributário de anulação do acto de liquidação do ICR. Estava em causa, entre outras questões, uma alegada irregularidade de notificação o que terá impossibilitado a impugnação do rendimento colectável e a prescrição (caducidade) da liquidação do imposto referente ao exercício de 1991 e 1992, esta última só invocada pelo interessado em sede de alegação final, após interposição do recurso jurisdicional sobre a sentença proferida.

É em sede de apreciação da referida notificação que se conclui ter ocorrido notificação da fixação do rendimento colectável em determinada data, cabendo ao interessado reclamar para a Comissão de Revisão e desta para o Tribunal Administrativo. Não o tendo feito, ter-se-ia firmado caso decidido ou resolvido, não podendo o recorrente invocar ali tais irregularidades (parágrafo 1º e 2º de pág. 20 da citada Colectânea).

Ora, no caso em apreço, a questão é substancialmente diversa. A Recorrente interpôs recurso para a Comissão de Revisão e desde logo invoca tais omissões que imputa à Comissão de Fixação.

Nem se diga como pretende a Recorrida que sobreveio a sanção de tais irregularidades, porquanto essas questões foram conhecidas pela Comissão de Revisão, entidade recorrida. O que importaria é que essas

questões tivessem sido apreciadas pelo Tribunal *a quo* e não o foram, em particular o atendimento ou não de declarações e elementos fornecidos pelo contribuinte de forma a serem levados em linha de conta na fixação do rendimento, porventura geradoras de erro na determinação da matéria colectável, sendo este expressamente um dos fundamentos das reclamações e recursos em matéria fiscal, para além do fundamento da ilegalidade, como já determinava o artigo 36º do Diploma Legislativo nº 922 de 27/4/1946. ¹

4. Pretende-se impor à Recorrente a obrigatoriedade de um recurso do indeferimento tácito, já que, interposta *reclamação* para a Comissão de Revisão em 3/9/98, esta só em 10/12/98 veio a deliberar, sendo desta deliberação que foi interposto recurso contencioso.

Independentemente da configuração doutrinária da natureza do indeferimento tácito - acto administrativo², pressuposto de recurso contencioso³, ficção legal de acto administrativo⁴ - o certo é que através da figura do acto tácito, por via normativa, atribui-se à omissão de manifestação da vontade da autoridade administrativa, a partir de dado

¹ - José Rato Rainha, *in* “Textos Jurídicos – Impostos de Macau”, 1997, defendendo a aplicação destes fundamentos em sede de recurso contencioso fiscal

² - Marcello Caetano, *in* “Manual de Dto Administrativo”, 10ª ed. 476 e 477

³ - André Gonçalves Pereira, *in* “Erro e Ilegalidade no Acto Administrativo”, 85 e segs.

⁴ - Freitas do Amaral, *in* “Curso de Dto Administrativo”, 2002, 336

prazo, um certo sentido, qual seja o do indeferimento da pretensão formulada, o que não deixará de relevar para efeitos contenciosos de impugnação directa.

O indeferimento tácito é um mero expediente destinado a evitar que o administrado fique desarmado face à inércia da Administração e o facto de não se ter usado da faculdade de impugnar contenciosamente o pretense indeferimento tácito que se teria formado sobre o recurso hierárquico interposto para a Comissão de Revisão em 3/9/98, optando por aguardar que fosse proferido acto expresso e que este lhe fosse comunicado, “exactamente porque se trata de uma faculdade, não lhe pode trazer quaisquer consequências negativas, e, designadamente tendo a ficção do indeferimento tácito sido eliminada da ordem jurídica pela prolação de acto expresso, não se vê como o facto de o recorrente não ter reagido contra aquele pretense indeferimento tácito pode pôr em causa a tempestividade do recurso interposto contra este acto expresso”.⁵

Daí que se acompanhe o pensamento do Digno Magistrado do MP nesta instância ao dizer: “Desta forma, não constituindo o indeferimento tácito um verdadeiro acto administrativo, a respectiva impugnação toma-se meramente facultativa, podendo o interessado optar por aguardar que a Administração profira decisão expressa, já que contra ela impende esse dever legal, não se podendo atribuir à eventual omissão do interessado em impugnar o acto tácito dentro do prazo legalmente

⁵ - Ac. do STA de 27/4/95 (Mário Torres, Relator), *in* BMJ 446,333

fixado, o efeito de ter dado origem a uma tácita resolução contra si desfavorável.

