

Processo n° 768/2011
(Autos de recurso contencioso)

Data: 3/Abril/2014

Assunto: **Vício de incompetência; Delegação de competências**
Princípio da proporcionalidade
Total desrazoabilidade no exercício de poderes discricionários

SUMÁRIO

- Através de um acto de delegação de poderes, foram delegadas no Secretário para a Economia e Finanças 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 3º do Regulamento Administrativo n° 6/1999.

- O órgão delegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação, mas essa menção é dispensada se o tal acto de delegação já foi objecto de publicação no Boletim Oficial de Macau.

- É conferido à Administração, no exercício dos seus poderes discricionários, o poder ou a liberdade de escolher, de entre uma série de soluções possíveis, aquela que lhe pareça melhor para o caso concreto, a fim de satisfazer a necessidade e o interesse público legalmente previstos.

- Não tendo a recorrente, enquanto sujeito

passivo do imposto de turismo, cumprido a obrigação no tocante à entrega da declaração e liquidação do imposto, pode a Administração fiscal proceder à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao seu dispor dos serviços, nos termos do artigo 8º do Regulamento do Imposto de Turismo.

- Tendo a Administração procedido à fixação da matéria colectável do imposto de turismo, em relação a exercícios de Maio a Agosto de 2010, com base no valor médio mensal de vendas declarado em sede do imposto complementar de rendimentos referentes ao exercício de Outubro, Novembro e Dezembro de 2008 e no volume de vendas registado no livro de contas referente a Setembro de 2009, não há ofensa ao princípio da proporcionalidade, nem qualquer erro grosseiro e manifesto ou total desrazoabilidade, considerando que a decisão da Administração foi no sentido de proporcionar o equilíbrio e a igualdade fiscais, assegurar a receita pública e evitar a evasão fiscal.

O Relator,

Tong Hio Fong

Processo n° 768/2011
(Autos de recurso contencioso)

Data: 3/Abril/2014

Recorrente:

- **A**

Entidade recorrida:

- **Secretário para a Economia e Finanças**

Acordam os Juizes do Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I) RELATÓRIO

A, sociedade com sede em Macau, melhor identificada nos autos, inconformada com o despacho do Exm° Secretário para a Economia e Finanças de 30.08.2011, que indeferiu o recurso hierárquico interposto do despacho da Exm^a Directora dos Serviços de Finanças, vem interpor o presente recurso contencioso de anulação, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

- O acto praticado pelo Exm.° Senhor Secretário para a Economia e Finanças é da competência do Exm.° Senhor Chefe do Executivo da Região Administrativa de Macau;

- Pelo que tal acto é nulo por vício de incompetência (cfr. art.° 122° n.° 2 alínea b) do CPA conjugado com a alínea b) do n.° 1 do art.° 21° do CPAC);

- Assim não se entendendo, Uma vez que o acto em crise não contém menção expressa da delegação ou subdelegação de poderes (cfr. alínea b) do n.° 1 do art.° 113° do CPA);

- Tal acto seria sempre nulo por vício de violação de lei, determinado pela falta de um dos seus elementos essenciais (cfr. n.º 1 do art.º 122º do CPA);

- Será, ainda, o acto em crise nulo, por vício de forma, determinado pela falta de fundamentação do acto (cfr. alínea f) do n.º 2 art.º 122º CPA em conjugação com a alínea c) do n.º 1 do art.º 21º CPAC e com o n.º 2 do art.º 115º CPA);

- 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 21º CPAC em conjugação com o n.º 2 do art.º 5 CPA).

Conclui, pedindo que se julga procedente o recurso, anulando-se o acto recorrido.

*

Regularmente citada, pela entidade recorrida foi apresentada a contestação constante de fls. 35 a 47 cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, pugnando pelo não provimento do recurso.

*

Findo o prazo para alegações, o Ministério Público deu o seguinte parecer:

“Na petição (fls. 2 a 13 dos autos), a recorrente «A»

solicitou a declaração de nulidade do acto praticado pelo Exm.º Senhor Secretário para Economia e Finanças em 30/08/2011 e notificado por via do ofício n.º 081/NAJ/CT/2011 (doc. de fls. 14 a 26 dos autos).

As conclusões aí formuladas demonstram que a recorrente invocou:

- o vício de incompetência traduzida em o Exm.º Sr. SEF exercer a competência pertencente ao Exm.º Senhor Chefe do Executivo;

- vício de violação de lei determinado pela falta de um dos elementos essenciais, por não conter menção expressa de delegação ou subdelegação de poderes;

- vício de forma determinado pela falta de fundamentação;

- 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.

