Processo n.º 235/2004

Date: 9 de Dezembro de 2004

Assuntos: - Fundamentação formal
- Fundamentação material
- Violação da lei

Sumário

1. A exigência da especial fundamentação prevista no artigo 41º do RICR prende com a fundamentação material, com os fundamentos do acto, ou com o requisito material do acto – um “requisito de fundo”, não confundindo com a exigência formal de fundamentação nos termos normais.
2. Incorre em violação da lei o acto fiscal que não continha qualquer fundamento comprovativo da sua justificação da divergência, ao fixar o valor colectável, dos valores declarados pelo contribuinte, para fundamentar a alegada inexactidão do valor declarado, como exigido pelo artigo 41º do RICR.

O Relator,

Choi Mou Pan

Processo n.º 235/2004

Recorrente : Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (所得補充稅複評委員會)

Recorrida: Sociedade de Comércio e Industria de Alimentos “A”, Limitada

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.:

A Sociedade de Comércio e Industria de Alimentos “A”, Limitada, com sede em Macau, tinha interposto recurso da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos que indeferiu a reclamação da fixação de rendimento colectável de MOP\$263.700,00 respeitante ao exercício de 1997, que obteve improcedência junto do Tribunal Administrativo, interpôs recurso para este Tribunal de Segunda Instância, obtendo, esta vez, o provimento do recurso e, em consequência, foi decretada a anulação da sentença recorrida para que fossem conhecidos os vícios atinentes do que não foram conhecidos.

Baixados os autos, o Tribunal Administrativo decidiu, com a verificação do vício de violação de lei - artigos 4º, nº 3, 17º, 19º, nº 2 e 41º nºs 1 e 2 do RICR, anular o acto recorrido.

Não conformou com esta decisão a Comissão recorreu para este Tribunal, alegando que:

1. Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 260 e seguintes dos autos, que julgou procedente o recurso interposto pelo contribuinte e, conseqüentemente, anulou a deliberação da Comissão de Revisão “B” do Imposto Complementar de Rendimentos, tomada em 10 de Dezembro de 1998 e que decidiu manter o rendimento colectável anteriormente fixado para o exercício de 1997 no montante de 263.700,00 patacas.
2. Entende o Meritíssimo Juiz “*a quo*” que a lei impõe à Administração Fiscal a expressa indicação do motivo da divergência, face à declaração da contribuinte, conducente a diferente fixação do rendimento colectável.
3. Parte a decisão ora impugnada do pressuposto da idêntica valoração da declaração do contribuinte, consoante o Grupo em que se insere culminando com o entendimento que defende não ter o legislador, no artigo 41.º do RICR, efectuado qualquer distinção, só permitindo à Administração Fiscal afastar o declarado pelos contribuintes quando existam válidos motivos para as considerar inexactas.
4. O valor da declaração dos contribuintes diverge consoante o grupo a que pertencem, como afirma o Acórdão do TSI, proferido em 18/03/2004, no processo n.º 261/2003.
5. Apenas tendo sido posta em causa a suficiência da fundamentação constante da deliberação anulada, a única questão que importará formular - e responder - será a de se saber se a fundamentação do acto administrativo anulado

reveste, ou não, a densidade funcional mínima imposta pela dimensão formal do dever de fundamentação.

6. As deliberações das comissões de revisão têm de ser fundamentadas, ainda que sucintamente, exigindo a lei uma fundamentação sucinta participando, nestas circunstâncias, das características comuns à fundamentação de um qualquer acto administrativo.
7. De acordo com o insigne ensinamento do Professor Vieira de Andrade, o dever formal de fundamentação cumpre-se, tão-só, pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, não se exigindo a existência de pressupostos reais e de motivos correctos, aptos a substancialmente ampararem o conteúdo da decisão administrativa, termos nos quais “não será qualquer insuficiência que poderá equivaler à falta radical de fundamentação”.
8. Na opinião da recorrente, o concreto conteúdo da fundamentação apresentada para a decisão tomada permite que se cumpram os múltiplos fins que a imposição do dever formal de fundamentação se destina assegurar, desde logo que um destinatário normal ou razoável, colocado perante a situação concreta, consiga inteligir o “núcleo significativo do acto”.
9. A fundamentação contextual basta-se “... com os elementos necessários à expressão clara das razões do acto, não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados,

todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante uma deliberação decisória” (*in*, obra citada, pág. 240).

