

Processo n° 767/2011

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **07 de Fevereiro de 2013**

ASSUNTO:

- Menção obrigatória da delegação de poderes
- Falta de fundamentação
- O princípio da proporcionalidade

SUMÁRIO :

- Nos termos do artº 40º do CPA, o órgão delegado ou subdelegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação ou subdelegação, devendo esta menção ficar sempre a constar do acto – cfr. a al. b) do nº 1 do artº 113º, todos do CPA.
- Contudo, esta menção obrigatória pode ser dispensada mediante a publicação no Boletim Oficial de Macau dos diplomas de delegação de competências do Chefe do Executivo nos Secretários – cfr. nº 3 do artº 113º do CPA.
- Nos termos do artº 114º do CPA, os actos administrativos que neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções, devem ser fundamentados.
- E a fundamentação consiste na exposição explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto, que deve ser expressa, podendo no entanto consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de

anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integrante do respectivo acto (artº 115º, nº 1 do CPA), que é o caso.

- O dever de fundamentação visa dar conhecimento ao administrado quais são as razões de facto e de direito que serviram de base de decisão administrativa, ou seja, permitir ao administrado conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa optar em aceitar o acto ou impugná-lo através dos meios legais.
- Assim, o dever de fundamentação cumpre-se desde que exista *“uma exposição das razões de facto e de direito que determinaram a prática do acto, independentemente da exactidão ou correcção dos fundamentos invocados.”*
- Não há violação do princípio da proporcionalidade quando a Administração Fiscal fixa oficiosamente o valor tributável segundo um critério objectivo e legal.

O Relator,
Ho Wai Neng

Processo n.º 767/2011

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **07 de Fevereiro de 2013**

Recorrente: **A**

Entidade Recorrida: **Secretário para a Economia e Finanças**

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

I – Relatório

A, melhor identificada nos autos, vem interpor o presente Recurso Contencioso contra o despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, de 30/08/2011, que indeferiu o recurso hierárquico relativa à liquidação oficiosa e fixação da matéria colectável em sede do Imposto de Turismo, concluindo que:

- 1. O acto praticado pelo Exm.º Senhor Secretário para a Economia e Finanças é da competência do Exm.º Senhor Chefe do Executivo da Região Administrativa de Macau,*
- 2. pelo que tal acto é nulo por vício de incompetência (cfr. art.º 122.º n.º 2 alínea b) do CPA conjugado com a alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CPAC).*
- 3. Assim não se entendendo,*
- 4. uma vez que o acto em crise não contém menção expressa da delegação ou subdelegação de poderes (cfr. alínea b) do n.º 1 do*

art.º 113.º do CPA),

5. *tal acto seria sempre nulo por vicio de violação de lei, determinado pela falta de um dos seus elementos essenciais (cfr. n.º 1 do art.º 122.º do CPA).*
6. *O acto em crise é, ainda, nulo, por vicio de forma, determinado pela falta de fundamentação do acto (cfr. alínea f) do n.º 2 do art.º 122.º CPA em conjugação com a alínea c) do n.º 1 do art.º 21.º CPAC e com o n.º 2 do art.º 115.º CPA).*
7. *Ao não especificar as "divergências encontradas" nem os critérios utilizados nos "novos cálculos" o acto recorrido nulo, por vicio de falta de um dos seus elementos essenciais - a fundamentação do acto (cfr. n.º 2 do art.º 115.º CPA em conjugação com o n.º 1 do art.º 122.º CPA).*
8. *Por último, será o acto em crise ainda nulo, por vício de violação de lei, uma vez que os valores apurados em sede de Liquidação Oficiosa do Imposto de Turismo são manifestamente desrazoáveis e ofensivos do Princípio da Proporcionalidade a que se encontra vinculada a Administração (cfr. última parte da alínea d) do n.º 1 do art.º 21.º CPAC em conjugação com o n.º 2 do art.º 5.º CPA).*

*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 48 a 61 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, pugnando pelo não provimento do recurso.

*

Quer a Recorrente, quer a Entidade Recorrida, ambas apresentaram

as alegações facultativas, constantes, respectivamente, a fls. 109 a 118 e 119 a 132, cujo teor aqui se dão por integralmente reproduzidos.

*

O Ministério Público é de parecer pela improcedência do recurso contencioso, a saber:

“Nas conclusões da petição correspondentes aos arts.55º a 62º da mesma peça, a recorrente invocou sucessivamente:

- nulidade por incompetência por pertencer-se ao Exmo. Sr. Chefe do Executivo a competência exercida pelo Exmo. Sr. SEF para praticar o acto em crise;

- nulidade por vício de violação de lei, dado o acto recorrido não conter menção expressa de delegação ou subdelegação de poderes e, des-temodo, ferir da falta dum elemento essencial;

- nulidade por vício de forma na modalidade de falta de fundamentação do acto;

- nulidade por violação de lei, uma vez que os valor apurados em sede de liquidação oficiosa do imposto de turismo são manifestamente desrazoáveis e ofensivos do princípio de proporcionalidade.

Eis as questões colocadas pela recorrente.

*

De matriz portuguesa, o ordenamento jurídico de Macau acolhe e positiva a doutrina de que enquanto a anulabilidade é a forma geral da invalidade, a nulidade assume a carácter excepcional. (Freitas do Amaral: Direito Administrativo, vol. III, Lisboa, 1989, p.329)

Nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do art.122º do CPA, geram a

nulidade do acto administrativo a usurpação de poder, como incompetência qualificada, e a incompetência absoluta que deriva da falta de atribuição, e a anulabilidade a incompetência relativa.

No caso sub judice, é sem dúvida de que se integram na mesma pessoa colectiva pública o Exmo. Senhor Chefe do Executivo e o Exmo. Senhor Secretário para Economia e Finanças, pelo que é impossível que se surja a usurpação de poder ou a incompetência absoluta.

E seja como for, nenhuma doutrina ou jurisprudência sustenta que a menção de delegação ou subdelegação de poderes, mesmo sendo obrigatória, façam parte integrante dos elementos essenciais, e deste modo, a falta de tal menção nunca determina a nulidade.

No ordenamento jurídico de Macau, a jurisprudência entende, de forma uniforme e constante, que o vício de forma por falta de fundamentação e o de ofensa do princípio de proporcionalidade conduzem apenas à anulabilidade.

Resumindo, temos por certo que em harmonia com as jurisprudências consolidadas pelos TUI e TSI, todos os 4 vícios da recorrente determinam, quanto a mais, a mera anulabilidade, nunca a nulidade do acto sob sindicância.

Daí decorre a irremediável improcedência do pedido de declaração de nulidade.

Em conformidade com o n.º do art.74º do CPAC, vamos apreciar se o acto em causa seria anulável.

*

Sucedo que nas alegações de fls.109 a 118 dos autos, a recorrente reafirmou só o último argumento – nulidade por violação de lei por o acto

recorrido alegadamente infringir o princípio de proporcionalidade.

Ao abrigo do n.º4 do art.68º do CPAC, deve considerar-se que a re-corrente abandonou os primeiros três argumento.

Sem prejuízo disso, e por cautela, analisaremos-los sumariamente.

Nos termos do preceito na alí. 4) do n.º1 do art.3º do Regulamento Administrativo n.º6/1999 em conjugação com o n.º1 da Ordem Executiva n.º121/2009, não há margem para dúvida de que foi delegada no Exmo. Sr. SEF a competência prevista no n.º3 do art.2º da Lei n.º12/2003.

O que torna líquido que não enferme da arguida incompetência o acto objecto do presente recurso.

Por força do n.º3 do art.113º do CPA, e devido à publicação no Boletim Oficial da Ordem Executiva n.º121/2009, a omissão no despacho recorrido da menção expressa de delegação ou subdelegação de poderes não gera nem violação de lei, nem falta dum elemento essencial.

O conteúdo do ofício n.º82/NAJ/CT/2011 mostra que exarado na Informação n.º002/NAJ/CT/2011, o despacho recorrido reza «Concordo com o parecer, indefiro o recurso em causa». Devido ao n.º1 do art.115º do CPA, aquela faz parte integrante desse despacho.

Ora, o teor da dita Informação bem como do acto recorrido e as várias intervenções da recorrente no procedimento tributário conducente à liquidação oficiosa asseguram que a recorrente deva e possa conhecer do itinerário cognoscivo e valorativo do órgão decisor.