Eis as questões colocadas pela recorrente.

Nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 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 Exm.º Senhor Chefe do Executivo e o Exm.º 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.

Tudo isto torna manifestamente infundado o pedido da declaração de nulidade por incompetência.

Nos termos do preceito no n.º 1 da Ordem Executiva n.º 121/2009 em conjugação com o art.º 3º do Regulamento Administrativo n.º 6/1999 na redacção dada pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2010, não há dúvida de que não se verifica a invocada incompetência.

Ao abrigo do n.º 3 do art.º 113º do CPA, e devido à publicação no Boletim Oficial da Ordem Executiva n.º 121/2009, podemos afirmar que não existe in casu a falta de um dos elementos essenciais por não conter menção expressa de delegação ou subdelegação de poderes.

Ora, o teor do acto recorrido e as várias intervenções da recorrente no procedimento tributário conducente à liquidação oficiosa demonstram seguramente que a recorrente deve e pode conhecer do itinerário cognoscivo e valorativo do órgão decisor, daí que não

faz sentido arguir a falta de fundamentação.

No art.º 28º 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 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 - as fiscalizações referidas no art.º 11º da contestação, não se nos afigura que aqueles valores em dívida pela recorrente sejam desrazoáveis e ofensivos do Princípio da Proporcionalidade.

Por cautela e em cumprimento do n.º 6 do art.º 74º do CPAC, resta-nos apontar que não se verifica nenhum dos vícios invocados, pelo que não há lugar à anulação do despacho em questão.

Por todo o expendido acima, propendemos pela improcedência do presente recurso contencioso.”

*

O Tribunal é o competente e o processo o próprio.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas, e têm interesse processual.

Não existe outras nulidades, excepções nem questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da

causa.

Cumpra decidir.

II) FUNDAMENTOS DE FACTO E DE DIREITO

Resulta provada dos elementos constantes dos autos, designadamente do processo administrativo, a seguinte matéria de facto com pertinência para a decisão da causa:

A recorrente é sujeito passivo do imposto de turismo.

A recorrente não procedeu à entrega da declaração - modelo M/7, em sede de liquidação do imposto de turismo, daí que não foi liquidado o imposto em relação a exercícios de Maio a Agosto de 2010.

A 03.11.2010, a recorrente foi notificada da liquidação oficiosa do imposto de turismo, no montante de MOP\$242.739,00.

Nessa liquidação oficiosa do imposto de turismo referente a exercícios de Maio a Agosto de 2010, foi utilizado como base de cálculo o valor médio mensal de vendas declarado em sede do imposto complementar de rendimentos, referentes a exercícios de Outubro a Dezembro de 2008, e o volume de vendas registado no livro de contas referente a Setembro de 2009, que totalizaram 4 meses do volume médio mensal das vendas, no valor de

MOP\$1.213.694,25.

A 18.11.2010, a recorrente interpôs reclamação junto da Exm.^a Directora dos Serviços de Finanças.

A 18.12.2010, a recorrente foi notificada do indeferimento da reclamação.

A 18.01.2011, a recorrente interpôs recurso hierárquico para o Exm.^o Chefe do Executivo da RAEM.

Por despacho de 30.08.2011 do Exm.^o Senhor Secretário para a Economia e Finanças, foi indeferido o recurso hierárquico conforme o documento de fls. 14 a 26 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

*

São 4 os vícios assacados pela recorrente ao acto recorrido:

- Vício de incompetência;
- Vício de violação de lei por falta de indicação do elemento essencial;
- Vício de forma por falta de fundamentação; e
- Vício de violação de lei por ofensa ao princípio da proporcionalidade.

*

Dos vícios de incompetência e de violação de lei por falta de indicação de elemento essencial

Defende a recorrente que o acto praticado pelo

Exmº Secretário para a Economia e Finanças é nulo por vício de incompetência, dado que, no seu entender, quem tem competência para praticar o acto é o Chefe do Executivo.

Ademais, invoca ainda que mesmo que haja alguma delegação de competências, o acto em crise não consta a menção expressa da alegada delegação de poderes, termos em que entende padecer o acto de vício de violação de lei determinado por falta de indicação de elemento essencial, ao abrigo do nº 1 do artigo 122º do Código do Procedimento Administrativo.

Salvo o devido respeito por opinião contrária, julgamos que o acto recorrido não enferma dos pretensos vícios.

Senão vejamos.

Nos termos do artigo 15º da Lei nº 2/1999, prevê-se que *"O Chefe do Executivo exerce as competências previstas na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e noutras leis ou regulamentos administrativos."*

Por outro lado, dispõe o artigo 3º do Regulamento Administrativo nº 6/1999 o seguinte:

"1. O Secretário para a Economia e Finanças exerce as competências nas seguintes áreas da governação:

- 1) Finanças e orçamento;*
- 2) Sectores da indústria, comércio, inspecção de*

jogos, e a vertente offshore, salvo no que a lei ou regulamento administrativo remeter expressamente para a competência de outro Secretário;

3) Sistema monetário, cambial e financeiro, incluindo a actividade seguradora;

4) Administração financeira pública e sistema fiscal;

5) Produção estatística;

6) Trabalho e emprego;

7) Formação profissional;

8) Defesa do consumidor.

2. Para efeitos do número anterior, ficam na dependência hierárquica ou tutelar do Secretário para a Economia e Finanças, conforme aplicável, os serviços e entidades especificados no Anexo III ao presente regulamento administrativo, e que dele faz parte integrante."

Através da ordem executiva nº 121/2009, com as alterações introduzidas pela ordem executiva nº 27/2011, foram delegadas no Secretário para a Economia e Finanças 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 3º do Regulamento Administrativo nº 6/1999.

Daí que, sem necessidade de delongas

considerações, podemos concluir que o Exm^o Secretário para a Economia e Finanças é entidade competente para prática do acto em crise, pelo que improcede o vício alegado.

Defende a recorrente que o acto fere do vício de violação de lei por falta de indicação de elemento essencial previsto no n^o 1 do artigo 122^o do Código do Procedimento Administrativo, em virtude de, mesmo havendo delegação de competências, o acto em crise não constar a menção expressa da alegada delegação de poderes.

Com todo o respeito por melhor opinião, julgamos igualmente não assistir razão à recorrente.

Consagra-se no n^o 2 do artigo 37^o do Código de Procedimento Administrativo que *"mediante um acto de delegação de poderes, os órgãos administrativos competentes para decidir em determinada matéria podem sempre permitir, independentemente de lei de habilitação, que o seu imediato inferior hierárquico, adjunto ou substituto pratiquem actos de administração ordinária nessa matéria."*

Estatui o artigo 40^o do mesmo diploma legal que *"o órgão delegado ou subdelegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação ou subdelegação"*, mas essa menção é dispensada se a referida delegação já foi publicada no Boletim Oficial de Macau, nos termos do

artigo 113º, nº 3, como é o caso, pelo que improcede o vício apontado.

*

Do vício de forma por falta de fundamentação

Defende a recorrente que o acto recorrido padece do vício de forma, determinado por falta de fundamentação, por entender que, a propósito da competência do Exmº Secretário para a Economia e Finanças, a fundamentação é deficiente e obscura.

Salvo o devido respeito, entendemos que a questão em causa não será tanto um vício de forma por falta de fundamentação, mas sim sobre a questão de falta de menção da delegação de competências, a qual já foi por nós apreciada e que não vale a pena repetir.

*

Da violação do princípio da proporcionalidade total desrazoabilidade no exercício de poderes discricionários

Finalmente, no que tange à pretensa violação do princípio da proporcionalidade, igualmente sem razão à recorrente.

Entende a recorrente que a quantia fixada em sede de liquidação é desproporcional e totalmente desrazoável, porquanto a Administração utilizou como base de cálculo do imposto de turismo, valores referentes ao volume de

negócios registadas pela recorrente há mais de um ano antes do período a que a liquidação se refere.

No que respeita ao princípio da proporcionalidade, dispõe o artigo 5º, nº 2 do Código do Procedimento Administrativo que *“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”*.

Segundo o Acórdão do Venerando TUI, no Processo 38/2012, opinou que *“de acordo com este princípio, as limitações de direitos e interesses das pessoas devem revelar-se idóneas e necessárias para garantir os fins visados pelos actos dos poderes públicos”*.

O princípio da proporcionalidade proíbe o sacrifício excessivo dos direitos e interesses legítimos dos particulares; as medidas restritivas devem ser proporcionais ao mal que pretendem evitar. Se forem desproporcionadas, constituirão um excesso de poder.¹

Por outro lado, estatui-se nos termos do artigo 21º, nº 1, alínea d) do Código de Processo Administrativo Contencioso que constitui fundamento do recurso, entre outros, o erro manifesto ou a total desrazoabilidade no exercício de poderes discricionários.