A única consequência que pode advir dessa omissão é a de considerar não resolvida a sua pretensão.

Significa isto que, no caso vertente, embora o recorrente não tenha lançado mão da impugnação contenciosa do acto de indeferimento tácito da sua reclamação do acto de fixação do rendimento colectável dentro do prazo que a lei lhe faculta para tal efeito, poderá, não obstante, em sede de recurso contencioso de deliberação expressa, arguir os vícios daquele acto de fixação.

Aliás, ainda que assim se não entendesse, quer-nos parecer que à data em que foi proferida a deliberação -10/12/98- pese embora pudesse considerar-se tacitamente indeferida a reclamação, ainda não tinha, manifestamente, decorrido o prazo de recurso desse acto tácito (formado em 3/10/98, nos termos da própria sentença em causa) que era de 1 ano, de acordo com o disposto na al. d) do n° 1 do artigo 28° da LPTA, pelo que nunca se poderia falar de caso decidido ou resolvido.”

Isto, por se afigurar não fazer sentido impor ao contribuinte a cominação do caso decidido em relação aos vícios procedimentais do acto da Comissão de Fixação, pelo facto de este não ter promovido a impugnação judicial do indeferimento tácito do acto silente. Acto esse, cuja recorribilidade cessou - na pendência do prazo legal (de um ano) de interposição do respectivo recurso contencioso - por via da prolação do acto de indeferimento expresso, do qual, em tempo, se interpôs recurso contencioso de anulação.

O indeferimento tácito não consubstancia uma decisão final tomada no termo do procedimento da impugnação administrativa, antes se configura como uma mera presunção de acto, ou melhor, uma simples ficção legal elidível, unicamente para garantir ao interessado - cuja esfera de direitos e interesses permanece intocada - a abertura de uma nova via impugnatória, designadamente, a contenciosa.

5. Na verdade, obviamente que o interessado não tem que recorrer do acto de indeferimento tácito, podendo esperar que o acto expresso venha a praticar-se e recorrer contenciosamente dele, invocando todos os vícios que alegadamente inquinaram o acto final, a não ser quando o recurso interlocutório seja obrigatório. Cabe aqui a citação daquele mesmo acórdão, mas para reforçar conclusão contrária, no sentido que se vem delineando, qual seja o de que “não funciona, assim no procedimento tributário, na sua pureza, o chamado princípio da impugnação unitária, segundo o qual deveriam reflectir-se no acto tributário final todas as ilegalidades dos actos preparatórios ou actos pressupostos, mas apenas aqueles vícios destes actos prejudiciais dos quais se tenha reclamado ou recorrido autonomamente”⁶.

Na impugnação contenciosa do acto definitivo devem integrar a causa de pedir todos os vícios que inquinam o acto de fixação que precedeu o acto tributário final ou conclusivo do processo gracioso, por aquele prejudicado, tanto mais que aquele acto de fixação não deixou de

⁶ - Cit. Acórdão, pág. 22

constituir um pressuposto ou acto preparatório do acto tributário final, traduzido na deliberação da Comissão de Revisão.

Importando reclamar para a Comissão de Revisão (artigo 44º,nº4 e 46º do RICR) e não sendo obrigatório recorrer do indeferimento tácito pelo não pronunciamento desta Comissão no prazo que a lei prevê para o efeito (30 dias – artigo 46º,nº1) não faria sentido que o Tribunal a *quo* configurasse a possibilidade de subtrair à sua apreciação, os vícios procedimentais do acto pressuposto ou preparatório do acto tributário final do procedimento gracioso administrativo, optando apenas por conhecer dos vícios próprios desse acto conclusivo, conforme sucedeu no caso em apreço. Nem de outra forma se compreenderia, pois que, sendo o fundamento do recurso contencioso a ilegalidade (artigo 81º do RICR), esta ilegalidade reporta-se à “ilegalidade da fixação do rendimento colectável ou da fixação do agravamento à colecta, tendo vindo a jurisprudência do Tribunal Administrativo de Macau a dar uma interpretação extensiva deste conceito de legalidade, de forma a alargar e reforçar as garantias dos administrados”.⁷

Na verdade, mesmo após a interposição do recurso contencioso do indeferimento tácito, pode e deve a Administração praticar um acto expresso, sob pena de, se o não fizer, poder incorrer em responsabilidade civil extra-contratual.⁸

⁷ - José Rato Rainha, *in* “Textos Jurídicos – Impostos de Macau”, 1997, 133 e 135

⁸ - Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho, *in* “Código do Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado”, 510

Pelo que, se, na pendência do prazo de interposição de recurso do acto tácito, mas após o decurso do prazo do art. 46.º, n.º 1 do RICR, sobrevier um acto expresso de indeferimento, cessa a razão de ser da presunção do indeferimento tácito, a qual, uma vez expungida, deixa de poder proceder como fundamento da impugnação, bem como cessa a razão de ser da acção de determinação da prática de acto administrativo legalmente devido .

Com a prolação daquele acto verticalmente definitivo, verificar-se-á até a inutilidade superveniente da lide, com a correspondente extinção da instância, nos termos do disposto nos artigos 287º, alínea e) e 663º, n.º 1, parte final, do Código de Processo Civil aprovado pelo Decreto-lei n.º 44129, de 28 de Dezembro de 1961, aplicáveis por força do artigo 1º da L.P.T.A., ou, alternativamente, a ampliação ou substituição do objecto do recurso nos termos do artigo 51º deste diploma.

Assim, da argumentação acima expendida, conclui-se no sentido de que a Recorrente não tinha, no caso em apreço, o dever de impugnar o acto silente, autonomamente ou em cumulação com a impugnação do acto de indeferimento expresso, para prevenir a constituição do caso resolvido ou caso decidido em relação aos vícios procedimentais do acto da Comissão de Fixação conformador do acto tributário final que o aprovou e manteve na sua configuração original.

6. Defende a Recorrente que tais vícios, relativos à ilegalidade praticada na determinação da matéria colectável ou a errónea quantificação desta, o que imputa à Comissão de Fixação, podem e devem ser apreciados

na sentença que conhecer, a final, do objecto do presente recurso e que nada obsta, a que – atento o facto de o tribunal *a quo* não ter conhecido dos vícios do acto de fixação do rendimento colectável por os considerar prejudicados pela solução dada à questão prévia suscitada pelo Digno representante do Ministério Público – o Tribunal *ad quem* deles conheça.

Como já acima se disse, tal questão terá de ser conhecida por aquele Tribunal, desde logo em nome do princípio e salvaguarda do duplo grau de jurisdição, o que decorre da interpretação *a contrario* do artigo 110º, al. c) da L.P.T.A., sendo esta a interpretação acolhida na jurisprudência e que vai no sentido de que a al. c) do referido artigo só pode querer significar que o Tribunal de recurso não pode conhecer dos vícios que não sejam objecto de análise na sentença recorrida.⁹ É essa, aliás, a solução que resulta do actual disposto no artigo 159º, nº1 do C.P.AC., embora não aplicável ao caso.

Nesta conformidade, resta decidir no sentido da revogação da decisão recorrida na parte em que não conheceu dos vícios atinentes ao acto de fixação do rendimento colectável, notificado por carta expedida em 28/8/98, o que prejudica o conhecimento dos restantes vícios.

*

⁹ -Santos Botelho, *in* “Contencioso Administrativo”, 2002, 4ª ed., 762 e Artur Maurício, Dimas Lacerda e Simões Redinha *in* “Contencioso Administrativo”, 2ª ed., 214

IV - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em **revogar a decisão recorrida na parte em que não conheceu dos vícios atinentes ao acto de fixação do rendimento colectável**, notificado por carta expedida em 28/8/98 e **ordenar que os autos baixem ao Tribunal recorrido para conhecimento desses vícios.**

Sem custas.

Macau, 13 de Março de 2003,

João A. G. Gil de Oliveira (Relator) – Chan Kuong Seng – Lai Kin Hong

Magistrado do M°. P°. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho