Processo n.º 127/2001

Data do acórdão: 2003-04-10

(Recurso jurisdicional)

Assuntos:

- objecto do recurso jurisdicional
- anulação do acto insuficientemente fundamentado

S U M Á R I O

1. O objecto do recurso jurisdicional é limitado pelas conclusões da respectiva alegação.

2. A insuficiência da fundamentação do acto gera a anulabilidade do mesmo a nível de vício de forma por falta de fundamentação.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 127/2001

(Recurso jurisdicional)

Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de Macau

Recorrido: Sociedade “A”

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

1. Por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo de Macau no respectivo processo n.º 5/2000-CF, foi julgado, com base nos seguintes elementos fácticos dados por assentes, provido o recurso contencioso de anulação, então interposto por aí melhor identificada sociedade “A”, da deliberação nomeadamente de manutenção do rendimento colectável de MOP\$43.669.561,00 (quarenta e três milhões, seiscentas e sessenta e nove mil, quinhentas e sessenta e uma patacas) para o exercício de 1994 dessa sociedade, tomada em 21 de Setembro de 1999 pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de Macau:

1.º - A sociedade então recorrente constituiu, em 28/10/81, uma sucursal em Macau, cuja denominação em inglês era "B", posteriormente alterada para "C" (cfr. o doc. de fls. 14 a 17 dos autos);

2.º - Essa sucursal encontrava-se inscrita na Direcção dos Serviços de Finanças de Macau (DSF) como contribuinte do Grupo A, sob o n.º 1031910 (cfr. o doc. de fls. 29 do processo administrativo);

3.º - A sucursal apresentou, em 28/06/95, a sua declaração M/1 do rendimento colectável relativo ao exercício do ano 1994 (cfr. o doc. de fls. 29 a 40 do processo administrativo);

4.º - Essa declaração e seus anexos foram verificados e examinados pelo Sr. D, contabilista auditor inscrito na DSF (cfr. o doc. de fls. 32v do processo administrativo);

5.º - Em 16/06/98, a sucursal fechou o seu estabelecimento em Macau (cfr. o doc. de fls. 18 dos autos);

6.º - Em 08/07/98, a sociedade cancelou a inscrição da sua sucursal (cfr. o doc. de fls. 19 dos autos);

7.º - Em 11/06/99, a DSF enviou, por fax n.º XXX, ao Sr. D, o ofício n.º 159/DCI/DIFT/TV (doc. de fls. 49 a 50 do processo administrativo), que se dá por integralmente reproduzido;

8.º - Em 25/06/99, o senhor D respondeu a esse ofício (cfr. o doc. de fls. 52 do processo administrativo);

9.º - Em 29/07/99, a DSF enviou, por fax n.º XXX, ao Sr. D, o ofício n.º 174/DCI/DIFT/TV (doc. de fls. 47 a 48 do processo administrativo), cujo teor se dá por reproduzido integralmente;

10.º - Em 20/08/99, o chefe do DCI da DSF proferiu o seguinte despacho: “Ao abrigo no N.º 3 do Art. 36º do RICR fixo o rendimento colectável em MOP\$ 43,669,561” (cfr. o doc. de fls. 28 do processo administrativo);

11.º - Em 27/08/99, o Sr. D entregou à DSF os elementos solicitados por esta através do ofício de 11/06/99 (cfr. o doc. de fls. 53 a 74 do processo administrativo);

12.º - Por carta registada em 27/08/99, o chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária (DAIJTA) da DSF mandou enviar a notificação M/5 do resultado da fixação do rendimento colectável (cfr. o doc. de fls. 20 a 21 do processo administrativo);

13.º - Em 03/09/99, a DSF recebeu a reclamação deduzida pelo representante da sucursal da sociedade então recorrente em HONG KONG (doc. de fls. 19 e verso do processo administrativo);

14.º - Essa reclamação foi indeferida (doc. de fls. 25 a 29 dos autos);

15.º - Por carta registada em 29/10/99, a DSF enviou a notificação n.º 241844/98/DAIJ/CRB/99 (cfr. fls. 25, *ex vi* do doc. de fls. 32 dos autos);

16.º - A notificação da deliberação recorrida é acompanhada de Informação n.º 121/99-DIFT (doc. de fls. 30 a 31 dos autos).

Sendo certo que desses elementos, foram retirados seis como essenciais pelo Tribunal *a quo*, a saber:

- (1) - O pedido de elementos adicionais pela DSF foi em 11/06/99;

- (2) - A resposta ao pedido pelo contabilista foi em 25/06/99;
- (3) - Foi fixado o rendimento colectável em 20/08/99;
- (4) - A entrega (pelo contabilista) dos elementos pedidos foi em 27/08/99, e nesse mesmo dia, foi enviada pela DSF a notificação do M/5, referente à fixação do rendimento colectável;
- (5) - Foi apresentada uma reclamação em 03/09/99;
- (6) - Foi indeferida a mesma em 21/09/99.

(Cfr. o teor em causa da sentença recorrida, a fls. 130 a 132 dos autos).

Inconformada com a supramencionada sentença anulatória da sua deliberação, veio dela recorrer jurisdicionalmente para este Tribunal de Segunda Instância (TSI) a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, através da correspondente minuta de recurso, aqui autuada e registada como sendo de processo n.º 127/2001.

Assim concluiu a Comissão ora recorrente as alegações do seu recurso (cfr. fls. 170 a 173 dos autos):

– **I.^a** Vem o presente recurso interposto da douda sentença que julgou procedente o recurso interposto pela contribuinte e, conseqüentemente, anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, datada de 21 de Setembro de 1999 e notificada por registo postal expedido em 29 de Outubro de 1999, que deliberou manter o rendimento colectável de MOP\$43.669.561,00 (quarenta e três milhões,

seiscentas e sessenta e nove mil, quinhentas e sessenta e uma patacas), para o exercício de 1994;

– 2.^a O Tribunal *a quo* deu como provado o vício de forma, por não existirem elementos bastantes, capazes e aptos a basear a decisão de não aceitar os elementos apresentados. Considerando não existir fundamentação suficiente do acto recorrido;

– 3.^a No que se refere à situação factual é entendimento do Tribunal *a quo*, na falta ou insuficiência de elementos fornecidos pelo contribuinte ou pessoa para este efeito indicada, há-de proceder ao exame à escrita, já que o artigo 40.º do RICR (Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos) fala de “deve solicitar”;

– 4.^a Posição com a qual não podemos concordar uma vez que se considera que a alínea a) do artigo 40.º do RICR prevê, excepcionalmente, a possibilidade de, paralela e alternativamente ao dever de solicitar exame à escrita pela entidade competente, poder a Administração Fiscal utilizar a faculdade previstas no n.º 3 do artigo 36.º do RICR, ou seja, aplicar as regras de fixação próprias dos contribuintes do Grupo B, na falta ou insuficiência das declarações dos contribuintes do Grupo A;

– 5.^a Salvo melhor opinião, qualquer outro entendimento é susceptível de esvaziar o conteúdo do n.º 3 do artigo 36.º do RICR e proceder a uma interpretação incorrectamente restritiva do preceituado no artigo 40.º;

– 6.^a Não podendo, igualmente, deixar de manifestar o nosso desacordo com o entendimento do Tribunal *a quo* no que se refere à falta de fundamentação do acto da Comissão de Revisão, uma vez que;