10. Ainda que sucintamente, na fundamentação levada ao acto administrativo, não só se identificou o critério utilizado na fixação do rendimento colectável, como mais se mencionou a circunstância da consideração dos custos em termos gestão normal do ramo.

Isto é,

11. Apesar de sucinta, o teor da fundamentação não autoriza, a nosso ver, a conclusão de não ter a Administração Fiscal reflectido sobre o conteúdo da reclamação apresentada pelo contribuinte – ao invés, antes sugere, a um destinatário normal ou razoável colocado na situação concreta, que, uma vez empreendida a referida reflexão, os fundamentos não se mostraram idóneos ou determinantes duma alteração ao conteúdo da decisão anteriormente tomada pela Comissão de Fixação.
12. O mesmo é dizer – por outras palavras – que o “peso” dos factos ou argumentos trazidos pelo contribuinte ao conhecimento do Fisco, em sede de reclamação, não foi suficiente para ilidir a presunção não identificando o erro da quantificação, mediante uma exposição convincente de que os índices responsáveis por aquela fixação da matéria colectável não permitem a quantificação apresentada pela Administração Fiscal porque, ou são menores ou até porque

não existem.

13. Constituindo a compreensibilidade das razões da decisão, o limite mínimo de uma fundamentação formalmente suficiente, no âmbito da discricionariedade administrativa – e não “o da demonstração de que a decisão é provavelmente a correcta ou não é manifestamente errónea” (*in*, obra citada, pág. 270) -, entende a ora recorrente que o conteúdo declarativo da fundamentação assumiu a densidade funcional mínima exigível pela dimensão formal do dever de fundamentação, mostrando-se, por isso, formalmente suficiente.

Pede a revogação da sentença recorrida.

A parte recorrida ao recurso não ofereceu respostas.

O Digno Magistrado do M^oP^o apresentou o seu douto parecer que se transcreve o seguinte:

“Todo a argumentação expendida pelo Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são por aquele.

Estabelece o R.I.C.R. no seu art^o 4^o, diferenciação de grupos de

contribuintes, atinente ao objecto material e imediato de incidência do imposto, sendo os contribuintes do grupo A tributados pelo lucro efectivo e os do grupo B pelo lucro presumido, descrevendo o artº 19º as diversas formas de determinar a matéria colectável em cada um dos sistemas: no grupo A, o lucro real e efectivo é determinado através da conta de resultados da empresa (nº 1) e no grupo B o lucro presumido pode ser determinado através de métodos presuntivos ou indiciários (nºs 2 e 3).

O valor das declarações dos contribuintes assume, assim, diferente relevância consoante os sistemas, sendo que no grupo A a declaração é, em princípio, determinante do valor da matéria colectável, servindo directamente de base ao lançamento, enquanto no grupo B a declaração do sujeito passivo possui alcance meramente indiciário da matéria colectável.

Não existe, quanto a tal registo, cremos, qualquer dúvida ou controvérsia.

O problema surge (e este, parece-nos, o âmago do presente recurso) sobre se a A. Fiscal, no caso de declarações de contribuintes integrados no grupo B, se encontra ou não vinculada a fundamentar as eventuais divergências com as declarações daqueles, de acordo com o revisto no artº 41º, RICR.

E, neste contexto, encontramos-nos de acordo como entendimento assumido pelo Mmº Juíz “*a quo*”: em qualquer dos regimes, quando a A. Fiscal fixa rendimento colectável divergente da declaração do contribuinte, deve fundamentar tal divergência.

Sobre o contribuinte, independentemente do grupo a que

pertença, recaem, nos termos do artº 64º da Lei 21/78/M, sanções no caso de não apresentar as devidas declarações, ou de as apresentar com inexactidões.

Ora, não se entenderia tal cominação, a atribuição de tal responsabilidade, caso a A. Fiscal, sem mais, num exercício puramente arbitrário, pudesse descredibilizar essa declaração sem necessidade de externar qualquer justificação.

Não poderíamos estar mais de acordo com a definição e contornos do dever de fundamentação enunciados, em sede geral e abstracta pela recorrente : o que não alcançamos é como o mesmo entende que, no caso, “... o conteúdo declarativo da fundamentação assumiu a densidade funcional mínima exigível pela dimensão formal do dever de fundamentação, mostrando-se, por isso, formalmente suficiente”.

Cartas na mesa:

Como e onde é que “um destinatário normal ou razoável colocado na situação concreta” ficou ou fica a saber das razões pelas quais a A. Fiscal aceitou a declaração do contribuinte no que diz respeito aos lucros, mas ignorou, pura e simplesmente a mesma declaração no que tange aos custos, quando, em sede de reclamação apresentara explicação verosímil para o prejuízo declarado?

Onde, mìnimamente, se externou justificação para a não aceitação do declarado a tal nível?

Mostra-se, pois, afrontado com o acto o disposto no artº 41º, nºs 1 e 2 do RICR, razão por que entendemos ser de manter a douta sentença recorrida, negando-se, conseqüentemente, provimento ao

presente recurso.

Colheram-se os vistos dos Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

Cumpra conhecer.

À matéria de facto foi consignada a seguinte factualidade.

- Como contribuinte do grupo B, a recorrente apresentou, em 31.3.1998 a declaração M/1 relativa ao exercício do ano de 1997, declarando um rendimento global negativo de 445,217 patacas – documentos de fls. 6 a 10 do processo administrativo.
- Desta declaração consta, além do mais, o seguinte:

“(…)

10. Demonstração dos resultados do exercício:

(…)

5. Total dos Proveitos (1+2+3+4) 8.788.527

(…)

9. Custo das existências vendidas e consumidas (6+7+8) 6.415.611

(…)

15. Total dos Custos (9+10+11+12+13+14) 9.233.744

16. Resultados antes dos Impostos (5.15) (445.217)

(…)

Observações:

O Snack Bar “A” como estabelecimento de comidas no Pátio de Ho Chi Min Tong, X, deixou de exercer actividade desde AGO96; no entanto, há despesas inerentes ao mesmo, visto continuar a pertencer à

Sociedade.

Na verba 14 do quadro 10, as despesas aí inscritas resultam de encargos bancários como se discrimina.

<i>Juros do crédito para Importação no BNU</i>	<i>=65.601.00</i>
<i>Juros do crédito para Importação no BCM</i>	<i>=11.733.00</i>
<i>Juros de contas a descoberto no BCM</i>	<i>=46.219.00</i>
<i>Juros de empréstimo para aquisição de imóvel</i>	<i>51.900.00</i>
<i>Juros de empréstimo monetário</i>	<i>=9.213.00</i>
<i>Juros de empréstimo para aquisição de imóvel</i>	<i>=429.489.00"</i>

- Em 26.05.1998, a Comissão de Fixação fixou o seu rendimento colectável no valor de 263.700 patacas (documento de fls. 1 do processo administrativo).
- No "Boletim de Englobamento, Fixação e Liquidação" fez-se constar, como "observações", a propósito desta fixação, o seguinte (documento de fls. 1 do processo administrativo):

"Dados: 199.684

Segundo critério utilizado nos exercícios anteriores

Proveitos X 3%"

- A recorrente foi notificada deste acto de fixação do rendimento colectável através da carta registada de 28.8.1998 – documentos de fls. 80 a 81 do processo administrativo.
- Em 3.9.1998 a recorrente apresentou a reclamação do acto de fixação para a Comissão de Revisão, nos seguintes termos (documento de fls. 77-78 do processo administrativo):

“(…)

“Ex.mo Senhor Presidente da Comissão de Revisão da Fixação de rendimentos do Imposto Complementar

A Sociedade de Comercio e Industria de Alimentos “A” Lda, doravante designada por Sociedade, com sede no Pátio de Ho Chi Sin Tong, em Macau, contribuinte nº 81xxxxx4, vem junto de V. Ex.a reclamar do montante que lhe foi fixado como rendimento colectável, para efeitos do calculo do Imposto Complementar, fundamento nos seguintes factos

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

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

3. E isto tanto mais se afigura estranho quanto julgamos ser do conhecimento geral que a economia em Macau, quer durante o ano de 1977, quer actualmente, sofre um forte agravamento, provocado peia crise económica de toda a Ásia e por factores próprios do Território de Macau, que tiveram especial repercussão na indústria hoteleira.