¹ Diogo Freitas do Amaral, in “Direito Administrativo”, 1988, 2º Volume, página 203

Conforme se decidiu no Acórdão deste TSI, no Processo 363/2009, em 19 de Maio de 2011, "A desrazoabilidade a que alude o artigo 21º, 1, d) do CPAC, aliás, adjectivada de total, deve ser entendida de forma a deixar um espaço livre à Administração, salvaguardados os limites próprios do poder discricionário, nomeadamente os limites internos decorrentes dos princípios da imparcialidade, igualdade, justiça, proporcionalidade ou outros vertidos no Código do Procedimento Administrativo, assim se pondo cobro a eventuais abusos."

Também se referiu no Acórdão deste TSI, Processo 647/2010, que a expressão "total desrazoabilidade no exercício dos poderes discricionários pode comportar-se o sentido de uma absurda e desmesurada aplicação do poder discricionário administrativo perante um determinado caso real e concreto. E a decisão desrazoável é aquela cujos efeitos se não acomodam ao dever de proteger o interesse público em causa, aquela que vai para além do que é sensato e lógico tendo em atenção o fim a prosseguir, um acto absurdo ou por vezes irracional".

No caso vertente, provado está que a recorrente, enquanto sujeito passivo e encontrando-se vinculada ao pagamento do imposto de turismo, tinha a obrigação de apresentar a declaração - modelo M/7 - até ao último dia do mês seguinte àquele a que as operações respeitam (cfr.

nº 2 do artigo 7º do Regulamento do Imposto do Turismo).

Não obstante, a recorrente não providenciou a entrega dessa declaração, e em consequência, a Administração fiscal procedeu à liquidação oficiosa do imposto, nos termos do artigo 8º do mesmo Regulamento.

Preceitua o nº 1 do artigo 8º do Regulamento do Imposto de Turismo o seguinte:

“O chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente registo contabilístico e outra documentação, capacidade instalada, taxas de ocupação, localização das instalações e preços praticados, nos seguintes casos:

a) Falta total ou parcial de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo, omissões ou erros de que haja resultado prejuízo para o Território;

b) Falta de apresentação da declaração periódica a que se refere o nº 2 do artigo anterior, dentro do respectivo prazo legal;

c) Falta de rectificação nos termos do nº 4 do artigo anterior.”

De acordo com a referida norma, uma vez verificado o incumprimento por parte do sujeito passivo do imposto da sua obrigação no tocante à entrega da declaração e liquidação do imposto, confere a lei ao

chefe da Repartição de Finanças poderes para proceder à liquidação oficiosa, com base em elementos ao dispor dos serviços.

No fundo, o que está aqui em causa é o exercício de poderes discricionários pela Administração, à qual é conferido pela lei o poder ou a liberdade de escolher, de entre uma série de soluções possíveis, aquela que lhe pareça melhor para o caso concreto, a fim de satisfazer a necessidade e o interesse público legalmente previstos.

Ora bem, perante a falta de liquidação do imposto por parte da recorrente, a Administração fiscal pode recorrer a elementos ao seu dispor dos serviços que melhor entender, sendo que, a medida tomada pela Administração no sentido de proceder à fixação da matéria colectável do imposto de turismo com base no valor médio mensal de vendas declarado em sede do imposto complementar de rendimentos referentes ao exercício de Outubro, Novembro e Dezembro de 2008 e no volume de vendas registado no livro de contas referente a Setembro de 2009, que totalizavam 4 meses do volume médio mensal das vendas, é idónea e adequada para garantir a satisfação de interesses públicos, nomeadamente para proporcionar o equilíbrio e a igualdade fiscais, assegurar a receita pública e evitar a evasão fiscal.

Pelo que, inexistindo qualquer ofensa ao

princípio da proporcionalidade, nem estando o acto viciado de erro grosseiro e manifesto ou total desrazoabilidade, improcede o vício invocado.

III) DECISÃO

Face ao exposto, acordam em negar provimento ao recurso contencioso.

Custas pela recorrente, com a taxa de justiça de 5 U.C.

Registe e notifique.

Macau, 3 de Abril de 2014

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

João A. G. Gil de Oliveira

Presente

Vitor Coelho