– 7.^a A fundamentação de um acto administrativo, tal como ensina o Prof. Freitas do Amaral, “*é a enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo*” (in *Direito Administrativo*, III, pág. 124);

– 8.^a Apesar de o padrão a ter em conta ser o do destinatário normal é, no entanto, jurisprudência pacífica, nomeadamente por parte do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, que não nos podemos abstrair da situação concreta do interessado e da sua possibilidade real de compreender os motivos da decisão, de modo a ficar habilitado a defender conscientemente os seus direitos e interesses legalmente protegidos - entendimento também seguido pelos Tribunais de Macau, cfr. sentença do Tribunal Administrativo no processo n.º 236/99;

– 9.^a O teor da deliberação da Comissão de Revisão é capaz de justificar a decisão tomada, uma vez que, tendo em conta que os elementos necessários à decisão foram solicitados contribuinte, o que significa que eram por ela conhecidos, permitindo-lhe, conscientemente, alcançar o seu conteúdo, uma vez que, não sendo exaustiva, reúne os elementos bastantes para aferir da sua validade;

– 10.^a Não se vislumbrando em que termos foi precludido o dever de fundamentação;

– 11.^o Acresce que, da leitura da sentença apenas se consegue vislumbrar a procedência de um vício – o vício de forma, por falta de fundamentação da deliberação da Comissão de Revisão – não se compreendendo, portanto, a que se refere o Meritíssimo Juiz “*a quo*”,

quando julga o recurso procedente por provado que a mesma padece de “*vícios acima apontados*”;

– 12.º O que demonstra uma patente discrepância entre o conteúdo da sentença, nomeadamente na identificação dos vícios e a conclusão final.

Por esses termos, pediu a revogação da sentença recorrida em conformidade.

Contra-alegou a sociedade ora recorrida, que concluiu a sua contra-minuta de seguinte modo (cfr. fls. 182v a 184v dos autos):

I - A entidade recorrida, ora recorrente, fundamenta o seu recurso na convicção que a decisão de aplicar as regras de fixação do rendimento colectável do Grupo B, à ora recorrida contribuinte do Grupo A está devidamente fundamentada e que, também a deliberação da Comissão de Revisão é capaz de justificar a decisão tomada;

II - Decisão essa que se deveu à impossibilidade do contribuinte em fornecer os elementos que havia solicitado;

III - Ora, a fim de se poder analisar os fundamentos do presente recurso é necessário ter presente diversos factos;

IV - Desde logo, que a sucursal de Macau da ora recorrida que havia sido constituída em 28 de Outubro de 1981, foi cancelada em 8 de Julho de 1998;

V - Antes porém, em 17 de Junho de 1998, a referida sucursal procedeu ao cancelamento do seu (único) estabelecimento junto da DSF;

VI - Ou seja, a partir de 8 de Julho de 1998 deixou de existir juridicamente a sucursal de Macau da ora recorrida, a qual perdeu a personalidade judiciária que detinha até àquela data, sendo certo que personalidade jurídica nunca teve;

VII - Por aviso postal expedido em 27 de Agosto de 1999 a DSF procedeu à fixação adicional do rendimento colectável da sucursal da ora recorrida referente ao exercício de 1994;

VIII - Tal notificação, porém, em vez de ter sido efectuada à sociedade ora recorrida como a lei obriga, foi efectuada (para a morada do, e, assim) ao auditor da extinta sucursal;

IX - Porém, tal notificação deveria ter sido efectuada por aviso postal enviado para a sede da ora recorrida, no Japão, nos termos do n° 5 do art° 43° do RICR e dos artigos 65° e 72°, al. b), do CPA;

X - Ou, caso assim se não entendesse, deveria ter-se cumprido o disposto no n° 4 do art° 3° do DL16/84/M que impunha a afixação do conteúdo da notificação em edital, o que não se verificou;

XI - Assim, a entidade recorrida, ora recorrente, assenta em pressuposto de facto errado quando refere ter notificado ou solicitado esclarecimentos ao contribuinte;

XII - É ilegal a decisão de aplicar a um contribuinte do Grupo A, as regras de fixação do rendimento colectável dos contribuintes do Grupo B, sem que a mesma seja precedida de um pedido de esclarecimentos;

XIII - No caso dos presentes autos, verifica-se que, numa fase antecedente à fixação adicional, a DSF, através do ofício n° 159/DCI/DIFT/TV, datado de 9 de Junho de 1999, solicitou ao auditor da

extinta sucursal, e em representação desta, o envio dos elementos relativos aos juros financeiros;

XIV - O auditor, não obstante não ter qualquer legitimidade ou poder para representar a sucursal, até pelo simples facto de a mesma não mais existir, informou, em 25 de Junho de 1999, a DSF desse facto;

XV - Mais informou, que todos os documentos haviam sido enviados para a sucursal da recorrente de Hong Kong, pelo que seria necessário algum tempo para os reunir;

XVI - Aproveitando-se precisamente desta última informação, a DSF procedeu de imediato à fixação adicional do rendimento colectável da sucursal, sem que a mesma tenha sido minimamente fundamentada, em clara violação do disposto no n.º 2 do art.º 41.º do RICR, sendo pois anulável nos termos dos art.ºs 114.º e 116.º do CPA então aplicável;

XVII - O auditor da extinta sucursal, após ter sido notificado dessa fixação entrou em contacto com o representante da sucursal da ora recorrida de Hong Kong, o qual, em 3 de Setembro de 1999 apresentou uma reclamação;

XVIII - Fê-lo, porém, sem se encontrar munido dos poderes necessários para representar a sociedade ora recorrida, pelo que a reclamação foi apresentada por quem não tinha legitimidade ou poderes para o efeito;

XIX - Pelo que a DSF nem sequer deveria ter admitido ou analisado o conteúdo da reclamação (atento também o disposto no art.º 135.º do CPA aplicável);

XX - E, se o signatário da reclamação agiu como gestor de negócios da ora recorrida, como defende a DSF, ora recorrente, então a reclamação era ineficaz em relação à gestida, nos termos do disposto no artº 471º e 268º, nº1, do Código Civil de 1966, então aplicável, pelo que a DSF não poderia apreciá-la mas apenas fixar prazo para a sua ratificação (nº3 do artº 268º do mesmo Cód. Civil);

XXI - Porém, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (CRICR), não só conheceu a reclamação, como deliberou indeferi-la, mantendo a fixação adicional do ICR de 1994 e ordenando o agravamento em 1% a título de custas;

XXII - Tal deliberação, objecto do recurso interposto pela ora Recorrida, veio a ser anulada pela sentença ora posta em crise pela DSF, uma vez que não se encontra minimamente fundamentada, padecendo assim de vício de forma;

XXIII - Padece igualmente do vício de violação de lei, pois assenta em pressupostos de facto e de direito errados, desde logo em virtude de a contribuinte não ter sido notificada de nada, ao longo de todo o processo tributário, tendo sido violadas em consequência inúmeras disposições legais, nomeadamente do artº 62º, nºs 1 e 2, al. a), e 40º, nº 1, al. a), conjugado com o nº 3 do artº 36º, todos do RICR, e artº 65º do CPA ou, se assim se não entender, nº 4 do artº 3º do DL nº 16/84/M, e artºs 3º, 4º, 5º, 8º e 72º, al. b) do CPA;

XXIV - Sendo o acto praticado pela Comissão nulo ou, pelo menos, anulável, deverá ficar igualmente sem efeito, por nulidade ou

anulabilidade nos mesmos termos legais, a deliberação respeitante ao agravamento de 1% do rendimento colectável fixado a título de custas;

XXV - De resto, como se referiu e se demonstrou já, a DSF nem sequer deveria ter conhecido a referida reclamação, dando-se por integralmente reproduzida a matéria anteriormente invocada quanto a este ponto;

XXVI - Só nos casos que for manifesto que o objectivo da reclamação é manifestamente dilatatório, é que é legítimo à Comissão de Revisão do ICR, agravar o rendimento colectável a título de custas.

Com isso, opinou pela manutenção da sentença recorrida, com negação de provimento ao recurso ora interposto pela Comissão recorrente.

Oportunamente, emitiu o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância o seu douto parecer a fls. 200 a 202 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso.

Corridos os vistos pelos Mm.ºs Juízes-Adjuntos, cumpre, pois, decidir.

2. Para o efeito, é de considerar, de antemão, todos os elementos fácticos tidos por assentes pelo Tribunal recorrido na sentença ora sob recurso, já atrás referidos na íntegra no ponto **1** do presente acórdão, e até não questionados pela Comissão ora recorrente.

Sendo certo que a deliberação de 21 de Setembro de 1999 da mesma Comissão, mormente referida naqueles elementos factuais, tinha, nomeadamente, o seguinte teor (cfr., *maxime*, o teor de fls. 26 dos autos, que corresponde ao de fls. 10 do processo administrativo apensado, e *sic*):

<<[...]

Analisada a reclamação interposta pela contribuinte [...], verifica que efectivamente foram trazidos ao processo os documentos a que se refere a reclamação mas analisados os mesmos não comporta qualquer tipo de informação relevante para os factos que a Direcção dos Serviços de Finanças pretendia apurar. Em face disso e nos termos da al. a) do artº 40º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, conjugado com o nº 3 do artº 36º, houve de proceder à fixação do rendimento colectável pelas regras do grupo B. Para esse efeito, foi elaborada informação Nº 121/99/DIFT, de 13/08/99, que se dá aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais e da qual se junta a cópia anexa à presente deliberação que a considera como sustentação correcta do acto de fixação.

Termos em que se delibera **manter o rendimento colectável de \$43.669.561,00 (quarenta e três milhões, seiscentas e sessenta e nove mil, quinhentas e sessenta e uma patacas) para o exercício de 1994.**

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

[...]

[...]

[...]

[...]

Direcção dos Serviços de Finanças, em Macau, aos 21 de Setembro de 1999.

A Comissão de Revisão “B”

O Presidente

O Vogal

O Vogal

(assinatura)

(assinatura)

(assinatura)

(...)

(...)

(...)>>

Enquanto da Informação n.º 121/99 – DIFT, de 13 de Agosto de 1999, aludida nessa mesma deliberação, consta, na sua essência, o seguinte (cfr. o teor da tradução portuguesa dessa informação a fls. 197 a 198 dos autos e *sic*, cuja versão originalmente em chinês e considerada na decisão recorrida pelo Tribunal *a quo* consta de fls. 30 a 31 dos autos, as quais, por sua vez, correspondem às fls. 14 a 15 do processo administrativo):

<<[...]

Em relação à insuficiência das declarações do contribuinte, AOKI CORPORATION CO. LTD. (contribuinte n.º 81031910), do imposto complementar do ano 1994, a presente Direcção dos Serviços enviou, pelas duas vezes, os ofícios para o contabilista constituído pelo mesmo contribuinte com o objectivo de nos fornecer as informações detalhadas (cujo teor ver o anexo), todavia, através da carta enviada pelo mesmo contabilista, a nossa Direcção foi informada de que a referida companhia parou o seu exercício desde o ano 1998, por isso, a maior parte dos dados não se encontra arquivada em Macau, ou seja, se encontra insuficiente, além disso, para pô-los em ordem e enviá-los para Macau é necessário vários meses,

portanto, não nos é possível fornecer os dados requisitados dentro do prazo fixado. Uma vez que os dados apresentados pelos contribuintes não estão suficientes, isto faz com que a Divisão de Inspeção e Fiscalização Tributárias não pudesse determinar o lucro tributável dessa Companhia. Ao abrigo do disposto do n.º3 do art.º36 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos : “Na insuficiência das declarações dos contribuintes do grupo A poderá o chefe da Repartição de Contribuições e Impostos, terminar-lhes o rendimento colectável ou deferir tal fixação para a Comissão de Fixação.”

Nestes termos, sugerimos que se proceder pela remissão, “a apreciação efectuada nos termos da estipulação (critério 200) do rendimento colectável para os contribuintes do grupo B”, o seu rendimento colectável é contado na forma seguinte :

	A forma de cálculo do rendimento tributável
	$\$20,000,000 \times 5.5\% = \$1,100,000$
Ano 1994	$\$709,492,680 \times 6.0\% = \$42,569,561$
	$\$1,100,000 + \$42,569,561 = \$43,669,561$

[...]>>

3. Ora, a nível de direito, urge relembrar que o Tribunal recorrido conheceu e decidiu do recurso contencioso então interposto pela sociedade ora recorrida de seguinte maneira:

<<[...]

I. QUESTÃO PRÉVIA – PROBLEMÁTICA EM TORNO DA NOTIFICAÇÃO:

Nos autos, a recorrente suscitou como *questão prévia*, a falta de notificação com dois fundamentos:

- a) - Tanto a notificação de fixação do rendimento colectável como a da deliberação recorrida não foram remetida à ora recorrente, mas apenas ao auditor da sucursal extinta, pelo que são "**nulas**"; e
- b) - Aquela notificação não continha qualquer fundamentação (*vide.* as XVI a XVIII e a XXII conclusões da petição).

Vejamos de imediato se lhe assiste razão ou não.

Tecnicamente faladas, as *questões prévias* (*em sentido técnico-jurídico*) reportam-se às que, uma vez julgadas procedentes, obstem ao conhecimento do mérito da causa. Nestes termos, parece-nos que a *falta de notificação* não podem constituir *questões prévias* em sede de recurso contencioso, visto que:

1) Em primeiro lugar, é regra geral que o recurso contencioso é de mera legalidade (art.20º do CPAC); a **notificação, como acto integrativo, só afecta eficácia do acto**, mas nunca interfere com a sua validade (*Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho: Código do Proce-dimento Administrativo de Macau, pág. 412*). Assim, a falta de notificação poderia ser questão prévia nos processos de execução, todavia, não pode sê-lo nos de recurso contencioso, na medida em que, neste domínio ela é impossível obstar ao conhecimento do mérito.

2) Em segundo, quando a notificação constitui formalidades essenciais, cuja falta gera o vício de forma na modalidade de preterição de formalidades essenciais,

e nesta medida, a falta de notificação já integra nas causas invalidantes dos actos subsequentes (*autores e ob. cits., págs. 414 a 416*), mas não questão prévia.

3) Em terceiro, perante uma notificação que não continha qualquer fundamentação, o interessado pode e deve lançar mão dos meios mais apropriados de ataque nos termos legalmente fixados (art.27º nº2 do CPAC e arts.64º e 65º do actual CPA).

Com estas notas básicas, vejamos o que se passa no caso *sub judice*.

a) É certo que, ao declarar a cessação definitiva da actividade comercial em Macau, a sucursal/recorrente não deixou EXPRESSAMENTE à DSF o endereço (novo) para envio de avisos e conhecimentos (cfr. doc. de fls. 18 verso dos autos), mas esta irregularidade deveria ser detectada pela Administração e deveria ser logo exigido este elemento, ao receber a respectiva declaração, nomeadamente para facilitar o cumprimento da ordem prescrita no artigo 53º/2 do RICR. Mas não foi isto que ocorreu.

b) Por outro lado, parece, e tudo leva assim a pressupor-se, que a Administração convencia que a contribuinte/recorrente (sucursal) pudesse ainda ser contactada, nomeadamente através do seu contabilista-auditor, embora fosse de crer que a contribuinte viria deixar de ser cliente deste último, por deixar de comerciar em Macau e conseqüentemente deixar de ter sentido continuar a "*contratar*" um contabilista.

Porém, é de supor-se também que essa relação entre o contabilista e a contribuinte se mantinha ainda durante algum tempo, embora incerto, por aquele haver-de tratar ainda dos demais assuntos ligados à contribuinte no âmbito de funções que lhe estavam cometidas. Pois, não é possível no momento em que cessa uma actividade comercial acabar-se imediatamente com todas as relações

comerciais e extra-comerciais. Ora, no presente caso, o contabilista mantém efectivamente alguns elementos tangentes à sua ex-cliente, por exemplo, o endereço de contacto com a sua sucursal em Hong Kong.

c) Resta saber que *papel* é que o contabilista assume nesta relação triangular - *entre a contribuinte, a Administração Fiscal e o contabilista* - e em que circunstância é que este último foi chamado para intervir na relação jurídico-fiscal entre aqueles dois primeiros.

Os elementos constantes dos autos demonstram claramente que o contabilista foi "provocado" para intervir, por ter recebido um ofício da DSF pelo qual esta pediu elementos relativos à contribuinte. Aquele, perante este pedido, uma de duas posições possíveis, ou não ligar simplesmente, ou canalizar o pedido para a contribuinte se tivesse meios suficientes para esta finalidade. Foi esta última optada pelo contabilista, transmitindo o pedido para a sucursal da contribuinte em HK. Mas é de sublinhar que inexistente nenhuma norma que imponha ao contabilista este dever, o que este fez partiu de uma posição de colaboração com a Administração Fiscal.

Estas passagens foram comunicadas pelo contabilista-auditor à Administração Fiscal (*fls. 23 dos autos*). Esta, ao saber estas passagens, deveria logo solicitar ao contabilista elementos pertinentes, tais como: se o contabilista continua a ser ou não representante da contribuinte; pedir o endereço (incluindo telefone, fax ...etc) da contribuinte (ou sucursal em HK), porque sabia perfeitamente que, no futuro, ela tinha que contactar com a contribuinte, nomeadamente para efeitos de notificação do resultado de fixação. Porém, a Administração Fiscal não assim agiu.

Este raciocínio é muito simples e vale para a generalidade de situações, porque estamos perante uma circunstância em que a Administração vai impôr deveres a

uma determinada pessoa, só quando o destinatário toma conhecimento efectivo do dever é que poderá cumprí-lo. Se a Administração pretendesse enviar uma carta para A, mas enviou para B, e este veio comunicar a remetente que foi entregue a A e pedia que ficasse à espera da resposta. A Administração, em nome de boa gestão, deveria procurar o meio de contado com B junto de A para *repetir a notificação*, a fim de ter a certeza que o destinatário tenha conhecimento do dever imposto e também para evitar outros problemas.

d) Ora, no caso, a Administração simplesmente ficava à espera, o que não deixaria de representar uma omissão e negligência (até indesculpável). Pois, se a sucursal de HK viesse a dizer que não teria recebido tal mensagem transmitida, quem é que teria de provar que ela recebeu efectivamente o pedido de elementos adicionais? Continuará ser a Administração Pública!! Isto é regra dourada!

e) Mas, no caso em apreciação, por sorte é que a contribuinte veio apresentar à Administração Fiscal os elementos pedidos, embora com atraso de alguns meses, o que significa que recebeu efectivamente o pedido da DSF, transmitido pelo contabilista, com o que fica dispensada a discussão da questão da prova da recepção efectiva da comunicação.

f) Mas o problema melindroso transmude para um outro plano, para o plano em que se procura saber se *é legítimo ou até legal*, antes de receber e apreciar os elementos anteriormente pedidos, a Administração proceder à fixação do rendimento colectável, alegando que o tempo necessário para os apresentar era muito longo, e, *quais consequências jurídicas que possam resultar*.

g) Ora, o ilustre mandatário entende que é **nula** a notificação, mas não chegou a explicar como é que chegou a esta conclusão, limitando-se a afirmar e reafirmar, em várias passagens dos articulados a "VIOLAÇÃO DA LEI",

"NULIDADE", sendo incapaz de indicar uma norma que expressamente sanciona com esta consequência jurídica. Mesmo que entenda que a situação, não caia nas situações tipificadas no artigo 114º/2 do CPA, mas na cláusula aberta do nº 1 do citado normativo, mas certo é que o ilustre mandatário não foi possível explicar com que critério é que chegou à conclusão da **nulidade!**

h) Pelo que, o simples facto de a Administração Fiscal não comunicar directamente à contribuinte, mas sim através de um terceiro, e aquela vir adaptar uma atitude comprovativa da recepção da comunicação, não vemos como é que pode sancionar esta situação com a consequência de nulidade, ou anulabilidade (*só por motivo desta comunicação indirecta, situação diferente é a em que existem outros vícios*).

Quanto muito, estamos perante uma irregularidade de notificação, por esta não ter lesado, de modo irreparável o interesse público. Pelo contrário, está assegurada a finalidade subjacente ao acto notificativo que visa trazer ao conhecimento do destinatário um determinado evento ou ocorrência; situação diferente é aquela em que o destinatário viesse a dizer que não recebia a respectiva notificação, hipótese em que seria ineficaz a decisão "notificanda", logo unsuspectível de execução.

i) Pelo exposto, é de julgar improcedente o argumento da contribuinte/recorrente neste aspecto, quando entende que a notificação é nula.

***.

II. PLANO DO MÉRITO DO RECURSO.

Ao iniciarmos debruçar sobre as questões de mérito, importa ver, antes de mais, os argumentos aduzidos pela recorrente.

Nas conclusões iniciais, a recorrente aduziu os seguintes argumentos:

1º- Após o cancelamento, a sucursal perdeu a personalidade jurídica;

2º- O ex-auditor da sucursal não tem legitimidade ou poder para representá-la desde a sua extinção;

3º- A reclamante, sucursal da recorrente em Hong Kong, não tinha poder nem legitimidade para representar a dita sucursal extinta;

4º- A informação subjacente à deliberação recorrida encontra-se eivada de erro no pressuposto de facto;

5º- Não se tendo solicitado elementos à recorrente, é ilegal a decisão de tributar a sucursal de Macau segundo as regras do G-B;

6º- Não tendo a reclamação sido apresentada por quem tinha poderes e legitimidade, é ilegal o agravamento a título de custas que a Comissão de Revisão deliberou.

Tais argumentos encontram englobados e desenvolvidos nas conclusões finais:

1º- Recaida sobre uma reclamação deduzida por quem não tinha poderes nem legitimidade para tal efeito, a deliberação é **nula** e **ineficaz** em relação à recorrente;

2º- A deliberação padece do **vício de forma** traduzido na total omissão de formalidade essencial (falta de notificação da fixação adicional);

3º- A deliberação padece do vício de violação de lei, por ter apreciado uma pretensão deduzida por quem não tinha poderes nem legitimidade para o efeito;

4º- A omissão de notificação impediu a recorrente de interpor a sua reclamação, e assim, viola os seus direitos fundamentais nos arts.60º e 12º do CPA então aplicável e 268º da Constituição;

5º- O processo tributário e a deliberação em crise são nulos, por incidirem sobre a sucursal extinta;

6º- Não se tendo solicitado elementos à recorrente, é ilegal a decisão de tributar a sucursal de Macau segundo as regras prescritas para os contribuintes G-B;

7º- **É irrazoável o prazo marcado de 10 dias para fornecer os elementos solicitados;**

8º- Assentada em pressupostos de facto e de direito errados, a deliberação padece de **violação de lei.**

Que a verdade seja dita, o Tribunal tem alguma dificuldade em perceber a parte conclusiva dos arcticulados da recorrente, que tem uma extensão maior do que a parte fundamentadora, não tendo sido apresentado uma conclusão em síntese, isto por um lado, por outro, também não foi possível indicar concretamente o vício (em termos de Direito Administrativo) de que cada acto padece, limitando-se a afirmar NULIDADE, INEFICÁCIA, VIOLAÇÃO DA LEI. Isto é, meter tudo no mesmo saco, pois, violação da lei é tudo! E depois, toca vários pontos e perde o centro.

Por outro lado ainda, confunde-se a questão de mérito com a de legalidade. Por exemplo, a recorrente entende que o prazo de 10 dias para resposta é um período de tempo curto e logo é irrazoável. Mas, isto é manifestamente uma questão de mérito, por se tratar de saber é razoável ou não é e em princípio, o Tribunal está verdade de o conhecer, salvo se isto ultrapassar o âmbito de mérito e invadir o de legalidade.

Feita esta nota e tentado interpretar o raciocínio conclusivo da recorrente, embora com esforços excessivos, as questões suscitadas são essencialmente as seguintes:

- 1) - Falta de fundamentação da decisão e deliberação;

- 2) - (I)Legitimidade da reclamante administrativa;
- 3) - Personalidade tributária da extinta sucursal;
- 4) - (I)Legalidade do agravamento de 1 % à colecta.

A) - Falta de fundamentação decisão e deliberação:

Ora, na sequência do raciocínio acima desenvolvido, cumpre analisar a seguinte situação: quando recebida a resposta do contabilista (informar que o pedido só poderia ser satisfeito até Agosto), a Administração Fiscal não disse sim nem não, mas procedeu à fixação do rendimento colectável segunda as regras de fixação dos contribuintes do Grupo B, ao abrigo do disposto no artigo 36º/3 do RICR.

Ao agir desta maneira, a Administração Fiscal invocou os argumentos constantes de fls. 30 e 31, cujo teor se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

Ora, como os contribuintes do Grupo A são obrigados a ter uma contabilidade devidamente organizada, que deve traduzir o lucro efectivamente obtido no período fiscal a que a mesma se reporta (artigos 4º e 19º/1 do RICR), os primeiros elementos de que a entidade competente para fixação do rendimento colectável deveria lançar mão eram justamente esses dados contabilísticos.

Dos autos resultam, mormente do documento de fls. 30 e 31 (Informação => Parecer => Despacho), que a Administração Fiscal fez apelo ao artigo 36º/3, fundamentando a sua posição com dois argumentos:

- (1) - *Impossibilidade de fornecer, no prazo fixado e pelo contabilista auditor, elementos esclarecedores anteriormente pedidos;*
- (2) - *Insuficiência de elementos fornecidos pela própria contribuinte.*

Com estes argumentos a Administração Fiscal invocou as regras da fixação do rendimento colectável do grupo B (*artigo 36º/3 do RICR*), o que obviamente tem de ser feito em obediência a determinados passos sequenciais:

- a) Primeiro, basear-se em elementos seguros que permitam saber a diferença entre os proveitos e os custos obtidos pelos contribuintes;
- b) Na falta ou insuficiência de elementos fornecidos pelo contribuinte ou pessoa para este efeito indicada, há-de proceder ao **exame à escrita**, já que o artigo 40º fala de "**deve** solicitara realização de exame à escrita...";
- c) Se falharem as duas primeiras hipóteses, lançar-se-á mão do **método indiciário** (artigo 19º/2-última parte).

Conforme o conteúdo exarado no documento de fls. 30 a 31 dos autos, ou seja, o papel que documenta o procedimento tributário desde a elaboração da respectiva informação, o parecer e o despacho decisivo, tudo desmontra que não foi determinado o recurso ao *exame à escrita*, nem outras diligências pertinentes para recolha de informações tributárias, visto que, a Administração Fiscal, parte, e tudo aponta para esse sentido, do pressuposto de que, como a contribuinte não entregou "nada" até então, ela poderia decidir à sua maneira. Para este efeito, foram invocadas as razões acima transcritas (até ao momento da fixação do rendimento colectável), cujo teor essencial é:

"Ao abrigo do disposto no artigo 36º/3 do RICR (" Na falta ou insuficiência das declarações..."), propõe-se seguir a regra 220 aplicável aos contribuintes do Grupo B para fixar o rendimento colectável (vidé o documento de fls. 43 do P.A), cujo cálculo se processa da seguinte maneira:

1994

Cálculo do rendimento colectável

$$\$20,000,000 \times 5.5\% = \$1,100,000$$

$$\$709,492,680 \times 6.0\% = \$42,569,561$$

$$\$1,100,000 + \$42,569,561 = \$43,669,561"$$

Perante este quadro fáctico, pergunta-se, será um destinatário normal ou razoável pode compreender a razão de ser dos cálculos efectuados pela Administração Fiscal?

Obviamente nenhuma dúvida existe quanto ao dever de fundamentar o acto tributário. A lei tributária é muito clara: a decisão que fixar o rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte, deve ser fundamentada (artigo 47º/2 do RICR). Na verdade, em todos os actos de fixação de rendimentos terão de ficar claramente indicados os fundamentos da decisão fixadora, para que o contribuinte e a Administração, quando em conflito, possam exercer a esse respeito a plenitude dos seus direitos.

Aliás, certa corrente doutrinária no domínio do Direito Tributário principia a defender, contrariamente ao que acontece com os demais actos administrativos, que o dever administrativo de fundamentação dos actos tributários constitui mesmo um verdadeiro direito subjectivo do contribuinte (*Saldanha Sanches, A Qualificação da Obrigação Tributária, Lisboa 2000, pág.340*).

A indicação suficiente de fundamentos tem o duplo fim de dar não só a conhecer aos interessados as razões ou motivos por que se decidiu em determinado sentido, permitindo-lhes, assim, ao impugnarem, quando legalmente possível, a decisão proferida, criticar e refutar os seus fundamentos, mas ainda o de estimular a uma conclusão mediana, com maiores probabilidades de justiça e de acerto.

Se a decisão do Chefe do Departamento da Repartição de Contribuições e Impostos não esclarece suficientemente a motivação e as bases fácticas (porventura justificável sob determinado prisma, por não ter ainda na mão elementos necessários e pedidos), muito menos é a deliberação, verdadeiro objecto deste recurso, já que, quando a Comissão se reuniu, a contribuinte já entregou os elementos pedidos. Porém a Comissão limitou-se, na sua deliberação sobre a reclamação apresentada, a dizer o seguinte:

"Analisada a reclamação interposta pela contribuinte supra referenciada, verifica que efectivamente foram trazidos ao processo os documentos a que se refere a reclamação, mas, analisados os mesmos não comporta qualquer tipo de informação relevante para os factos que a DSF pretendia apurar. Em face disso e nos termos da alínea a) do artigo 40º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, conjugado com o nº 3 do artigo 36º, houve de proceder à fixação do rendimento colectável pelas regras do Grupo B. Para esse efeito, foi elaborada informação N° 121/99/DIFT, de 13/08/99, que se dá aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais e da qual se junta a cópia anexa à presente deliberação que a considera como sustentação correcta do acto de fixação." (*sic*)

Agora, se a "*decisão orginária*" não chegou a explicar o itenário cognitivo do raciocínio percorrido até à prolação do resultado, como pode dizer-se que a "deliberação provocada" conseguiu suprir essa falta quando nesta se reproduz os "fundamentos" daquela? Mais, o que se deliberou foi sobre a reclamação apresentada e, nesse momento, o colégio já detinha todos os elementos apresentados pela reclamante (fls. 52 a 74 do P.A), mas mesmo assim, o colégio afirmou somente que estes não comportam qualquer tipo de informação relevante para os factos que a DSF pretendia apurar. Pergunta-se, a que se refere essa

"informação relevante"? Quais factos que a DSF pretendia apurar? Esta disse igualmente que analisou os documentos apresentados. Porém, questionamos, como foi feita essa análise? Qual foi critério seguido? Fica pendente todo este conjunto de dúvidas!

É que não existe uma diferença substancial ao nível da justificação, entre a "decisão originária" e a "deliberação provocada", mas quanto aos elementos que servem para decidir, é muito diferente a realidade em que foi tomada a "decisão" e a em que foi tomada a deliberação. Para se poder compreender o raciocínio percorrido pelo colégio, era necessário que este explicitasse as razões concretas que o levaram a não aceitar os elementos apresentados e manter a decisão reclamada por inexistirem esse ou aquele tipo de informações e, dizer claramente que com base nesse ou aqueles dados, em conjugação com os normativos, foi deliberado naquele sentido.

Como se vê, segundo o critério do destinatário normal, não existem elementos bastantes, capazes e aptos a basear a decisão de não aceitar os elementos apresentados. É quanto basta para considerarmos que não existe fundamentação suficiente, o que é determinante da invalidade da deliberação recorrida por vício de forma (artigos 116º e 117º do CPA)

B -(I)Legitimidade da reclamante administrativa:

Quanto à intervenção do representante da sucursal para representar a extinta sociedade, sem que para tal estivesse munido expressamente de poderes, a Administração Fiscal entende que se trata de uma situação de *gestão de negócio* - *vide* o ponto 28 das alegações e 26º da constestação ("*Podendo, perfeitamente, inserir a presente a situação nesta figura, como resulta claro da reclamação*

apresentada, cabendo à sociedade recorrente ratificar ou não os actos praticados pelo gestor de negócios, factos que é completamente alheio à DSF, mormente, à Comissão de Revisão") (sic).

Ora, temos muita reserva quanto à possibilidade de aplicar o instituto de gestão de negócios na relação jurídico-fiscal enquanto inserida no campo de direito publicístico (e existe um negócio em sentido técnico-jurídico?). Mas mesmo que se admita essa hipótese, não se pode afirmar que ratificar ou não é um facto completamente alheio à Administração enquanto um dos sujeitos da relação jurídica, pois, há-de ponderara o seguinte:

Se se pode dizer que o gestor, reclamante, actuou em nome do *dominus negotii* (sociedade-mãe), então o acto não produziu efeitos em relação ao gestor que não o celebrou *nomine proprio* e também não os produziu em relação ao *dominus negotii* por o gestor não ter poderes para isso.

O acto tornar-se-ia todavia eficaz, retroactivamente, em face do dono do negócio, considerando-se com ele celebrado, se o *dominus* o tivesse ratificado (arts. 471º e 268º do CC).

Convém esclarecer que os conceitos de aprovação e de ratificação não se confundem.

“A aprovação é a concordância com a gestão praticada, consista esta em actos jurídicos ou em actos materiais.

A ratificação é a declaração de vontade pela qual alguém faz seu um acto jurídico celebrado por outrem, em seu nome, sem poderes de representação, outorgando retroactivamente esses poderes.

A aprovação situa-se no âmbito das relações entre o dono do negócio e o gestor, enquanto a ratificação se situa no das relações entre o dono do negócio e a

outra parte nos actos jurídicos em seu nome celebrados pelo gestor” (*vide Galvão Teles, in Direito das Obrigações, pág. 122*).

Agora, se o dono de "negócio" vem, através do mandatário e em sede de recurso contra o acto da Administração com quem foi estabelecida uma relação jurídica, impugnar os actos praticados pela reclamante, significa não mais do que ***não aprovar, nem ratificar*** os actos praticados pelo gestor. Sendo assim, seguida a perspectiva da Administração Fiscal (que defende a aplicabilidade de gestão de negócios), todos os actos cometidos por esta não vinculam a sociedade-mãe (desde o acto de pedido de informação até ao acto de deliberação).

O que é suficiente para demonstrar que, quem pretende valer o instituto em causa aqui, não para valer todos os aspectos dele, mas só os que lhe sejam mais favoráveis. Evidentemente o que não pode ser. Ou é aplicável o instituto em seu todo, ou inaplicável.

Ora, é muito evidente que fazer apelo e *com esforço de raciocínio*, ao instituto de gestão de negócios, por parte da Administração Fiscal, visa justamente defender que a reclamante tem LEGITIMIDADE ACTIVA para intervir neste caso.

O conceito da legitimidade afere-se pelo seguinte critério: só existirá o interesse directo se da averiguação, através dos termos em que a petição e a pretensão são formuladas, resultar que da anulação do acto advirá, como consequência directa, qualquer utilidade ou vantagem para o recorrente, independentemente de ficar ou não eliminada a causa da lesão que necessariamente motiva o recurso.

Perguntamos: se a Administração Fiscal pudesse executar os bens dos contribuintes fora do ordenamento de Macau (o que é pouco viável, na medida em

que isso se traduza na invasão à soberania fiscal de outro Estado ou Território, salvo se houver acordos bilaterais que o permitam), os órgãos competentes de Macau poderia executar, em vez de atacar os bens da sociedade-mãe devedora, os bens da sucursal de Hong Kong? Ou eventualmente qualquer sucursal sita em qualquer sítio do Mundo? Não nos parece que seja uma solução certa

O que é suficiente para demonstrar que os interesses ou as vantagens emergentes da eventual procedência do pedido, deduzido por pessoa cuja legitimidade seja duvidosa, não se repercutirão na esfera jurídica desta última, logo não é pessoa idónea e apta para vir discutir as questões levantadas no procedimento tributário. Mas, que a verdade seja dita, quando a Administração Fiscal, ao receber a reclamação apresentada por uma pessoa da sucursal desprovida de poderes (pelo menos resulta dos papéis), deveria logo notificar a sociedade-mãe ou a reclamante para juntar documentos comprovativos dos seus poderes. Nada isto foi feito. Pos isso, os problemas como se fosse *bola de neve* tornam-se mais complicados.

C) – Personalidade tributária da extinta sucursal:

Toda a problemática discutida pelas "partes" em torno deste ponto é falsa, visto que, o que se tributa não são os factos ocorridos após a extinção da sucursal, mas sim os verificados ainda à data da existência do sujeito jurídico-fiscal passivo, pois, é este momento que releva. Obviamente aqui pode perguntar-se como e quem será responsável pagar a dívida fiscal depois de desaparecimento daquele devedor fiscal originário? É através dos mecanismos legalmente previstos, consoante as situações (v.g. exigir a responsabilidade junto da sociedade-mãe tal como o caso em análise; ou através do mecanismo de *reversão*), sendo certo que surge aqui um problema complicado que é o de saber se é legal o Território exigir o pagamento de uma

dívida fiscal (de natureza pública) a uma empresa estrangeira, sita no estrangeiro, enquanto inexistente um acordo que preveja essa possibilidade. Mas esta é mais uma questão situada no plano de execução material da dívida do que uma localizada no plano de princípios.

Escreve o Prof. Pedro Mário Soares Martinez, a este propósito:

" A responsabilidade tributária depende de uma certa conexão com a falta de cumprimento do devedor originário. Assim... será atribuída a posição de responsáveis tributários àqueles que possam influir no devedor originário em ordem a que realize a prestação fiscal, ou que possam beneficiar da falta de pagamento, ou ainda que, pelo seu comportamento, tenham comprometido as operações de lançamento ou de cobrança. As situações de responsabilidade tributária subordinar-se-á, assim, não apenas a um fim de garantia mas também, algumas vezes, a um fim repressivo, de punição de irregularidades.¹"

Assim, deve distinguir dois planos diferentes: o de saber quem é devedor originário e quem será responsável quando aquele não puder ou não querer assumir a dívida.

Pelo exposto, é de afirmar que, no caso em *sub judice* e à luz dos factos apresentados, tendo em conta a data da verificação destes, subsiste a personalidade tributária da extinta sucursal. Aliás, repita-se, a questão de saber como é que se efectiva a responsabilidade da dívida em causa será decidida oportunamente em sede de execução fiscal, caso a ela haja lugar.

D) - Agravamento de 1% à colecta:

Por último, no que tange ao agravamento, de sublinhar que a invalidade da fixação do rendimento colectável conduz necessariamente à invalidade do

¹ Cfr. Direito Fiscal, 7a. edição, pág. 251 e segs.

agravamento de 1% à colecta, pois, aquela consequência significa que a reclamação deveria ser atendida.

Porém, sempre se deixará duas notas a este propósito:

O artigo 47º do RICR, com base no qual foi determinado o agravamento de colecta, é incompatível com o princípio da gratuidade do procedimento administrativo. Por um lado, este princípio não tem assento na Lei Básica da RAEM; por outro, sendo um princípio geral da actividade administrativa, obviamente também da actividade tributária, pode comporta excepções previstas em leis especiais, como é o caso (cfr. artigo 11º do CPA).

Mas já a desconformidade com o Direito ao recurso contencioso pode ter razão de ser. Uma das dimensões do acesso ao Direito e aos tribunais previsto no artigo 36º da Lei Básica da RAEM é a garantia da via judiciária. Tal garantia implica a existência de uma protecção judicial plena, integral, efectiva e sem lacunas, o que significa a atribuição a todos os sujeitos de direito de meios processuais idóneos para que se possa alcançar a tutela efectiva de todas as situações juridicamente protegidas. Ora, quando a impugnação administrativa seja condição de impugnação do recurso contencioso, como é o caso (artigo 44º e 80º do RICR), a exigência de custas administrativas não cobertas pelo mecanismo do apoio judiciário, ainda que o depósito não seja exigido previamente, pode constituir um factor de perturbação ou limitação do direito ao recurso contencioso, e nessa medida, pode concitar um juízo de ilegalidade qualificada.

Por tudo o que fica exposto, e sem necessidade de mais considerações delongas, o Tribunal julga procedente o presente recurso, anulando a

deliberação ora atacada por provado que esta padece de vícios acima apontados.

Sem custas por estar isenta delas a entidade vencida (*artigo 2º/1-b*) (*extensivamente interpretado*), *ex vi do disposto no artigo 84º, do Regime de Custas nos Tribunais, aprovado pelo DL nº 63/99/M, de 25 de Outubro*).

Notifique e registre.

[...]>> (cfr. o teor das págs. 4 a 24 da sentença, a fls. 132 a 152 dos autos, e *sic*).

Assim, em face desses termos desenvolvidos pelo Tribunal *a quo*, é de observar que na sua sentença, as ilegalidades-vícios então assacadas pela sociedade contribuinte ao acto então sob impugnação contenciosa da Comissão ora recorrente foram conhecidas sob cinco seguintes itens em dois grupos:

- **“I. QUESTÃO PRÉVIA – PROBLEMÁTICA EM TORNO DA NOTIFICAÇÃO”**, sob cuja égide o Tribunal recorrido concluiu que “é de julgar improcedente o argumento da contribuinte/recorrente neste aspecto, quando entende que a notificação é nula” (cfr. o penúltimo parágrafo da pág. 9 da sentença, a fls. 137 dos autos);
- **“II. PLANO DO MÉRITO DO RECURSO”**
 - **A) – “Falta de fundamentação da decisão e deliberação”**;
 - **B) – “(I)Legitimidade da reclamante administrativa”**;

- **C) – “Personalidade tributária da extinta sucursal”;**
- **e D) – “(I)Legalidade do agravamento de 1% à colecta”.**

Sendo certo que o Tribunal recorrido concluiu:

- no que tange à questão A do grupo II, que “... segundo o critério do destinatário normal, não existem elementos bastantes, capazes e aptos a basear a decisão de não aceitar os elementos apresentados. É quanto basta para considerarmos que não existe fundamentação suficiente, o que é determinante da invalidade da deliberação recorrida por vício de forma (artigos 116º e 117º do CPA).” (cfr. o teor do penúltimo parágrafo da pág. 17 da sentença, a fls. 145 dos autos, e *sic*);
- em relação à questão B do grupo II, que “... a verdade seja dita, quando a Administração Fiscal, ao receber a reclamação apresentada por uma pessoa da sucursal desprovida de poderes (pelo menos resulta dos papéis), deveria logo notificar a sociedade-mãe ou a reclamante para juntar documentos comprovativos dos seus poderes. Nada isto foi feito. Pos isso, os problemas como se fosse bola de neve tornam-se mais complicados.” (cfr. o teor do último parágrafo da pág. 20 e do primeiro parágrafo da pág. 21 da sentença, a fls. 148 a 149 dos autos, e *sic*);
- no tocante à questão C do grupo II, que “... é de afirmar que, no caso em *sub judice* e à luz dos factos apresentados, tendo em conta a data da verificação destes, subsiste a personalidade tributária da extinta sucursal.” (cfr. o teor do 3.º parágrafo da pág. 22 da sentença, a fls. 150 dos autos, e *sic*);

- e, por fim, no concernante à questão D do grupo II, de grosso modo que “... no que tange ao agravamento, de sublinhar que a invalidade da fixação do rendimento colectável conduz necessariamente à invalidade do agravamento de 1% à colecta, pois, aquela consequência significa que a reclamação deveria ser atendida.” (cfr. o teor do ante-penúltimo parágrafo da pág. 22 da sentença, a fls. 150 dos autos, e *sic*).

Deste modo, e como resposta para já ao alegado como uma parte do objecto do presente recurso jurisdicional pela Comissão ora recorrente nas conclusões 11.^a e 12.^a da sua minuta (no sentido de que da leitura da sentença apenas se consegue vislumbrar a procedência de um vício – o vício de forma, por falta de fundamentação da deliberação da Comissão de Revisão – não se compreendendo, portanto, a quê se refere o Mm.º Juiz *a quo* quando julga o recurso procedente por provado que a mesma padece de “*vícios acima apontados*”, o que demonstra uma patente discrepância entre o conteúdo da sentença, nomeadamente na identificação dos vícios e a conclusão final), há que concluir, por nossa parte, que do teor do texto da sentença recorrida acima transcrito, se pode retirar claramente que o Tribunal recorrido, ao tomar a sua decisão anulatória da deliberação da Comissão ora recorrente, não só levou em conta a inexistência de uma fundamentação suficiente nessa deliberação como um vício de forma (cfr. a conclusão do Tribunal recorrido a este ponto a pág. 17 do texto da sua sentença, a fls. 145 dos autos), como também a procedência de outros dois dos problemas então assacados pela sociedade contribuinte no recurso contencioso, a saber: o de “(i)legitimidade da reclamante administrativa”

(com a nota nossa de que a expressão de “ilegitimidade” aí empregue pelo Mm.º Juiz *a quo* se refere apenas à situação de ter sido apresentada a reclamação então em questão, por uma pessoa da sucursal da sociedade contribuinte desprovida de poderes para o efeito, o que é diferente da questão de se saber se a contribuinte é a parte legítima no procedimento tributário em causa) e o de “agravamento de 1% à colecta”.

Por aí está realmente demonstrada a falta de razão por parte da Comissão ora recorrente ao imputar à sentença recorrida a alegada discrepância entre a identificação dos vícios e a sua conclusão final, porquanto o Tribunal recorrido anulou a deliberação em questão não com base exclusivamente no vício de forma por falta de fundamentação suficiente, mas sim também no seu juízo de valor quanto aos dois problemas acima aludidos.

Vamos, pois, passar a conhecer da restante parte do objecto do recurso *sub judice*, também necessariamente delimitado pelas conclusões da minuta do recurso (neste sentido, ou seja, de que o âmbito do recurso é limitado pelas conclusões da alegação, cfr. o aresto deste TSI, de 21 de Setembro de 2000, no Processo (de recurso jurisdicional) n.º 127/2000), onde a Comissão recorrente, para além de suscitar o problema acima referido (e já por nós resolvido *ab initio* nos termos *supra*), manifestou a sua discordância quanto à decisão tomada pelo Tribunal recorrido no tocante ao vício de forma por inexistência de fundamentação suficiente, tido por ela a recorrente como o único vício com base no qual a sua

deliberação então sob impugnação contenciosa foi anulada pela sentença recorrida (cfr. o teor das conclusões 2.^a, 6.^a, 10.^a e 11.^a da minuta do recurso, sendo certo que o alegado na conclusão 3.^a da sua minuta se circunscreve materialmente ao âmbito da fundamentação então tecida pelo Tribunal recorrido na apreciação do vício de forma em causa – veja-se, quanto a esta última observação, a parte final da pág. 13 e a primeira metade da pág. 14 da sentença recorrida, a fls. 141 a 142 dos autos).

Pois bem, conhecendo juridicamente desta questão posta pela Comissão recorrente como objecto do presente recurso jurisdicional, mediante a consideração dos acima aludidos elementos fácticos, somos também levados, à luz da lei aplicável à matéria nele subjacente, mormente do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) e do Código do Procedimento Administrativo (CPA), a concluir pela improcedência do mesmo, contanto que nos louvamos precisamente, como solução concreta a dar à questão ora em causa, nos seguintes termos perspicazmente expressos pelo Ministério Público no seu douto parecer final emitido (cfr. o teor de fls. 200 a 202 dos autos, e *sic*):

<<Atentando na decisão da Direcção dos Serviços de Finanças de 19/8/99 que fixou o rendimento colectável, relativo a 1994, do Imposto Complementar de Rendimentos (por métodos de fixação de imposto do Grupo B) atinente à ora recorrida, na quantia acima referida, constata-se que a mesma se fundou, no essencial, no facto de, mesmo após ter sido notificada para o efeito, a contribuinte em questão não ter fornecido os dados, as informações detalhadas, que haviam sido requisitadas com vista a esclarecer o resultado desse exercício.

Na sua reclamação, a contribuinte dá conta das razões da impossibilidade de apresentação de tais dados no prazo que lhe fora estipulado, bem como tenta esclarecer especificadamente dos motivos que determinaram a apresentação dos prejuízos que declarara, depreendendo-se ainda do teor dessa reclamação que terão, de todo o modo, posteriormente, sido apresentados nos Serviços de Fiscalização os elementos requeridos.

Ora, perante tal exposição, a Comissão de Revisão limitou-se a confirmar terem sido *“trazidos ao processo os documentos a que se refere a Reclamação, mas, analisados os mesmos, não comporta qualquer tipo de informação relevante para os factos que a Direcção dos Serviços de Finanças pretendia apurar”*.

Pois bem : [...] no que concerne à deliberação da Comissão de Revisão. Esta, reconhece terem sido carreados para o processo os elementos a que alude a Reclamação, mas, sem qualquer tipo de esclarecimento das respectivas razões, limita-se a referir que *“...os mesmos não comportam qualquer tipo de informação relevante para os factos que a Direcção dos Serviços de Finanças pretendia apurar”*, ficando-se, assim, sem saber, ainda que de forma genérica que tipo de documentação terá sido entretanto junta e, sobretudo, o que, em concreto, a contribuinte não logrou comprovar.

É evidente que, como menciona a entidade recorrente, tendo sido solicitados à contribuinte os elementos necessários à fixação da matéria tributável, os mesmos eram do seu perfeito conhecimento o que ela própria, ou qualquer destinatário normal ficam sem saber é dos motivos e razões concretas por que, pura e simplesmente, se entendeu em sede da Comissão de Revisão, que os documentos entretanto juntos não comportam qualquer tipo de informação relevante, como

secamente é frisado, sendo certo que a remissão para a decisão reclamada e Informação em que a mesma se estribou nada esclarece a este propósito.

Daí que se nos afigure ocorrer efectivamente vício de forma por falta de fundamentação [...].>>.

Dest'arte, e sem mais considerações por ociosas, naufraga, no seu todo, o recurso jurisdicional *sub judice*, por a decisão de anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, então sob impugnação contenciosa pela sociedade ora recorrida “A”, dever ser mantida, ficando-nos alheia a análise de outras questões também decididas pelo Tribunal recorrido aquando da anulação da deliberação em causa, por essas não fazerem parte do objecto do presente recurso jurisdicional, unicamente delimitado pelas conclusões da minuta do recurso da Comissão ora recorrente, por um lado, e, por outro, nem se reconduzirem a questões de que nos cumpra conhecer officiosamente.

4. Em harmonia com todo o acima exposto, acordam negar provimento ao recurso jurisdicional.

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

Macau, 10 de Abril de 2003.

Chan Kuong Seng (relator)
João Augusto Gil de Oliveira
Lai Kin Hong