4. Não fossem estes factores suficientes, acrescenta-se ainda

que praticando Sociedade um ramo de negócio vocacionado para as comunidades Portuguesa de Macau e Inglesa de Hong Kong, ambas estão a escassear, as primeiras pelo êxodo para Portugal e as segundas pelos factores negativos e específicas de Macau, que são do conhecimento geral.

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

Pede deferimento.

(...)”

- Em 10.12.1998, a Comissão de Revisão tomou a deliberação ora impugnada, com o seguinte teor (documento de fls. 24 a 26 dos autos):

“(…)”

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

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

Rendimentos.

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

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

5. Quando à argumentação de inactividade de um estabelecimento julgamos de elucidar o contribuinte que a mesma só pode ser formalmente arguida na presunção de uma declaração de cessação de actividade em impresso próprio, a entregar na Direcção dos Serviços de Finanças, o que não se verifica no processo. Nestes termos, a Comissão de Revisão deliberou manter o rendimento colectável em \$263,700.00 (duzentos e sessenta e três mil e setecentas patacas), em referência ao exercício de 1997.

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

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

Procedimento Administrativo informa-se que da deliberação de Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso – n.º 2 do artigo 80º, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

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

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

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

(...)”.

- Tal deliberação foi notificada a recorrente por carta expedida em 30.1.1999 (documento de fls. 22 dos autos).
- O rendimento colectável da recorrente relativo ao exercício 1996 foi fixado no valor de 109.600 patacas.
- No “Boletim de Englobamento, Fixação e Liquidação”, relativo ao ano de 1996 fez-se constar, como “observações”, o seguinte (documento de fls. 1 do processo administrativo):

“Proveitos X 3% = 109.595.

Critério do ex. 1995.”

Conhecendo.

Cabe ver se o acto administrativo incorre no vício da violação da lei do disposto nos artigos 4º, nº 3, 17º, 19º, nº 2 e 41º nº 1 e 2 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR).

Dispõem estes artigos:

“Artigo 4º

(Rendimentos reais e presumidos)

1. As pessoas singulares ou colectivas sujeitas ao imposto complementar de rendimentos distribuem-se por um dos dois grupos: A ou B.

2. Pertencem ao grupo A, sendo tributados com base nos lucros efectivamente determinados através de contabilidade devidamente organizada, assinada e verificada por contabilistas ou auditores inscritos nos Serviços de Finanças de acordo com a lei vigente, os seguintes contribuintes:

a) As sociedades anónimas, em comandita por acções e as cooperativas;

b) As sociedades de qualquer natureza com interesses próprios e que não se confundam nas pessoas dos seus sócios, com um capital social não inferior a \$1.000.000,00 ou cujos lucros tributáveis sejam, em média dos últimos três anos, superiores a \$500.000,00;

c) As demais pessoas singulares ou colectivas que, possuindo contabilidade devidamente organizada, tenham optado por este grupo, mediante declaração a entregar até 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto, salvo se tiverem iniciado a sua actividade no último trimestre desse ano, caso em que a respectiva declaração poderá ser entregue até 31

de Janeiro do ano seguinte.

3. Integram o grupo B e são tributadas com base nos lucros que presumivelmente obtiverem, as pessoas singulares ou colectivas que não estejam abrangidas por nenhuma das alíneas do número antecedente.

4. Os pressupostos para integração nos diferentes grupos deverão verificar-se no princípio do ano a que o rendimento respeita.

5. No prazo de quinze dias a contar da fixação definitiva do lucro tributável do último ano, a Repartição de Finanças notificará da sua inclusão no grupo A os contribuintes referidos na segunda parte da alínea b) do n.º 2.

6. Decorridos três anos sobre a data da sua inclusão no grupo A, os contribuintes referidos no número anterior e na alínea c) do n.º 2 podem, a requerimento seu e com autorização do director dos Serviços de Finanças, ingressar no grupo B.

Artigo 17.º

(Dúvidas sobre as declarações)

Quando as declarações não forem consideradas suficientemente claras, a Repartição de Contribuições e Impostos solicitará aos contribuintes que prestem por escrito, no prazo que lhes for fixado, mas não superior a quinze dias, os esclarecimentos indispensáveis.

Artigo 19.º*

(Lucro tributável)

1. O lucro tributável dos contribuintes do grupo A, reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos e

perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência, realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar, e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos dos artigos 20.º a 35.º deste regulamento.

2. O lucro tributável dos contribuintes do grupo B será determinado pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários.

3. Os métodos indiciários basear-se-ão em todos os elementos de que a administração fiscal disponha, designadamente:

a) Margens médias do lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros;

b) Taxas médias de rentabilidade do capital investido;

c) Coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de outros custos directos;

d) Elementos e informações declarados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte.

Artigo 41.º

(Fixação do rendimento colectável)

1. A fixação do rendimento colectável será feita, sem prejuízo do disposto nos artigos 19.º a 35.º e 36.º, n.º 3, em face das declarações dos contribuintes, eventualmente corrigidas com base em informações

devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha.

2. A decisão que fixar rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte, deve ser fundamentada.

A sentença recorrida julgou anular o acto contenciosamente recorrido por ter entendido que o mesmo enferma do vício da violação da lei, do disposto no artigo 41º n.º 1 e 2 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), quando aceitou a declaração no que diz respeito aos ganhos mas ignorou a declaração no que diz respeito aos custos, entendendo que a lei impõe uma especial exigência da fundamentação pelo artigo 41º n.º 1 e 2 do RICR, diferente da dos artigos 113º n.º 1 al. e) e 114º a 116º do Código de Procedimento Administrativo, e que não se encontra a justificação para a Administração Fiscal se afastar das declarações do contribuinte quando não há motivos válidos para as considerar inexatas, independentemente do grupo em que se insira o contribuinte, pois a lei não distingue entre a declaração apresentada pelos contribuintes do Grupo-A e Grupo-B, que sai reforçada precisamente pelas sanções que previa para a falta ou inexactidão das mesmas (artigo 64º da Lei n.º 21/78/M).

Considerou também ser a única diferença entre o Grupo-A e Grupo-B tem a ver com o diferente valor que têm, não as declarações em si, mas os elementos que lhes estão subjacentes; o que são realidades distintas. Uma coisa é saber se a Administração deve ter ou não como ponto de partida os elementos dados pelo contribuinte e justificar quando o não faça; outra coisa é saber quais os métodos com os quais se vai

operar, a partir dos elementos fornecidos pelo contribuinte, e qual o valor que têm esses elementos, na aplicação de cada um dos métodos.

Continuou a sentença, considerando os princípios da igualdade e da proporcionalidade e que se traduzem nos princípios da descoberta da verdade material e, no domínio do direito tributário, da capacidade contributiva, das duas uma: ou as declarações dos contribuintes, independentemente do grupo a que pertencem, são exactas e não se vê razão para a Administração Fiscal se afastar delas ou são inexactas e então a Administração Fiscal deve afastar-se das mesmas na parte em que são inexactas. A finalidade é tentar determinar o rendimento efectivo do contribuinte e, só quando não for possível, o rendimento é que se pode presumir.

Por sua vez, a recorrente começou pela discordância do entendimento da sentença recorrida quanto a esta dita não distinção entre os Grupos, com a citação do acórdão deste Tribunal de 261/2003 de 18 de Março de 2004 que se entendia que o valor da declaração dos contribuintes diverge consoante o grupo a que pertencem:

“No artigo 19º do RICR prevêem-se dois sistemas de cálculo da base do imposto complementar, de que resulta uma heterogeneidade manifesta de efeitos e regimes: o sistema da material colectável real, em que se pretende apurar qual o efectivo valor da riqueza que servirá de base ao imposto; e o sistema da matéria colectável presumida, em que, por não ser possível a fixação real e directa da material colectável, se escolhem indicadores com base nos quais se determina o valor que vais ser tributado.

A cada um destes sistemas correspondem diferentes operações de quantificação do facto tributável: no primeiro sistema – Grupo A – o lucro real efectivo é determinado através da conta de resultados da empresa (nº 1 do artigo 19º); no segundo sistema –

Grupo B – o lucro presumido pode ser determinado através de métodos presuntivos (n° 2 do artigo 19°) onde método indiciários (n° 3 do artigo 19°)”.

Como se vê, é obvio que estão de acordos, pois a sentença considerou ser a única diferença entre o Grupo-A e Grupo-B tem a ver com o diferente valor que têm, não as declarações em si, mas os elementos que lhes estão subjacentes.