Daí não faz sentido arguir a falta de fundamentação.

No art.36º da contestação, a entidade recorrida menciona convincentemente que incorporados no acto em causa, os valores apurados

pelo Fisco em sede da liquidação oficiosa do imposto de turismo tem por base a quantia média mensal de vendas declarada pela recorrente no seio do ICR referentes ao exercício de Outubro a Dezembro de 2008, e o volume de vendas registado no livro de contas relativas a Setembro de 2009, totalizando 4 meses do volume médio mensal das vendas no valor de MOP\$1,213,694.25.

Deste modo, e ponderando as pautadas diligências da Administração Fiscal para se alcançar ao valor justo do imposto de turismo, não se nos afigura que aqueles valores em dívida pela recorrente sejam desrazoáveis e ofensivos do Princípio da Proporcionalidade.

Por todo o expendido acima, propendemos pelo não provimento do presente recurso contencioso.”

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

*

O Tribunal é o competente.

As partes possuem personalidade e capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

Não há questões prévias, nulidades ou outras excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

*

II – Factos

Com base nos elementos existentes nos autos, considera-se assente a seguinte factualidade com interesse à boa decisão da causa:

- A ora Recorrente é sujeito passivo do Imposto de Turismo, nos

termos do disposto na alínea a) do art.º 2.º do RIT.

- Desde o início da actividade, a ora Recorrente não entregou as declarações - modelo M/7 – do imposto de turismo.
- Em consequência, foram realizadas acções de fiscalização – n.º IT6/50/NFE/DAIJ/2009 e n.º IT6-506/INFE/DAIJ/2009 - perante as quais, a ora Recorrente entregou, em 31 de Março de 2010, a declaração do imposto de turismo em relação aos meses de Janeiro e Fevereiro de 2010, apresentando como volume de negócio da sociedade: MOP\$687,281.34 e MOP\$753,021.81 respectivamente.
- Como foi detectada uma divergência de montantes quanto ao rendimento declarado pela ora Recorrente na M/7, aproximadamente metade do volume das vendas atribuído na liquidação oficiosa, realizou-se a fiscalização externa - n.º IT6/23/NFE/DAIJ/2010, a fim de verificar o volume efectivo de vendas do estabelecimento nos meses de Janeiro e Fevereiro, pedindo-se os duplicados dos registos contabilísticos e da tabela da receita desse período.
- Na referida acção da fiscalização externa, o Inspector relata o seguinte:
 - A 27 de Abril, a funcionária B apresentou duplicados do registo de contas do estabelecimento, referentes aos meses de Janeiro e Fevereiro, indicando que o volume de negócio foi de MOP\$675,300.00 e MOP\$701,911.20 respectivamente, quando em 31 de Março, a contribuinte declarou na M/7 que o volume

de negócio nestes dois meses foi MOP\$687,281.34 e MOP\$753,021.81.

- Dos registos expressos no livro de contas, não foi declarado o imposto de turismo para a prestação do serviço que excedeu 10% do volume de vendas.
- O volume de vendas em dólares de Hong Kong não foi convertido para patacas.
- Dos novos cálculos realizados pela Administração, resulta um volume de vendas mais elevado do que o declarado pela contribuinte na M/7, verificando-se uma manifesta divergência de valores quanto à matéria colectável, o que suscitou sérias dúvidas acerca da veracidade dos registos contabilísticos do livro de contas.
- Posteriormente, o chefe da Repartição de Finanças procedeu à liquidação oficiosa do imposto relativo ao período em causa, tendo obtido a importância tributável no valor de \$170,724.00.
- O referido valor foi calculado com base no valor médio mensal de vendas declarado para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos referentes ao exercício de 10-12/2008, e o volume de vendas mencionado no livro de contas referentes a 09/2009, que totalizam 4 meses do volume médio mensal das vendas, no valor de MOP\$1,213,694.25.
- A 14 de Julho de 2010, a ora Recorrente interpôs reclamação junto à Exm.^a Senhora Directora dos Serviços de Finanças.
- A 20 de Setembro de 2010, a ora Recorrente recorreu

hierarquicamente do despacho do Exmo. Sr. Director dos Serviços, Substituto, de 30 de Julho de 2010, exarado na informação n.º 0297/NVT/DOI/RF/2010, que indeferiu a sua reclamação.

- O Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, em 30/08/2011 e na Informação n.º 002/NAJ/CT/2011, proferiu o seguinte despacho:

“Concordo com o parecer, indefiro o recurso em causa”.

- A Informação n.º 002/NAJ/CT/2011 tem o seguinte teor:
“Em cumprimento do despacho exarado pela Exma. Sra. Coordenadora do NAJ, cumpre que nos pronunciemos sobre o Recurso Hierárquico Necessário, interposto pela contribuinte "A", representada pela Exma. Sra. Advogada Silvia Mendonça, do despacho do Exmo. Sr. Director dos Serviços, Substituto, de 30 de Julho de 2010, exarado na informação n.º 0297/NVT/DOI/RFM/2010, que indeferiu a reclamação relativa à liquidação oficiosa e fixação da matéria colectável em sede do Imposto de Turismo.

I.DO RECURSO HIERÁRQUICO NECESSÁRIO.

Nos termos que constam do requerimento dirigido ao Exmo. Sr. Chefe Executivo da Região Administrativa da RAEM, com entrada na Direcção dos Serviços de Finanças a 20 de Setembro de 2010, vem a "A", com sede em Macau, na Avenida Comercial de Macau, n.º 251A a 301, AIA Tower, 2º andar, "B", representada pela Drª Silvia Mendonça, advogada, ao abrigo do disposto nos artigos 6º e

seguintes da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, recorrer hierarquicamente do despacho do Exmo. Sr. Director dos Serviços, Substituto, de 30 de Julho de 2010, exarado na informação n.º 0297/NVT/DOI/RF/2010.

Em anexo ao recurso, o Ofício n.º 1744/NVT/DOI/RFM/2010 de 17 de Agosto de 2010, recepcionado pelo recorrente em 23 de Agosto de 2010, pelo que, o recurso com entrada na DSF a 20 de Setembro de 2010 é tempestivo, porém, apesar de ser dirigido ao Exmo. Chefe do Executivo da Região Administrativa da RAEM, a entidade competente para decidir é o Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, nos termos do disposto no artigo 153.º e no n.º 2 do artigo 156.º ambos do Código do Procedimento Administrativo. A interposição do presente recurso suspende a execução da decisão impugnada, nos termos do previsto no n.º 1 do artigo 157.º do CPA.

II.OBJECTO E FUNDAMENTOS.

No presente recurso, a entidade recorrente alega os fundamentos, cujo o teor se sintetiza:

- 1. Na liquidação oficiosa do Imposto de Turismo sobre a sociedade "A", a recorrente não entende qual foi o critério adoptado pela Administração na fixação da matéria colectável.*
- 2. Por sua vez, solicita o esclarecimento do período temporal pelo qual a sociedade foi tributada em sede da liquidação oficiosa.*

3. *Com base nestes elementos, alega que a notificação da liquidação oficiosa do imposto foi efectuada de forma deficiente.*
4. *Mais informa que, a sociedade não tem um volume de negócio que justifique a importância colectável apurada, logo, considera a determinação da base tributária manifestamente excessiva e desproporcional.*
5. *Face aos motivos explanados, a entidade recorrente pretende que não seja liquidado e cobrado o imposto de turismo à "A", e deste modo, resulte uma nova notificação, sendo esclarecidos os critérios que motivaram a liquidação do imposto.*

Expostos os factos, os fundamentos e o pedido invocados pela recorrente, cumpre, pois, que nos pronunciemos de acordo com o quadro legal aplicável.

III. DO DIREITO

Dispõe o Regulamento do Imposto de Turismo (de ora em diante designado abreviadamente por RIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, no artigo 2º, que o imposto é devido pelas pessoas singulares ou colectivas que prestem o serviço sendo que o imposto é exigível no momento em que ocorre a prestação de serviço, nos termos do n.º 1 do artigo 3º do RIT.

In casu, o período de tributação em apreço, está claramente identificado na notificação, da qual consta o numero 2010/15/900027/6 da modelo M/6, o período de tributação mês e

ano, ou seja, de Janeiro a Abril do ano de 2010, e o valor tributável que consiste no preço dos serviços prestados nesse período, sendo de 5% a taxa aplicável, nos termos dos artigos 5º e 6º do RIT respectivamente.

A competência para a liquidação do imposto pertence aos sujeitos passivos do imposto ou à repartição de Finanças, nos casos em que se verifique falta total ou parcial da liquidação ou da entrega do imposto, como dispõe o artigo 7º do RIT.

Assim, no n.º 2 do mesmo artigo "A autoliquidação prevista na alínea a) do número anterior é declarada à Repartição de Finanças, até ao último dia do mês seguinte àquele a que as operações respeitam, através da declaração modelo M/7."

E quando se verificarem "(...)erros na declaração ou liquidação efectuadas pelo sujeito passivo, de que tenha resultado imposto liquidado ou entregue, diferente do devido, é obrigatória a respectiva rectificação, pelo sujeito passivo, na declaração modelo M/7, quando houver imposto liquidado ou entregue a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período de imposto seguinte", artigo 7º, n.º 3 do RIT.

A Lei determina que "A obrigação da entrega da declaração modelo M/7 pelos sujeitos passivos previstos na alínea a) do artigo 2.º subsiste ainda que não se tenham verificado operações tributáveis, no período correspondente" artigo 7º, n.º 5 do RIT.

Como é sabido pela recorrente, a sociedade contribuinte não procedeu à entrega da declaração – modelo M/7, com os valores

da liquidação, pelo que incorreu em incumprimento de uma obrigação tributária.

Por sua vez, o artigo 16º, do RIT, estabelece como principal dever acessório no âmbito do imposto do turismo, a obrigação de emissão de facturas ou documentos equivalentes, dos quais deve constar o nome, a firma ou denominação social e o número de identificação fiscal do sujeito passivo, a quantidade e designação usual dos serviços prestados, o respectivo preço e montante do imposto liquidado.

Assim sendo, nos casos em que se verifique a falta total ou parcial da liquidação ou entrega do imposto, por força do artigo 8º do RIT, "O chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto. com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente registo contabilísticos e outra documentação. capacidade instalada, taxas de ocupação, localização das instalações e preços praticados."

Nesta conformidade, a Administração Fiscal procedeu à Liquidação Oficiosa do imposto de turismo de Janeiro a Abril de 2010, no valor de \$170,724.00, com base na média mensal de vendas declarado para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos referentes ao exercício de 10-12/2008, e o volume de vendas mencionado no livro de contas referentes a 09/2009, que totalizam 4 meses do volume médio mensal das vendas, no valor de MOP\$1,213,694.25, conforme discriminou na tabela indicada no verso da notificação endereçada à sociedade, impresso modelo

M/6 n.º:2010/15/900027/6, enviado sob registo postal para a sociedade proceder ao pagamento do montante do imposto em falta, no prazo de 30 dias, nos termos da alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 8º do RIT.

Entretanto, a 31 de Março de 2010, a contribuinte entregou a declaração do Imposto de Turismo M/7, em relação apenas ao mês de Janeiro e Fevereiro, nos quais apresentou como volume de negócio da sociedade: MOP\$687,281.34 e MOP\$753,021.81 respectivamente, apenas efectuando o pagamento do imposto em 31 de Maio de 2010.

Face à divergência de montantes relativos ao rendimento declarado pelo contribuinte na M/7, aproximadamente metade do volume das vendas atribuído na liquidação oficiosa, foi solicitada a fiscalização externa - n.º 016/NVT/DOI/RFM/2010 - a fim de verificar o volume efectivo de vendas do estabelecimento nos meses de Janeiro e Fevereiro, exigindo-se a cópia do livro e a discriminação de receitas.

O Relatório da Fiscalização Externa concluiu o seguinte:

- 1. A 27 de Abril, a funcionária B apresentou duplicados do registo de contas do estabelecimento, referentes aos meses de Janeiro e Fevereiro, indicando que o volume de negócio foi de MOP\$675,300.00 e MOP\$701,911.20 respectivamente, quando a 31 de Março, o contribuinte declarou na M/7 que o volume de negócio nestes dois meses foi de MOP\$687,281.34 e MOP\$753,021.81.*

2. *Dos registos expressos no livro de contas constatou-se que não foi declarado o imposto de turismo para a prestação do serviço que excedeu 10% do volume de vendas.*
3. *O volume de vendas em dólares de Hong Kong não foi convertido para patacas.*
4. *Na sequência dos novos cálculos feitos pela Administração, o volume de vendas obtido é mais elevado do que o declarado pelo contribuinte na M/7, constatando-se uma manifesta divergência de valores quanto à matéria colectável, o que de imediato suscitou sérias dúvidas acerca da veracidade dos registos contabilísticos do livro de contas.*

Face à reincidência de elementos e declarações divergentes fornecidas pelo contribuinte, a Administração não pode basear a existência e quantificação da matéria colectável apenas nos elementos voluntariamente fornecidos pelo sujeito passivo, podendo a administração "quando suspeite que as declarações não traduzem a realidade, ter a faculdade de examinar os elementos constantes das contabilidades ou empregar métodos de avaliação indirecta(...).", conforme dispõe o art.8º, n.º 1, alínea a) do RIT.

Alem disso, a sociedade não declarou nem liquidou o imposto de turismo do seu estabelecimento "XX", nos meses de Março e Abril de 2010.

Deste modo, decorre do artigo 20º, n.º 2 do RIT que a falta da liquidação do imposto pelo sujeito passivo, no caso concreto pela "A", constitui uma infracção administrativa sancionada com uma

aplicação de uma multa variável entre MOP\$4,000.00 e MOP\$40,000.00.

Em suma, à luz do quadro legal aplicável e dos factos citados, os pressupostos de facto e de direito que motivaram a Administração Fiscal a proceder à Liquidação Oficiosa do imposto de turismo de Janeiro a Abril e à determinação da matéria colectável no valor de MOP\$1,213,694.25, estão de acordo com os termos estabelecidos no RIT.

Alem disso, em presente sede, a recorrente não apresentou provas objectivas, credíveis, que permitam alterar a matéria colectável, pelo que, o acto administrativo não enferma de qualquer legalidade, tendo sido a recorrente notificada correctamente, e desta forma, o acto recorrido é válido nos termos da lei.

IV. 結論 CONCLUSÕES

綜上所述，依職權對A轄下“XX”場所結算旅遊稅的行政行為的有效性是無可質疑的，因為存在事實和法律條件，而這些條件是決定可課稅收益的理由。

De tudo o quanto se explanou, não restam duvidas no que se refere à validade do acto administrativo referente à liquidação oficiosa do imposto de turismo incidente sobre o estabelecimento "XX" da "A", estando reunidos os pressupostos de facto e de direito que a motivaram e estiveram na base da determinação da matéria colectável.

按上所述，行政當局決定了可課稅收益，上訴人申報了2010年1月至2月期間的營業額，但上訴人沒有遞交法律規定的客

觀可信資料，而這些資料正正可證明行政當局與上訴人之間的差異。上訴人沒有遞交法律依據以至欠缺結算2010年3月和4月的稅款。

Com efeito, nos termos supra transcritos, a recorrente não apresentou elementos objectivos e credíveis previstos na lei que comprovem a diferença entre a matéria colectável determinada pela Administração e o volume de negócio declarado pela recorrente em relação aos meses de Janeiro e Fevereiro de 2010. E não apresentou fundamentos legais para a falta da liquidação do referido imposto nos meses de Março e Abril de 2010.

在這種情況下，納稅主體已適當獲通知可課稅收益，以便繳納稅款。

Nesta exacta medida, o sujeito passivo do imposto foi notificado convenientemente da matéria tributável a fim de proceder ao pagamento do imposto.

為此，我們認為不應考慮上訴人沒有法律依據的要求，謹建議閣下否決這份訴願。

Em conformidade, nada mais havendo, por ora, a acrescentar, entendemos não ser de atender o pedido da recorrente, por o mesmo não se mostrar juridicamente fundamentado, propondo, deste modo, a V. Ex.^a que seja negado o provimento ao presente recurso Hierárquico."

Mais se informa V. Ex.^a que, nos termos do disposto no parágrafo (2) da alínea 8) do artigo 36.º da Lei n.º 9/1999, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9/2004, e na alínea a) do n.º 2 do artigo

25.º do Código de Processo Administrativo e Contencioso, do acto administrativo em apreço cabe recurso contencioso a interpor, no prazo de 30 dias a contar da data da notificação, junto do Tribunal de Segunda Instância da Região Administrativa Especial de Macau.

O recurso contencioso, nos termos do disposto no artigo 38.º do RIT, tem efeito meramente devolutivo...”.

- No recurso hierárquico em referência, a ora Recorrente limitou-se a apresentar o balanço de contas por si organizado, sem juntar qualquer elementos probatórios que o justifiquem.

*

III – Fundamentação:

A ora Recorrente imputa, na petição inicial, ao acto recorrido os seguintes vícios:

- Incompetência;
- Falta da menção obrigatória da delegação de poderes, no caso de haver delegação de poderes por parte do Exmo. Senhor Chefe do Executivo;
- Falta de fundamentação; e
- Violação da lei, uma vez que os valores apurados em sede de liquidação oficiosa são manifestamente desrazoáveis e ofensivos do princípio da proporcionalidade.

No entanto, nas alegações facultativas, a ora Recorrente apenas formulou conclusão relativa ao último vício, o que levou o Dignº Magistrado do Mº Pº junto deste Tribunal a entender que os três primeiros

vícios foram abandonados.

Este entendimento tem a sua razão de ser, já que o n° 3 do art° 68° do CPAC prevê a possibilidade da redução expressa dos fundamentos do recurso e o n° 4 do mesmo artigo exige que as conclusões das alegações facultativas devem englobar as da petição inicial que o recorrente pretende manter.

Contudo e não obstante disso, vamos apreciar todos eles.

➤ **Da incompetência:**

Entende a ora Recorrente que o Senhor Secretário para a Economia e Finanças não tem competência para decidir sobre o seu recurso hierárquico, mas sim é o Senhor Chefe do Executivo, daí que o acto recorrido é nulo por vício da incompetência.

Não lhe assiste razão, já que há delegação de poderes ao Senhor Secretário para a Economia e Finanças por parte do Senhor Chefe do Executivo, através da Ordem Executiva n° 121/2009, de 20/12/2009, nos termos da qual foram delegadas “*as competências executivas do Chefe do Executivo em relação a todos os assuntos relativos às áreas de governação e aos serviços e entidades referidos no artigo 3° do Regulamento Administrativo n.° 6/1999, bem como aos relativos ao seu Gabinete.*” sendo a Direcção dos Serviços de Finanças um dos Serviços que está sob dependência hierárquica da Entidade Recorrida.

Não se verifica portanto o alegado vício da incompetência.

➤ **Da falta de menção obrigatória da delegação de poderes:**

Nos termos do art° 40° do CPA, o órgão delegado ou subdelegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação ou subdelegação,

devendo esta menção ficar sempre a constar do acto – cfr. a al. b) do n° 1 do art° 113°, todos do CPA.

Contudo, esta menção obrigatória pode ser dispensada mediante a publicação no Boletim Oficial de Macau dos diplomas de delegação de competências do Chefe do Executivo nos Secretários – cfr. n° 3 do art° 113° do CPA.

No caso *sub justice*, a Ordem Executiva n° 121/2009, de 20/12/2009, foi publicada no B.O. de 20/12/2009, I Série, Número Extraordinário.

Improcede assim este argumento do recurso.

➤ **Da falta de fundamentação:**

Nos termos do art° 114° do CPA, os actos administrativos que neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções, devem ser fundamentados.

E a fundamentação consiste na exposição explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto, que deve ser expressa, podendo no entanto consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integrante do respectivo acto (art° 115°, n° 1 do CPA), que é o caso.

O dever de fundamentação visa dar conhecimento ao administrado quais são as razões de facto e de direito que serviram de base de decisão administrativa, ou seja, permitir ao administrado conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa optar em aceitar o acto ou impugná-lo através dos meios legais.

Contudo, não se deve confundir fundamentação com fundamentos, a primeira refere-se à forma do acto e a segunda refere-se ao seu conteúdo.

Assim, o dever de fundamentação cumpre-se desde que exista “*uma exposição das razões de facto e de direito que determinaram a prática do acto, independentemente da exactidão ou correcção dos fundamentos invocados.*”

No mesmo sentido, veja-se Código do Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado, de Lino José Baptista Rodrigues Ribeiro e José Cândido de Pinho, anotação do artº 106º, pág. 619 a 621.

Voltando ao caso concreto, será que um destinatário de diligência normal não consegue compreender quais os pressupostos e motivos que estiveram na base da decisão ora recorrida? Ora, face ao teor do acto recorrido e do parecer integrante, na nossa opinião, o mesmo não só é suficientemente claro no seu texto para dar a conhecer o discurso justificativo da decisão tomada como tem capacidade para esclarecer as razões determinantes do acto, é ainda congruente e suficiente. Dele resulta que a importância tributável no valor de \$170,724.00 foi calculada com base no valor médio mensal de vendas declarado para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos referente ao exercício de 10-12/2008, e o volume de vendas mencionado no livro de contas referente a 09/2009, que totalizam 4 meses do volume médio mensal das vendas, no valor de MOP\$1,213,694.25.

A questão de se saber se os fundamentos do acto recorrido estão correctos ou não, já é uma questão de fundo que diz respeito a outro vício alegado pelo Recorrente.

Conclui-se assim pela improcedência do vício da forma, por falta de fundamentação.

➤ **Da violação da lei por desrespeitar o princípio da proporcionalidade:**

Nos termos do n.º 2 do art.º 5.º do CPA, “*as decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar*”.

É este o chamado princípio da proporcionalidade.

A ideia central deste princípio projecta-se em três dimensões injuntivas: adequação, necessidade e equilíbrio. A adequação impõe que o meio utilizado seja idóneo à prossecução do objectivo da decisão. Entre todos os meios alternativos, deve ser escolhido aquele que implique uma lesão menos grave dos interesses sacrificados. O equilíbrio revela a justa medida entre os interesses presentes na ponderação e determina que, na relação desses interesses entre si, deve a composição ser proporcional à luz do interesse público em causa.¹

No caso em apreço, a ora Recorrente, como sujeito passivo do imposto de turismo, tem a obrigação de proceder à sua liquidação através da declaração do modelo M/7 até ao último dia do mês seguinte àquele a que as operações respeitam (art.º 7.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do RIT), cuja falta, quer parcial, quer total, determina a liquidação oficiosa (art.º 8.º do RIT), que é o caso.

Resulta do acto recorrido que a importância tributável no valor de

¹ Cfr. David Duarte, *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para Uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa Como Parâmetro Decisório*, Almedina, Coimbra, 1996., 319 a 325.

\$170,724.00 foi calculada com base no valor médio mensal de vendas declarado para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos referente ao exercício de 10-12/2008, e o volume de vendas mencionado no livro de contas referente a 09/2009, que totalizam 4 meses do volume médio mensal das vendas, no valor de MOP\$1,213,694.25.

Será que este valor apurado oficiosamente é manifestamente desrazoável e ofensivo ao princípio da proporcionalidade?

A resposta não deixa de ser negativa.

Em primeiro lugar, tal valor foi determinado por um critério objectivo e legal, em conformidade com o disposto do artº 8º do RIT.

Por outro lado, tanto no recurso hierárquico como no contencioso, a ora Recorrente limitou-se a dizer que o volume de negócios obtido é inferior ao do fixado pelo acto recorrido, apresentando para o efeito simplesmente o balanço de contas por si organizado (junto com o requerimento do recurso hierárquico), sem se fazer acompanhar de qualquer documento de suporte, nomeadamente facturas, recibos, etc.

Como é sabido, enquanto sociedade comercial limitada, a ora Recorrente tem também a obrigação legal de ter uma contabilidade organizada sujeita à aprovação anual – cfr. artºs 254º e 255º do Código Comercial.

Não há, portanto, qualquer violação do princípio da proporcionalidade.

*

Tudo visto, resta decidir.

*

IV – Decisão

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em negar provimento ao recurso contencioso ora interposto, mantendo o acto recorrido.

*

Custas pela Recorrente com taxa de justiça de 8UC.

Notifique e registre.

*

RAEM, aos 07 de Fevereiro de 2013.

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Lai Kin Hong

Presente

Vitor Coelho