Continuou a recorrente que o que a sentença entender por falta da fundamentação do acto administrativo tem a ver com uma insuficiência da fundamentação, mas não será qualquer insuficiência que poderá equivaler à falta radical de fundamentação, e, uma vez a fundamentação do acto recorrido se verifica bastante, não pode indiscriminadamente imputar o mesmo pela falta de fundamentação.

É flagrante que a recorrente não alcança o entendimento da sentença recorrida, pois, explicou muito claro a sentença que “a fundamentação que exige o artigo 41° n°s 1 e 2 quando a Administração Fiscal fixa um rendimento colectável divergente do resultante do contribuinte – sem distinguir grupos – não é a fundamentação exigida de uma maneira geral para os actos administrativos – artigo 113° n° 1 al. e) e 114° a 116° do Código de Procedimento Administrativo”.

Concordamos com o entendimento da sentença quanto à especial exigência de fundamentação no artigo 41° do RICR, pois, é essencial que a um acto Administrativo, inclusivé o acto de liquidação fiscal, será imposto, para além do dever de fundamentação – um requisito formal da decisão administrativa, a exigência de conter fundamentos – requisito substancial da decisão administrativo.

No fundo, estamos perante precisamente uma situação da distinção

entre a fundamentação material e a fundamentação formal.

A exigência prevista no artigo 41º do RICR, acima transcrito, prende com a fundamentação material, com os fundamentos do acto, ou com o requisito material do acto – um “requisito de fundo”.

Como assim considera David Duarte, a fundamentação é um requisito formal das decisões, que não se confunde com o seu conteúdo e que, independentemente das implicações entre a declaração de fundamentação e a substância da decisão, tem uma existência e uma dimensão valorativa autónoma. Esta autonomia da fundamentação formal expressa-se na separação entre os requisitos da correcção da fundamentação e os requisitos de correcção da decisão, implicando que, embora existam pontos de comunicabilidade, a patologia da fundamentação não determine, como ponto de partida, a deficiência da decisão, por si só considerada/ou seja, a fundamentação diz apenas respeito à exteriorização dos pontos de sustentação do decisão e não ao que eles são como realidade ontológica intradecisória.¹

E o Acórdão do Tribunal de Última Instância, de 6 de Dezembro de 2002 do processo nº 14/2002, considerou que a fundamentação formal da decisão não corresponde necessariamente à fundamentação material relativa à legitimidade da própria decisão, i. e. os fundamentos de facto e de direito como menção constitutiva do acto administrativo não se confundem com o fundamento material do mesmo.

¹ *In* Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório, Almedina Coimbra, 1996, p. 237 a 241.

Como a sentença recorrida interpretou, e correctamente, o que o legislador quis dizer no citado artigo 41º nº 2, foi algo mais, quando a Administração Fiscal diverge das declarações dos contribuintes, corrigindo-as, deve fundamentar essa divergência e não apenas a fixação em si mesma. Daí as expressões “eventualmente corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas” - nº 1 - “a decisão que fixar rendimento colectável divergente ... deve ser fundamentada - nº 2.

Tal dever de fundamentar constitui um elemento essencial da validade do acto quando decide divergentemente das declarações do contribuinte, seja qual for a que Grupo pertence. Ou seja, a Administração está vinculado pela verificação dos factos comprovativos da dita divergência. Nada feita, incorrerá a violação da lei neste disposto.

E como resulta claramente dos factos ora dados por assentes, quer para o acto reclamado quer para o acto ora contenciosamente recorrido, não continha qualquer fundamento comprovativo da sua justificação da divergência, ao fixar o valor colectável, dos valores declarados pelo contribuinte, para fundamentar a alegada inexactidão do valor declarado.

Sendo assim trata-se de um acto sem qualquer válido argumento para afastar o valor declarado, o que impõe a anulação do acto contenciosamente recorrido.

Pelo que é de se manter a sentença ora recorrida.

Ponderado resta decidir.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em negar provimento ao recurso nos termos acima consignados.

Sem custas.

Macau, RAE, aos 9 de Dezembro de 2004

Choi Mou Pan (Relator) – João A. G. Gil de Oliveira – Lai Kin Hong

Magistrado do M^o. P^o. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho