

## Processo n.º 301/2004

Date: 9 de Dezembro de 2004

- Assuntos:
- Im procedência da reclamação
  - Agravamento da colecta
  - Dever de fundamentação
  - Acto discricionário
  - Controlo judicial

### Sumário

1. A lei impõe ao acto administrativo o dever de fundamentar, salvo a expressa dispensa legal, e exige que a fundamentação do acto administrativo seja clara e suficiente, para possibilitar o perfeito conhecimento da motivação do acto, ou seja das razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou a agente a actuar como actuou.
2. Caso a reclamação da decisão de fixação do rendimento colectável vier a ser totalmente desatendida, a entidade competente fixará, a título de custas, um agravamento da colecta, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5%.
3. No âmbito do poder discricionário e margem de livre decisão, a liberdade da acção da Administração não deve, em princípio, ser controlada pelos tribunais, podendo porém, em caso excepcional, ficar judicialmente controlado, v.g., em caso de o acto resultado do exercício do poder discricionário ou de margem de livre decisão estar manifestamente contrário aos princípios jurídicos

fundamentais (nomeadamente os princípios de justiça, da proporcionalidade, da adequação e da igualdade) a que as actividades administrativas devem respeitar (“limite interno”), bem assim, em caso do vício de forma por falta de fundamentação (“limite externo”).

4. A insuficiência, para conduzir a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação, há-de ser manifesta, “no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais, por não ter tomado em conta interesses necessariamente implicados”.
5. Não deve ser considerado que se apresente manifestamente uma violação dos princípios jurídicos, quer do da proporcionalidade quer do da adequação, até do princípio de justiça, o acto que aplicou ao reclamante cuja reclamação tenha sido julgada totalmente improcedente o agravamento na colecta graduado apenas em 1% dentro de uma moldura abstracta que podia ir até 5% da colecta, nem deve ser considerado insuficiente a fundamentação o acto desta sanção que se limitou a referir o disposto no artigo 47º do RICR.

**O Relator,**

**Choi Mou Pan**

**Processo n.º 301/2004**

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

Recorrida: Sobrilho Serviços de Limpeza, Limitada  
(陽光清潔服務有限公司)

**A**cordam no Tribunal de Segunda Instância da

R.A.E.M. :

A sociedade “Sobrilho Serviços de Limpeza, Limitada., id. fls. 2, veio interpor, junto do Tribunal Administrativo, o Recurso Contencioso Fiscal da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, da Direcção dos Serviços de Finanças, tomada em 22 de Maio de 2002 e pela qual foi negado provimento à reclamação apresentada pela recorrente, na parte em que determinou o agravamento de 1% da colecta.

Merecido o provimento parcial do recurso, foi o acto recorrido anulado pela sentença do Tribunal Administrativo.

Não conformando com a sentença, recorreram a Sociedade Sobrilho Serviços de Limpeza, Limitada e a Comissão de Revisão.

O recurso da Sociedade Sobrilho Serviços de Limpeza, Limitada foi julgado deserto por não ter apresentado alegações.

Nas alegações da Comissão de Revisão concluiu o seguinte:

- I. O Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, não prevê quaisquer critérios a utilizar na graduação do agravamento à colecta permitido pelo artigo 47.º do RICR, o que significa que estamos perante uma situação em que a lei faculta à Administração uma ampla margem de livre decisão, cuja expressão máxima é a figura da discricionariedade.
- II. A doutrina e a jurisprudência dominantes referem-se à natureza jurídica da mesma como uma faculdade de escolha, concedida pelo legislador à Administração, dentre uma série limitada de bens jurídicos adequados à satisfação de uma determinada necessidade pública tutelada pelo Direito.
- III. É perfeitamente justificável que o legislador tenha deixado nas mãos da Administração fiscal a questão ora em apreço. Podemos afirmar que a discricionariedade de certos poderes conferidos por lei aos órgãos da Administração traduz o reconhecimento pelo legislador da impossibilidade de prever na norma toda a variedade de circunstâncias em que o órgão pode ser chamado a intervir e das soluções mais correctas consoante o caso concreto, deixando ao aplicador da lei a liberdade de encontrar a melhor solução para cada caso concreto, considerando-a legal desde que preencha o fim de interesse público que se pretende realizar.
- IV. É entendimento pacífico que não há actos totalmente

discricionários já que a competência é sempre vinculada assim como o fim do acto administrativo, ou seja, a norma que confere um poder discricionário confere-o para um certo fim. Se o acto pelo qual se exerce esse poder respeitar esse fim, nada há a apontar em termos de legalidade. Nestes termos, podemos afirmar com segurança que todos os aspectos vinculativos da norma constante do artigo 47.º do RICR foram estritamente respeitados.

- V. Pelo contrário, no que se refere à graduação do agravamento não nos restam dúvida que é a própria lei que determina a sua discricionariedade ao utilizar a expressão “conforme as circunstâncias”, sem que tenha fixado posteriormente quaisquer critérios a seguir para a administração. Face a tal, a apreciação tem de ser casuística, cabendo à Administração Fiscal a ponderação de todos os factores na sua posse, obviamente, em obediência aos princípios fundamentais a que está adstrita, o que foi efectivamente efectuado.
- VI. Existem aspectos que podem ser discricionários num acto da administração, nomeadamente a fundamentação ou não da decisão. No caso em apreço resulta, salvo melhor opinião em contrário, claro para a ora recorrente não resultar do dispositivo legal que habilita a prática do acto discricionário de agravamento à colecta tal obrigação. Além do mais, tal raciocínio advém não só da própria natureza do poder discricionário constante da norma como também da ratio do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos uma vez que o legislador previu expressamente os casos em

que impende sobre a administração fiscal o dever de fundamentação dos actos por ela praticados. Para tanto, basta atentar no disposto no artigo 41.º do RICR que, no n.º 2, dispõe que “A decisão que fixar rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte, deve ser fundamentada.”.

VII. Face ao exposto, não padece o acto administrativo ora impugnado de qualquer vício de violação de lei por falta de fundamentação uma vez que a tal não se encontra obrigada a Administração Fiscal, padecendo o duto acórdão de vício de violação de lei por errada interpretação do disposto no artigo 47.º do RICR.

Pede assim a revogação da sentença recorrida, mantendo-se, na íntegra, a deliberação da Comissão de Revisão do ICR, datada de 22 de Maio de 2002, na parte que fixou o agravamento à colecta em 1%.

Ao recurso, a Companhia recorrida não apresentou contra-alegações.

Nesta instância, o Digno Magistrado do Ministério Público apresentou o seu duto parecer que se transcreve no seguinte:

“Tem-se por fundamento o acto de fixação do agravamento à colecta ao abrigo do artigo 47º do RICR, com a referência ao respectivo suporte legal e quando a percentagem escolhida, dentro da medida

abstracta, entre um mínimo e um máximo, se mostra razoável e até benévola, próxima que se encontra do limite mínimo, ajustada, face aos elementos objectivos dos autos, ao teor da decisão a que se reporta, ao volume de trabalho e à complexidade das questões a resolver, não havendo qualquer desproporcionalidade lesiva no valor encontrado” – acórdão deste Tribunal de 1/11/04, proferido no âmbito do proc. 234/2004, na sequência de idêntico entendimento previamente assumido no proc. 181/2004 de 23/9/04.

A “novidade” mais relevante relativamente às situações contempladas naqueles arestos consiste na medida do agravamento à colecta que, no caso, foi de 1%, enquanto naqueles havia sido de 0,5%.

Quer-nos, porém, parecer que, face à moldura abstracta da medida, que poderia ir até aos 5% da colecta, aos elementos objectivos dos autos, teor da decisão a que se refere, volume de trabalho e complexidade das questões a resolver, se não mostra a medida do agravamento em causa passível de ofensa dos princípios da proporcionalidade, adequação e justiça, a justificarem intervenção do Tribunal, continuando um homem médio a não pôr em dúvida a proporcionalidade da medida concreta legalmente determinada, pelo que, em boa verdade, se não descortina fundamento bastante para eventual alteração do entendimento anteriormente assumido face a casos congêneres.

Donde, por não registo do vício de falta de fundamentação assacado na douta sentença em escrutínio, sermos a pugnar pela provimento do presente recurso, revogando-se a douta sentença em escrutínio na parte em que anulou o acto recorrido, mantendo-se como válido o mesmo.”

Cumprе conhecer.

Foram colhidos os vistos legais dos Mm<sup>os</sup> Juizes-Adjuntos.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto, que tinha sido dada por assente pelo Tribunal *a quo*:

- Na sequência de uma denúncia particular transmitida pelo Comissariado Contra a Corrupção, foi determinada uma fiscalização à recorrente, relativa aos rendimentos colectáveis de 1996 a 1999 – fls. 10 do processo instrutor.
- Finda a fiscalização, foi apresentada, em 22.11.2000, a informação n.º 007/DIFT/2000, da qual se extrai o seguinte (documento de fls. 10 a 30 do processo instrutor):
- “(...)

#### Origem da Fiscalização

Em 9 de Maio de 2000 este Serviço recebeu uma carta de denúncia transferida pelo Comissariado Contra a Corrupção, relativa a Declaração falsas da Sobrilho Serviços Limpeza Lda.. Por Ordem de Serviço n.º 07/2000 do Chefe substituto do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributaria, de 5 de Junho de 2000, a Técnica Superior, Kou Ka I e o Técnico Superior, Chong Io Tong efectuaram uma fiscalização à companhia referida, relativamente aos rendimentos colectáveis de 1996 a 1999.

-----

### Âmbito de Fiscalização

Foram os rendimentos colectáveis da Sobrilho Serviços Limpeza Lda., de 1996 a 1999.

-----

### Fontes das Informações

1. Declarações de Rendimento do Imposto Complementar (M/1) de 1996 a 1999, relativamente à Sobrilho Serviços Limpeza Lda.;
2. Relação Norminal - Empregados/Assalariados do Imposto Profissional - 1º Grupo (M3/M4) de 1996 a 1999, relativamente a Sobrilho Serviços Limpeza Lda.;
3. Diário da Sobrilho Serviços Limpeza Lda. De 1996 a 1999;
4. Dados de remunerações de serviços, que serviços públicos pagaram a Sobrilho Serviços Limpeza Lda.;
5. Dados de remunerações de serviços que 14 serviços autónomos pagaram a Sobrilho Serviços Limpeza Lda.;
6. Dados de remunerações de serviços que 7 empresas particulares pagaram a Sobrilho Serviços Limpeza Lda.;
7. As informações anexadas na carta de denúncia.

-----

### Parecer exarado na presente informação:

1. No processo de fiscalização de contas do contribuinte feita por inspectores deste serviço, o contribuinte só apresentou registos contabilísticos incompletos aos

funcionários deste serviço e alegou não dispor de documentos e contas do tratamento contabilístico visto que a companhia pertencia ao Grupo B do Imposto Complementar, mas os registos não favoreceram a verificação dos rendimentos colectáveis de 1996 a 1999.

2. Pelo exposto, a Divisão de Inspeção e Fiscalização Tributárias pediu a outras entidades as informações do exercício relativas ao contribuinte, Sobrilho - Serviços de Limpeza, Lda. a fim de fixar o resultado do exercício. Por outro lado, segundo o número dos empregados desta companhia, estimou-se o seu custo com o pessoal. Considerando-se que o resultado do exercício e o custo com o pessoal foram duas partes importantes a constituírem o rendimento colectável, a DIFT focou estimular novamente estas duas partes no procedimento da fiscalização.
3. Devido aos clientes principais da companhia terem sido serviços públicos e algumas empresas particulares grandes, a DIFT efectuou uma consulta as respectivas entidades, verificando que a Sobrilho declarou falsamente os rendimentos de 1996 a 1999 e que reduziu o valor de \$47.260.331,00 (de 1996 a 1999). Os dados detalhados foram descritos no Anexo A do presente relatório.
4. Quanto ao custo com o pessoal, os elementos que o contribuinte apresentou foram muito confusos. A despesa com o pessoal foi respectivamente registada no Diário, Declaração de Rendimento (M/1) e Relação de Imposto

Profissional (M3/M4), mas o valor destes foi diferente. Se o custo for comparado com o resultado do exercício efectivo, o primeiro é evidentemente mais baixo. O motivo é que o contribuinte entregou as Declarações falsas de rendimento. Para ocultar o resultado do exercício, ele desfigurou o custo com o pessoal mais baixo. Nas Declarações de Rendimento (M/1) de 1996 a 1998, o custo foi declarado em média, em cerca de 200 mil de patacas (vide Anexo V). No entanto, a DIFT estimou novamente a despesa com o pessoal. O procedimento da estimativa foi registado na página 10 do presente relatório “Os Valores Estimados Relativos as Despesas com o Pessoal em Diversos Anos”.

5. Concluiu-se que não existiu argumentação na área da estimativa do resultado do exercício, uma vez que se adoptou o valor efectivo. Quanto a despesa com o pessoal que fez parte no custo principal, o valor estimado foi objectivo e razoável, bem como teve uma diferença grande com o valor declarado, mas já se deu fiscalmente ao contribuinte um tratamento indulgente e o procedimento da estimativa também foi razoável e justo.
6. Concordo com os valores avaliados dos rendimento de 1996 a 1999 constantes no Anexo X da pagina 11 do presente relatório que são os seguintes:

1996 - \$7.758.297,00

1997 - \$78.453.654,00

1998 - \$9.761.163,00

1999 - \$12.128.507,00

(...)

### **Acção de Fiscalização**

As informações participadas que foram obtidas pela Nossa Direcção mostram-se bastante pormenorizadas, entre as quais incluem as seguintes:

1. Dados relativos às receitas e lucros anuais reportados aos anos de 1995 a 1999;
2. Dados relativos às receitas, despesas e lucros mensais reportados do ano de 1999;
3. Conta de demonstração de resultados do exercício do mês de Dezembro de 1999 e balanço reportado no dia 31 de Dezembro de 1999;
4. Discriminação de despesas do ano de 1999 conforme a sua natureza;
5. Discriminação de receitas do mês de Dezembro de 1999 conforme as fontes de clientes;
6. Discriminação de contas a receber; e
7. Documentos bancários de indicação de transferencia de contas.

-----

De acordo com as informações aduzidas na carta-denúncia, nos anos de exercício de 1996 ate 1999, a Empresa “Sobrilho Serviços

Limpeza Lda.” auferiu uma receita média anual de cerca de MOP22.000.000, sendo o lucro tributável médio em MOP6.000.000, todavia, os rendimentos declarados foram apenas de MOP3.400.000 a MOP8.000.000, e o lucro tributável em MOP1.200.000. Neste sentido, afigura-se possível que a empresa não declarou um rendimento colectável anual ate ao valor de MOP6.000.000, sendo a colecta media anual que não pagou na ordem de MOP900.000.

〈Tabela I〉 As receitas, os lucros e os impostos complementares de rendimentos da Sobrilho, Lda. desde os exercícios dos anos de 1996 a 1999

MOP

		<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Receitas	Declaradas por contribuinte	7.950.000	5.803.500	4.851.726	3.396.208
	Dados de participação	21.911.884	22.575.677	22.449.258	22.327.370
Lucros	Declarados por contribuinte	239.000	174.470	(101.819)	(137.789)
	Fixados pela Direcção	397.500	207.100	*250.000	*250.000
	Dados de Participação	6.536.507	6.479.763	6.000.785	5.875.932
Impostos	Calculados conforme os lucros fixados	62.607	32.619	39.375	39.375
	Calculados conforme os dados de participação	1.029.500	1.020.563	945.124	925.375
	Suspeita-se o pagamento a menos	966.893	987.944	905.749	886.000

*\*Devido a falta dos resultados dos exercícios dos anos de 1998 e 1999, os*

*cálculos e os impostos respectivos foram avaliados segundo o montante de MOP250.000.*

No sentido de verificar as receitas e lucros tributáveis reais do contribuinte, os inspectores deslocaram-se ao gabinete do dito contribuinte, onde se encontraram com dois dos sócios, Francisco Tertuliano Rosa Hermenegildo e José Luis Robalo Alves, a fim de fazer averiguação da situação de exploração daquela empresa e exigir-lhes o exame dos respectivos livros bem como o diário. Tendo os dois responsáveis alegado que o administrador pelas contas e declaração dos impostos antes do ano de exercício de 1999 regressou para Portugal, como também os documentos conexos foram mandados para lá, necessitaram, portanto aguardar pela sua restituição e organização. Pelo que, a nossa Divisão optou por lhes conceder um prazo para preparar os dados. Posteriormente, a 16 de Junho e 14 de Agosto do corrente ano, os inspectores voltaram ao gabinete do contribuinte, onde, adquiriram desta vez as cópias do diário bem como a discriminação dos rendimentos.

Após a análise dos dados fornecidos, descobrimos que o montante total das receitas e despesas constante do diário correspondeu ao valor preenchido na sua declaração de rendimentos do imposto complementar de rendimentos. Neste sentido, foi impossível a verificação do rendimento real e lucro tributável do contribuinte com base nesta.

Sendo inviável a confirmação do seu rendimento real através do diário, os inspectores optaram por indagar a partir dos seus clientes, recolhendo informações sobre os serviços pagos ao contribuinte por clientes principais durante os anos a fim de efectuar uma

avaliação do rendimento real.

Compulsado minuciosamente as discriminações das contas a receber bem como o diário, verificou-se que os clientes principais do contribuinte foram os serviços públicos, as entidades autónomas e algumas empresas privadas locais de grande escala. Os rendimentos obtidos desses serviços do sector público e privado ocuparam mais ou menos 78% dos dessa empresa. Sendo incapaz de pedir informações a todos os clientes do contribuinte, e considerando as condições actuais e o efeito do custo-benefício, os inspectores decidiram recorrer aos clientes principais acima referidas.

Dos dados obtidos do Departamento de Contabilidade Pública (DCP), bem como dos 14 organismos autónomos e 7 empresas privadas, descobrimos que os serviços relativos aos anos de exercício de 1996 ate 1999, pagos a Sobrilho Serviços Limpeza Lda. por estes organismos quer publico quer privado oscilaram entre MOP16.000.000 e MOP 19.000.000.

### **Resultado da Fiscalização**

A Tabela 2 indica a discriminação das receitas declaradas pela Empresa durante os anos de 1996 a 1999 conforme seus clientes enquanto a tabela 3 engloba os serviços pagos a esta no período idêntico, cujos dados são fornecidos pelo DCP, 14 serviços autónomos e 7 empresas privadas.

Comparando as duas tabelas, verificou-se de forma visível que o contribuinte tem praticado fuga ao imposto e que o valor da receita não declarada tem aumentado progressivamente nesses anos. Na

declaração do imposto complementar de rendimentos, o contribuinte reportou apenas parte das suas receitas auferidas dos organismos públicos por serviços de limpeza prestados.

Quanto aos serviços prestados as empresas privadas, quase nem foi declarado. Parte das receitas obtidas dos serviços autónomos, o valor declarado foi muito abaixo do efectivamente auferido. Por outro lado, as receitas auferidas de alguns serviços públicos desses exercícios mostraram-se maiores do que são prestadas pela DCP ou serviços públicos. Julga-se que isto deve-se ao facto da diferença temporal da escrituração (vide os dados comparativos no anexo A).

〈Tabela II〉 As receitas declaradas desde os exercícios dos anos de 1996 a 1999

MOP

<b>Sobrilho Serviços Limpeza Lda.</b>				
<b>Receitas declaradas dese 1996 a 1999</b>				
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
D.S. de Estatística e Censos (DSEC)	200.400	200.400	126.000	63.000
D.S. de Finanças (DSF)	183.840	27.600	-	-
Comissão Instaladora do Centro Cultural (CICC)	-	-	117.500	470.000
D.S. de Identificação (DSI)	42.300	56.400	187.560	187.560
D.S. de Turismo (DST)		178.548	208.077	122.051
Centro de Actividades Turísticas (CAT)	236.400	-	-	-
D.S. de Trabalho e Emprego (DSTE)	-	-	-	28.800
Gab. Para os Assuntos Legislativos (GALM)	44.000	52.800	64.800	64.800
D.S. de Justiça (DSJ)	294.000	403.800	738.078	598.379
Gabinete de Tradução Jurídica (GTJ)	-	-	-	8.380

Instituto dos Desportos de Macau (IDM)	163.900	287.760	-	-
Instituto Cultural de Macau (ICM)	31.500	86.400	-	321.120
Instituto de Acção Social de Macau (IASM)	87.600	-	-	-
Leal Senado	1.906.824	1.863.149	2.675.611	507.066
Fundo de Segurança Social (FSS)	-	-	18.720	4.680
Autoridade Monetária e Cambial de Macau (AMCM)	204.000	-	-	-
Instituto de Habilitação de Macau (IHM)	39.200	58.800	92.400	46.200
D.S. de Saúde (DSS)	3.188.988	850.948	-	956.572
Universidade de Macau (UDM)	47.000	-	-	-
Instituto Politécnico de Macau (IPM)	83.600	91.200	363.360	-
Instituto de Formação Turística (IFT)	559.000	357.000	164.820	-
Gabinete de Apoio ao Processo de Integração (GAPI)	23.200	34.800	-	-
Centro de Formação de Magistrados de Macau (CFM)	43.200	-	-	-
Obra Social da (OSPSP)	60.000	83.400	-	-
Gabinete para a Análise e avaliação de Recursos (GAAR)	48.000	57.600	57.600	17.600
GAM	-	12.000	-	-
Gabinete Instalador do Consulado-Geral de Portugal em Macau (GICP)	-	37.200	37.200	-
Serviços Sociais da Administração Pública (SSAP)	17.500	22.500	-	-
Instituto Português do Oriente (IPOR)	-	67.200	-	-
Grande Prémio de Macau (MGP)	28.000	-	-	-
Administração de Aeroporto, Lda. (ADA)	369.600	936.000	-	-
Companhia de Electricidade de Macau, SARL (CEM)	47.948	35.995	-	-
	<b>7.950.000</b>	<b>5.803.500</b>	<b>4.851.726</b>	<b>3.396.208</b>

〈Tabela III〉 As despesas pagas a Sorilho Lda. Pelos seguintes principais

clientes desde 96 a 99

MOP

<b>Sobrilho Serviços Limpeza Lda.</b>				
<b>Despesas de limpezas desde 96 a 99</b>				
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
<b>Serviços Competentes</b>				
Gabinete do Governador (GC)	11.550	14.880	1.800	27.676
Gab. Do SA para a Coordenação Económica (GSACE)	64.600	57.600	59.100	-
Gab. Do SA para a Administração, Educação e Juventude (GSAAEJ)	1.800	-	-	334.778
Gab. De Coordenação de infra-estruturas (GCE)	-	-	1.600	-
Gab. Do SA para a Segurança (GSAS)	-	3.800	-	-
Gab. Do SA para a Comunicação, Turismo e Cultura (GSACTC)	-	-	58.750	-
D.S. de administração e Função Pública (DSAFP)	34.800	11.200	5.000	-
D.S. de Estatística e Centos (DSEC)	203.390	194.250	73.500	121.800
D.S. de Finanças (DSF)	86.320	23.000	5.750	-
Despesas Correntes (DC)	-	4.400	-	-
Comissão Instaladora do Centro Cultural (CICC)	-	-	-	747.688
D.S. de Identificação (DSI)	-	93.780	187.560	187.560
D.S. de Turismo (DST)	22.319	159.030	38.221	115.051
D.S. de Trabalho e Emprego (DSTE)	-	-	-	90.800
D.S. de Justiça (DSJ)	184.299	276.049	295.779	273.204
Gabinete de Tradução Jurídica (GTJ)	-	-	-	84.820
	<b>609.078</b>	<b>837.989</b>	<b>727.060</b>	<b>1.983.377</b>
<b>Entidades Autónomas</b>				
Instituto de Acção social de Macau (IASM)	228.000	241.200	-	-
Leal Senado	1.756.977	1.884.507	2.555.140	1.519.130
Direcção dos Serviços de Correios (DSC)	52.190	-	-	-
Imprensa Oficial (IO)	5.300	7.800	-	1.1760
Fundo de Segurança Social (FSS)	-	-	-	56.160

Autoridades Monetárias Cambial de Macau	232.500	279.580	258.175	248.900
Instituto de Promoção do Comércio e do Investimento de Macau (IPCIM)	-	10.350	-	-
Direcção dos Serviços de Saúde (DSS)	4.185.762	4.166.069	3.804.159	5.491.207
Universidade de Macau (UDM)	282.000	-	-	-
Fundação Macau (FM)	-	37.447	150.760	129.060
Instituto Politécnico de Macau (IPM)	91.200	192.880	363.360	330.620
Instituto de Formação Turística (IFT)	260.205	393.359	494.460	494.460
Obra Social da PSP (OSPSP)	48.000	48.000	48.000	48.000
Instituto de Habilitação de Macau (IHM)	64.700	92.400	92.400	23.100
	<b>7.206.834</b>	<b>7.353.592</b>	<b>7.766.454</b>	<b>8.342.397</b>
<b>Entidades Privadas</b>				
Banco Nacional Ultramarino (BNU)		218.172	88.760	266.965
Banco Comercial de Macau (BCM)	204.315	594.354	601.750	593.500
Companhia de Transportes Aéreos Air Macau (AIR MACAU)	421.400	221.052	222.202	247.265
Companhia de Electricidade de Macau, SARL (CEM)	1.114.149	1.158.789	1.217.548	1.232.848
Servair (MASC/OGDEM)	97.673	-	-	478.927
Teledifusão de Macau, SARL (TDM)	369.700	369.600	369.600	369.600
Administração de Aeroportos, Lda. (ADA)	5.553.111	5.174.482	5.824.746	5.375.568
	<b>7.952.176</b>	<b>7.736.449</b>	<b>8.324.606</b>	<b>8.564.673</b>
	<b>15.768.088</b>	<b>15.928.030</b>	<b>16.818.120</b>	<b>18.890.447</b>

### Reavaliação dos Rendimentos

Considerando a existência das provas suficientes que dos anos de exercício de 1996 ate 1999, o contribuinte tem declarado menos receitas para fugir ao imposto, propõe-se a reavaliação dos rendimentos colectáveis dos anos em causa conforme a seguinte formula:

	A estima do valor das receitas dos serviços de limpeza
a deduzir	Custo das matérias de consumo, prestações de serviços e outras despesas constantes do diário
a deduzir	A estima do valor das despesas com o pessoal
<hr/>	
=	<u>Rendimento colectável</u>

A estima do valor das receitas dos serviços de limpeza

A fixação dos serviços de limpeza auferidos pela Sobrilho Serviços Limpeza Lda. Dos anos de exercício de 1996 até 1999 é composta pelas seguintes duas partes:

- (Primeira parte) As receitas efectivamente auferidas pela Sobrilho Serviços Limpeza Lda., dados dispensados pelo DCP, os serviços autónomos e empresas privadas;
- (Segunda parte) Receitas provenientes doutros serviços de limpeza constantes do diário.

Tendo como base de fixação, a acima mencionada, obtêm-se as receitas reavaliadas dos anos em causa da Sobrilho Limpeza Lda, e que se discriminam na tabela 4.

<Tabela IV> as receitas estimativas da Sobrilho Lda. Desde 96 a 99

<b>Sobrilho Serviços Limpeza Lda.</b>				
<b>Receitas estimativas desde 1996 a 1999</b>				
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Gabinete do Governador (GC)	11.550	14.880	1.800	27.676
Gab. Do SA para a Coordenação Económica (GSACE)	64.600	57.600	59.100	-
Gab. Do SA para a Administração, Educação e Juventude (GSAAEJ)	1.800	-	-	334.778
Gab. de coordenação de infra-estruturas (GCE)	-	-	1.600	-
Gab. do SA para a Segurança (GSAS)	-	3.800	-	-
Gab. do SA para a Comunicação, Turismo e Cultura (GSACTC)	-	-	58.750	-
D.S. de Administração e Função Pública (DSAFP)	-	-	-	-
D.S. de Estatística e Censos (DSEC)	34.800	11.200	5.000	-
D.S. de Finanças (DSF)	-	-	-	-
Despesas Correntes (DC)	203.390	194.250	73.500	121.800
Comissão Instaladora do Centro Cultural (CICC)	86.320	23.000	5.750	-
D.S. de Identificação (DSI)	-	4.400	-	-
D.S. de Turismo (DST)	-	-	-	747.688
D.S. de Trabalho e Emprego (DSTE)	-	-	-	-
D.S. de Justiça (DSJ)	-	93.780	187.560	187.560
Gabinete de Tradução (GTJ)	22.319	159.030	38.221	115.051
Instituto de Assunto Social de Macau (IASM)	-	-	-	90.800
Leal Senado	184.299	276.049	295.779	273.204
Direcção dos Serviços de Correios (DSC)	-	-	-	84.820
Imprensa Oficial (IO)	228.000	241.200	-	-
Fundo de Segurança Social (FSS)	1.756.977	1.884.507	2.555.140	1.519.130
Autoridade Monetária e Cambial de Macau (AMCM)	52.190	-	-	-
Instituto de Promoção do Comércio e do Investimento de Macau (IPCIM)	5.300	7.800	-	1.760
	-	-	-	56.160

D.S. de Saúde (DSS)	232.500	279.580	258.175	248.900
Universidade de Macau (UDM)				
Fundação Macau (FM)	-	10.350	-	-
Instituto Politécnico de Macau (IPM)				
Instituto de Formação Turística (IFT)	4.185.762	4.166.069	3.804.159	5.491.207
Obra Social sa PSP (OSPSP)	282.000	-	-	-
Instituto de Habitação de Macau (IHM)	-	37.447	150.760	129.060
Banco Nacional Ultramarino (BNU)	91.200	192.880	363.360	330.620
Banco Comercial de Macau (BCM)	260.205	393.359	494.460	494.460
Companhia de Transportes Aéreos (AirMacau)	48.000	48.000	48.000	48.000
Companhia de Electricidade de Macau, SARL (CEM)	64.700	92.400	92.400	23.100
Servair (MASC/OGDEN)	204.315	218.172	88.760	266.965
Teledifusão de Macau, SARL (TDM)	421.400	594.354	601.750	593.500
Administração de Aeroportos, LDA (ADA)	191.828	221.052	222.202	247.265
	1.114.149	1.158.789	1.217.548	1.232.848
	97.673	-	-	478.927
	369.700	369.600	369.600	369.600
	5.553.111	5.174.482	5.824.746	5.375.568
<b>Parte I - Soma</b>	<b>15.768.088</b>	<b>15.928.030</b>	<b>16.818.120</b>	<b>18.890.447</b>
Centro de Actividades Turísticas (CAT)	236.400	-	-	-
Gab. para os Assuntos Legislativos (GALM)	44.000	52.800	64.800	64.800
Instituto do Desporto de Macau (IDM)	163.900	287.760	-	-
Instituto Cultural de Macau (ICM)	31.500	86.400	-	321.120
Gab. de apoio ao Processo de Integração (GAPI)	23.200	34.800	-	-
Centro de formação de Magistrados de Macau (CFM)	43.200	-	-	-
Gab. para a Análise e Avaliação de Recurso (GAAR)	48.000	57.600	57.600	17.600
GAM	-	12.000	-	-

Gab. Instalador do Consulado-Geral de Portugal em Macau (GICP)	-	37.200	37.200	-
Serviços Sociais da Administração Pública (SSAP)	17.500	22.500	-	-
Instituto Português do Oriente (IPOR)	-	67.200	-	-
Grande Prémio de Macau (MGP)	28.000	-	-	-
Parte II - Soma	<b>635.700</b>	<b>658.260</b>	<b>159.600</b>	<b>403.520</b>
Total	<b>16.403.788</b>	<b>16.586.290</b>	<b>16.977.720</b>	<b>19.293.967</b>

### Custos e despesas

Os custos e as despesas declarados pela Empresa “Sobrilho Serviços Limpeza Lda” na declaração do imposto complementar de rendimentos caíram sustentavelmente. Mediante a análise as despesas no diário do contribuinte, verificou-se que o total de despesas declaradas pelos contribuintes e correspondente ao no diário, porem, segundo e após a classificação das despesas nos registos, foi descoberto que ha uma diferença entre o valor de todos os tipos das despesas e o valor das despesas declaradas na declaração do imposto complementar de rendimentos, destacando-se especialmente nas “despesas com o pessoal”. O mapa 5 indica a comparação de diferença entre o valor de todas as despesas declaradas na declaração e o valor no diário.

<Tabela V> As despesas e os custos da Sobrilho Lada. Desde 1996 a 1999

MOP

	1996		1997		1998		1999	
	Registo de Receita e Despesa	Declaração M/I	Registo de Receita e Despesa	Declaração M/I	Registo de Receita e Despesa	Declaração M/I	Registo de Receita e Despesa	Declaração M/I

Custos de matérias consumidas	2.188.795	1.742.350	1.653.604	1.271.916	922.383	1.119.286	984.713	
Despesas de prestações de serviços e despesas ordinárias	1.962.297	5.696.650	1.763.776	4.158.554	1.821.758	3.659.527	1.029.575	
Despesas com o pessoal	3.559.908	272.000	2.211.650	198.560	2.209.404	174.732	1.519.709	
Total das despesas e dos custos	7.711.000	7.711.000	5.629.030	5.629.030	4.953.545	4.953.545	3.533.997	3.533.997

*\*Não foi exigível a discriminação das despesas e dos custos na declaração de rendimentos do Imposto Complementar de Rendimento - Grupo B do exercício do ano de 1999.*

Comparadas as despesas com o pessoal constantes do diário do contribuinte com o salário dos empregados na relação nominal – Empregado / Assalariados do imposto profissional M3/M4 (mapa 6), verificou-se que as despesas com o pessoal constantes no diário do contribuinte são quase 10 vezes superiores ao salário dos empregados declarado para efeitos do imposto profissional, traduzindo-se a existência de uma violação das leis que o contribuinte apresentou declarações falsas no tocante ao salário dos empregados.

<Tabela VI> Os dados declarados na declaração M3/M4 do Imposto Profissional da Sobrilho, Lda. Desde 1996 a 1999

	1996	1997	1998	1999
Nº de empregados	35	23	21	12
Total de salários	\$272.000	\$253.100	\$227.790	\$159.000
Salário anual médio	\$7.771	\$11.004	\$10.847	\$13.250

Analizada a discriminação das despesas da Empresa referida na carta-denúncia, foi descoberto que a principal despesa na exploração recai sobre as despesas com o pessoal, como exemplo, no ano de exercício de 1999, o salário dos empregados ocupou os 78% do total das despesas, atingindo MOP\$12.800.000,00. Pelo contrario, segundo as informações constantes do diário do contribuinte, as despesas com o pessoal entre 1996 e 1999, num espaço de 4 anos, foram apenas cerca de MOP\$1.500.00 ate MOP\$3.500.00, havendo uma grande diferença nas despesas com o pessoal mencionada na carta-denúncia. Debruçando-se sobre os custos das matérias de consumo e outras despesas, cuja a analise foi efectuada através de valor absoluto. O valor declarado pelo contribuinte assemelha-se ao valor das despesas alistadas na carta de denúncia.

Foi impossível a verificação da veracidade dos dados sobre as despesas e os custos fornecidos na carta-denúncia, bem como a existência de uma metodologia precisa e eficaz para estimar os custos da exploração e as despesas reais do contribuinte. Perante a inspecção, o contribuinte defendeu a exactidão das informações que declarara, e na analise supra-mencionada, crê-se que a eventual falta de declaração das despesas pelo contribuinte recai principalmente sobre o salário dos empregados na relação nominal de empregados/ assalariados do imposto profissional. Portanto, no âmbito dos custos das matérias de consumo, fornecimentos de serviços e outras despesas, a nova fixação do rendimento colectável dos anos de exercício de 1996 ate 1999 proceder-se-á consoante os valores constantes do diário do contribuinte.

Em relação as despesas com o pessoal, foi considerada a indispensabilidade de certos recursos humanos para conseguir obter as correspondentes receitas, dal parecer ilegítimo o valor das despesas com o pessoal no diário. No entanto, tendo em conta a justiça para o contribuinte e na nova fixação do rendimento ao contribuinte, seguir-se-á um determinado critério para estimar as despesas com o pessoal de todos os anos de exercício. E a fórmula da estima é a seguinte:

A estima do valor das despesas com o pessoal = o número médio dos empregados dos anos X o salário mensal médio dos empregados dos anos X 13 meses

Na análise do mapa-guia de pagamento das contribuições junto do Fundo de Segurança Social que o contribuinte entregou nos anos de 1996 ate 1999, verificou-se uma ilegitimidade no número dos empregados declarado junto do Fundo de Segurança Social antes do 4º trimestre de 1999. Posteriormente, foi posta em causa a veracidade do número dos empregados declarado junto do Fundo de Segurança Social, e por isso, o contribuinte declarou um numero razoável no 4º trimestre de 1999 junto do Fundo de Segurança Social. Segundo as informações do então trimestre constantes do mapa-guia de pagamento de contribuições, o numero dos empregados da Empresa foi de 118 em Dezembro de 1999. Assim sendo, foi estimado que o numero médio dos empregados da Empresa foi de 118 no ano de 1999, enquanto o numero médio dos empregados dos anos de 1996, 1997 e 1998 foi calculado segundo o rácio relativo entre as receitas estimadas de todos os anos e as de 1999.

<Tabela VII> A estimação do número de empregados da Sobrilho Lda.

Desde 1996 a 1999

	1996	1997	1998	1999
Rendimentos de vendas e/ou prestações de serviço	16.403.788	16.586.290	16.977.720	19.293.967
Proporção do ano de 99 comparada com os outros exercícios do ano	85%	86%	88%	100%
Número estimativo de empregados	101	102	104	118

No que se refere aos dados sobre o salário mensal médio de todos os anos, foram calculados consoante as informações estatísticas da Direcção dos Serviços de Estatística e Censos sobre o salário médio dos trabalhadores não qualificados dos anos entre 1996 e 1999. Segundo o número médio dos empregados de todos os anos e o salário mensal médio dos empregados, o resultado da estima das despesas com o pessoal da Empresa é revelado no mapa 8.

<Tabela VIII> A estimação das empresas com o pessoal da Sobrilho, Lda.

desde 1996 a 1999

	1996	1997	1998	1999
Nº estimativo de empregados	101	102	104	118
Nº médio da receita	3.423	3.556	3.308	3.358
Despesas com o pessoal estimativas	4.494.399	4.715.256	4.472.416	5.151.172

A fixação do rendimento colectável

De acordo com os dados acima referidos, a fixação do rendimento colectável da Empresa dos anos de exercício de 1996 até 1999 é a

seguinte:

<Tabela IX> A fixação dos rendimentos colectáveis desde 1996 a 1999

MOP

	1996	1997	1998	1999
Rendimento de vendas e/ou prestações de serviços	16.403.788	16.586.290	16.977.720	19.293.967
Custos de matérias consumidas	2.188.795	1.653.604	922.383	984.713
Despesas de prestações de serviços e despesas ordinárias	1.962.297	1.763.776	1.821.758	1.029.575
Despesas com o pessoal	4.494.399	4.715.256	4.472.416	5.151.172
Total das despesas e dos custos	8.645.491	8.132.636	7.216.557	7.165.460
Resultado antes de impostos	7.758.297	8.453.654	9.761.163	12.128.507

### Transgressões

Em consonância com a inspecção efectuada sobre o imposto complementar de rendimentos dos anos de 1996 até 1999 da Empresa, verificaram-se as transgressões da lei fiscal que são as seguintes:

	Infracções	Infracções à lei
(1)	Inexactidão das declarações do rendimento colectável dos exercícios dos anos de 1996 a 1999	Nº 1 do Artigo 64º do RICR
(2)	Ocultação dos rendimentos dos exercícios dos anos desde 1996 a 1999	Alínea b) do Nº 2 do Artigo 65º do RICR
(3)	Falta do registo dos empregados e assalariados	Artigo 12º do RIP
(4)	Declaração falsa do número e salários dos empregados. Inexactidão do preenchimento da relação nominal do IP dos empregados e assalariados.	Nº 1 do Artigo 59º do RIP

### Proposta

No que se refere às infracções verificadas na Empresa, é de proposta que:

- 1) seja efectuada pela Comissão do Imposto Complementar de Rendimentos Grupo-B a nova fixação do rendimento colectável do imposto complementar de rendimentos dos anos de exercício de 1996 até 1999, conforme o resultado de re-avaliação dos rendimentos supra-mencionados;
- 2) seja acusado o contribuinte por violar a alínea b) do número 2 do artigo 65º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, ou seja1 ocultar os rendimentos dos anos de exercício de 1996 até 1999, e punido segundo o mesmo artigo;
- 3) seja acusado o contribuinte por violar o número 1 do artigo 64º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, ou seja, apresentar os rendimentos inexactos nas declarações do imposto complementar de rendimentos dos anos do exercício de 1996 até 1999, e punido segundo o mesmo artigo;
- 4) seja acusado o contribuinte por violar o artigo 12º do Regulamento do Imposto Profissional, por falta do registo dos empregados e assalariados, e punido segundo o artigo 16º do mesmo Regulamento;
- 5) seja acusado o contribuinte por violar o número 1 do artigo 59º do regulamento do Imposto Profissional, por declaração falsa do número dos empregados e os seus salários, e preenchimento inexacto do registo dos empregados e assalariados. e punido segundo o mesmo artigo.

(...)”

- Com a data de 12.12.2000 foi enviado à recorrente o ofício n.o 363/DIFT/DAIJ/2000/RK, a fls. 52 do processo instrutor, com o seguinte teor:

“(…)

Para confirmação dos rendimentos colectáveis da empresa de 1996 a 1999, no âmbito do Imposto Complementar de Rendimentos, estes serviços vêm solicitar a V. Ex.as nos termos do 17.º do respectivo Regulamento, a apresentação de elementos de escrita referentes a custos incluindo os respectivos documentos de suporte referentes ao período acima indicado, no prazo de 15 dias contados da data deste ofício.

No caso de não fornecerem os elementos solicitados, a Administração Fiscal irá proceder à refixação dos rendimentos colectáveis com base em lucros estimados.

(…)”

- Em 22.12.2000 a recorrente respondeu a este ofício nos termos que constam da carta reproduzida a fls. 49 do processo instrutor, em inglês.

. Em 27.12.2000 foi lavrada a informação 159/DIFT/DAIJ/2000 (fls. 31-32 do processo instrutor), da qual se extrai o seguinte:

“(…)”

Na carta - resposta do dia 22 de dezembro de 2000, os contribuintes declararam que para além das informações que entregaram no passado, não puderam apresentar mais informações detalhadas sobre os custos e despesas. De acordo com as

informações que os contribuintes apresentaram anteriormente, estas não podem comprovar o valor real dos custos e despesas dos contribuintes.

Havendo impossibilidade de obter as informações sobre os custos e as despesas reais junto dos contribuintes, e a fixação do rendimento colectável dos respectivos anos foram executados conforme o proposto no relatório fiscal n.º 007/DIFT/2000.

(...)

- Informação esta que mereceu despacho concordante da Chefe da DAIJT, com a data de 27.12.2000 - fls. 31 do processo instrutor.

- Em 4.1.2001 a Comissão de Fixação procedeu à 3ª fixação do rendimento colectável da recorrente, para o exercício de 1997, no montante de ,453.700 (oito milhões quatrocentos e cinquenta e três mil e setecentas patacas) - fls. 8 do processo instrutor.

- A recorrente foi notificada do resultado desta 3ª fixação por carta registada 28.11.2001 - documento de fls. 17.

- Em 11.12.2001, 3.1.2002, 1.2.2002, e 11.3.2002, a recorrente solicitou a passagem de certidão do mapa de Apuramento relativo ao exercício de 1997, bem como de todos os documentos e informações que redundaram na decisão - doc. de fls. 108, 85, 93 e 91 a 92 do processo instrutor).

- Em resposta, A Administração Fiscal enviou-lhe as certidões n.º 22780/2001 e n.º 3878/2002, bem como o ofício n.º 062/BAJ/AC/02 - documentos de fls. 27 a 31 destes autos e de fls. 58 a 63 do processo instrutor).

- Em 14.5.2002 a recorrente apresentou reclamação contra a 3ª fixação, perante a Comissão de Revisão (documento de fls. 173 a 177 do processo instrutor), da qual se extrai o seguinte:

“(…)

#### **A - Da Tempestividade**

1.º

A reclamante foi devidamente notificada da fixação adicional da matéria colectável de Imposto Complementar de Rendimentos relativamente ao exercício de 1997, por carta cujo registo postal foi efectuado em 30/11/2001.

2.º

O terminus do prazo para apresentação da competente reclamação, nos termos do n.º 2 do art. 44º do regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (doravante RICR) teria sido no dia 21/12/2001, não fora o facto de, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 27º do Código de Processo Contencioso Administrativo, a reclamante ter requerido varias certidão de todo o processo tendo sido o primeiro requerimento no dia 10/12/2001 - com o que se suspendeu o referido prazo de reclamação - protesta juntar os documentos comprovativos.

3.º

Porem, o culminar dos requerimentos solicitando certidões de todos os elementos e suportes documentais materiais que redundaram na decisão, foi o constante do V/Ofício ref. 062/NAJ/AC/02, recebido pela reclamante em 06/05/2002,

entendendo a requerente que esgotou a possibilidade de fornecer a V.Ex.as mais e melhores esclarecimentos do que todos os já apresentados.

4.º

A reclamante, embora se não pronuncie em sede de reclamação quanto ao conteúdo do supra referido Ofício, desde já declara que não prescinde de, em sede, tempo e forma adequada, se pronunciar quanto ao seu conteúdo, violador do núcleo do Direito Fundamental do exercício da contradita, não prescindido de qualquer dos seus Direitos, nomeadamente, mas não só, do de vir a arguir quaisquer vícios assacáveis quer aos actos procedimentais, quer a quaisquer actos administrativos proferidos em consequência dos mesmos.

5.º

Do exposto, se conclui pela Tempestividade da reclamação.

#### **B - Da ausência de fundamentação da Liquidação Adicional**

6.º

A reclamante entende que as Declarações por si apresentadas estão correctas, obedecendo ao disposto no art. 19º do RICK.

7.º

Não se contesta a legalidade de proceder a liquidação adicional, porque dentro do prazo legal, pela Repartição de Finanças e na sequência da competente auditoria e inspecção a contabilidade da reclamante.

8.º

O que se contesta é a ausência de legalidade do apuramento efectuado, pois do Mapa de Apuramento não consta, como deveria, a indicação com a fundamentação das alterações que se introduziram as declarações apresentadas pela reclamante, bem como lhe não foram fornecidos, embora requeridos por inúmeras vezes, os elementos formais e materiais, incluindo todo o suporte documental desconhecido pela reclamante, que culminaram na liquidação adicional.

9.º

O art. 16º do RICR é claro: as informações fiscais devem indicar, com a devida fundamentação, o lucro tributável que se entenda dever ser fixado.

10.º

Tanto mais que foi considerado “suficiente” o nível de preenchimento das Declarações da reclamante, conforme se comprova no Mapa de Apuramento do Lucro Tributável, o que significa que as Declarações estão correctas.

11.º

Contudo, foram corrigidos os valores dos itens seguintes: Rendimentos auferidos dos fornecedores; Remunerações / salários de empregados; Custos dos consumidos;

- Fornecimentos e serviços de terceiros encargos diversos;

12.º

E a referida alteração foi efectuada sem o cabal esclarecimento da reclamante quanto ao motivo das alterações dos referidos itens e

sem que lhe tivesse sido facultada qualquer forma de poder sindicat da legalidade e correcção das mesmas.

13.º

Ora, inexistem no Mapa de Apuramento, bem como em todos os parcas informações fornecidas, elementos que permitam postular ou justificar estas alterações e qualquer fundamentação que permita a reclamante conhecer o *iter* cognoscitivo e valorativo da Autoridade reclamada, por forma a poder conformar-se ou contraditar as alterações efectuadas as suas Declarações e que permitam concluir pela sua correcta ou incorrecção.

14.º

Não esta, de modo algum, fundamentado o conteúdo do Mapa de Apuramento, pelo que o conteúdo da liquidação adicional esta severamente inquinado.

4.º (s.i.c.)

Por todo o exposto, se conclui pela ilegalidade do conteúdo da liquidação adicional efectuada relativa ao Imposto Complementar de Rendimentos do exercício de 1997 e pela legalidade e correcção das Declarações apresentadas e a cujo pagamento de tributação a reclamante já procedeu em tempo devido.

Termos em que se requer que V.Ex.a se digne rever o processo da fixação adicional do rendimento colectável da reclamante, o que determinara consequentemente, a manutenção do constante das suas Declarações e a anulação da referida liquidação adicional.

(...)"

- Por deliberação de 22.5.2002, a Comissão de Revisão indeferiu esta reclamação nos seguintes termos:

(...)

Analisada a reclamação em apreço constata-se que da mesma, para além da tempestividade da reclamação, o arguido se refere pouco ou nada em termos de direito fiscal ou ao menos do regulamento aplicável ao caso concreto.

Cita-se o que é certo o art.º 16º quanto ao dever de fundamentar e o art.º 19º naturalmente aplicável à contribuinte por pertencente ao grupo “B” do Imposto Complementar de Rendimentos.

Quanto ao demais nada se retira apesar de ser consabido que as certidões fornecidas pela Administração tal permitiria pese embora que de forma acintosa e referido nos art.ºs 30 e 4º da reclamação.

Nada mais existe a referir se não que o rendimento colectável para o exercício em apreço definido a coberto do relatório fiscal nº 007/DIFT/00 que ora se dá por reproduzido para todos os efeitos legais e que faz parte integrante da presente deliberação.

Termos em que se delibera manter o rendimento colectável em MOP8.453.700,00 para o exercício de 1997.

Ao abrigo do art.º 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a Comissão deliberou no sentido de fixar ainda, a título de custas 1% de agravamento a colecta.

(...)”

- Esta deliberação, ora impugnada, foi notificada por ofício com registo postal de 6.12.2002 – documento de fls. 32 e artigo 3.º da petição de recurso, não contestado).

### **Conhecendo.**

Cabe apenas apreciar se é ou não legal o agravamento da colecta graduado em 1% em consequência da improcedência daquela referida reclamação.

Para o Tribunal *a quo*, o acto administrativo incorre no vício de forma por falta (deficiência) de fundamentação, atendendo o argumento do contribuinte recorrente que “a mera referência ao artigo 47º do RICR (Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos – acrescentado nosso) constante da deliberação impugnada para justificar o agravamento à colecta em 1% não é suficiente fundamentação”.

Vejamos.

Sobre a questão idêntica, já consignámos nos acórdãos de 23 de Setembro de 2004 do processo nº 181/2004 e de 1 de Novembro de 2004 do processo nº 234/2004 respectivamente o seguinte:

#### Processo nº 181/2004

“Não deve ser considerado que se apresente manifestamente uma violação dos princípios jurídicos, quer do da proporcionalidade quer do da adequação, até do princípio de justiça, o acto que aplicou ao reclamante cuja reclamação

tenha sido julgada totalmente improcedente o agravamento na colecta graduado apenas em 0,5% dentro de uma moldura abstracta que podia ir até 5% da colecta, nem deve ser considerado insuficiente a fundamentação o acto desta sanção que se limitou a referir o disposto no artigo 47º do RICR.”

Processo nº 234/2004

“Tem-se por fundamentado o acto de fixação do agravamento à colecta ao abrigo do artigo 47º do RICR, com a referência ao respectivo suporte legal e quando a percentagem escolhida, dentro da moldura abstracta, entre um mínimo e um máximo, se mostra razoável e até benévola, próxima que se encontra do limite mínimo, ajustada, face aos elementos objectivos dos autos, ao teor da decisão a que se reporta, ao volume do trabalho e à complexidade das questões a resolver, não havendo qualquer desproporcionalidade lesiva no valor encontrado.”

Embora nesses dois processos estivessem em causa os actos recorridos que tinham respectivamente aplicado um agravamento à colecta em 0,5% em consequência da improcedência da reclamação apresentada pelo contribuinte, enquanto no presente caso está em causa um agravamento graduado em 1%, não se verifica qualquer diferença entre todos estes processos quanto à solução do recurso.

E para a decisão da presenta causa, cremos não há outra solução senão aquela, já tomada.

Concretamente, para a mesma questão, a recorrente começou por assacar a consideração de insuficiência de fundamentação, argumentando que a lei atribui à Administração Fiscal o bastante espaço livre e poder discricionário para decidir a aplicabilidade do agravamento nos termos do artigo 47º do RICR.

Efectivamente, tal questão tinha sido abordada nos processos acima citados, nos quais consignámos que:

- A lei impõe ao acto administrativo o dever de fundamentar, salvo a expressa dispensa legal, e exige que a fundamentação do acto administrativo seja clara e suficiente, para possibilitar o perfeito conhecimento da motivação do acto, ou seja das razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou a agente a actuar como actuou.
- Caso a reclamação da decisão de fixação do rendimento colectável vier a ser totalmente desatendida, a entidade competente fixará, a título de custas, um agravamento da colecta, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5%.
- No âmbito do poder discricionário e margem de livre decisão, a liberdade da acção da Administração não deve, em princípio, ser controlada pelos tribunais, podendo porém, em caso excepcional, ficar judicialmente controlado, v.g., em caso de o acto resultado do exercício do poder discricionário ou de margem de livre decisão estar manifestamente contrário aos princípios jurídicos fundamentais (*nomeadamente os princípios de justiça, da proporcionalidade, da adequação e da igualdade*) a que as actividades administrativas devem respeitar (“*limite interno*”), bem assim, em caso do vício de forma por falta de fundamentação (“*limite externo*”).

- A insuficiência, para conduzir a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação, há-de ser manifesta, “no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais, por não ter tomado em conta interesses necessariamente implicados”.

No fundo, o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) dispõe o meio ao contribuinte de “reclamação”, junto da Comissão de Revisão”, para reagir contra a decisão de fixação do rendimento colectável no sentido de rever os rendimentos, nos termos do artigo 44º.

Em caso de a reclamação vier obter procedência total ou parcial, deve a Comissão rever o rendimento colectável, fixando-o de novo - artigo 46º nº 2. Porém, quando a reclamação vier a ser totalmente desatendida, a Comissão fixará, a título de custas, um agravamento da colecta, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5% - artigo 47º.

Partem-se aqui duas questões: uma é a aplicação do agravamento e outra a fixação da percentagem do mesmo agravamento.

Quanto à primeira questão, perante o facto de ter sido dada improcedência total da reclamação e a disposição legal do artigo 47º do RICR, fica logo vinculada a Administração para a aplicação desta disposição, sem outra escolha.

Pois, para a aplicação do agravamento não é preciso da demais

justificação, bastando uma simples remissão para o preceito legal respectivo.

Não é esta que está em causa neste recurso. O que está em causa só é aquela referida segunda questão pela qual se pode colocar uma questão de necessidade de fundamentação do acto administrativo, praticado no exercício do poder discricionário ou margem da livre decisão.

Como é óbvio que a referida graduação do agravamento está absolutamente dentro do limite legal. Este acto é igual aos actos da determinação do *quantum* da pena de multa, do tempo da pena disciplinar de suspensão, até da pena de prisão no âmbito do processo penal, o órgão competente é livre em tomar as respectivas decisão.

Neste caso, cabe a Administração fundamentar concreta e exaustivamente porque escolher 1% na aplicação do agravamento e não outro montante? E em que termos há controlo judicial?

Sendo certo, este Tribunal tirou o Acórdão de 20 de Novembro de 2003 no processo nº 86/2003, como também citou a sentença recorrida, em que se considera que “em direito tributário, a atribuição de poderes discricionários, embora se trate aí de mera discricionariedade técnica, não deve afastar a adequada fundamentação, deixando a discricionariedade de ser um espaço em aberto à vontade incontrolada e incontrolável da Administração, para se reduzir a um normal percurso legalmente vinculado a princípios como os da igualdade, da justiça, da tributação do rendimento real, da capacidade contributiva”; e que “estando em causa a discricionariedade técnica da Administração, deve haver particulares

exigências, nomeadamente, a Administração deve indicar as regras técnicas que escolheu para se auto-vincular”, também não nos parece ser a mesma questão ou a questão do mesmo nível que está em causa.

Sabemos que no âmbito do poder discricionário e margem de livre decisão, a liberdade da acção da Administração não deve, em princípio, ser controlada pelos tribunais. De facto, os recursos contenciosos são de mera legalidade – artigo 6º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pelo D.L. nº 129/84 e 20º do Código de Processo Administrativo e Contencioso aprovado pelo D.L. nº 110/99/M, de modo que o “Tribunal não pode sindicar a parte não vinculativa do juízo feito pela Administração, a não ser excepcionalmente por meio dos limites internos do funcionamento da margem de livre decisão, consubstanciando nos princípios jurídicos que se aparecem como critérios de decisão e, ao mesmo tempo, de controlo”.<sup>1</sup>

Fora esta regra geral, o domínio de livre decisão pode, em caso excepcional, ficar judicialmente controlado, v.g., em caso de o acto resultado do exercício do poder discricionário ou de margem de livre decisão estar manifestamente contrário aos princípios jurídicos fundamentais (nomeadamente os princípios de justiça, da proporcionalidade, da adequação e da igualdade) a que as actividades administrativas devem respeitar.

Para além deste “limite interno” ao acto discricionário no

---

<sup>1</sup> Vide o Acórdão do Tribunal de Última Instância de 27 de Abril de 2000 do Processo nº 6/2000, onde também citou David Duarte, Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisões, Almedina, Coimbra, 1996, 443 a 450.

conhecimento judicial, pode também haver o “limite externo” que se inclui o conhecimento do vício de forma por falta de fundamentação,<sup>2</sup> devendo, porém, ter em conta o caso concreto em que se coloca a questão.

Como podemos ver, o Mm<sup>o</sup> Juiz *a quo* com fundamento na insuficiência da fundamentação, anulou o acto impugnado.

Sabemos também, a insuficiência, para conduzir a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação, há-de ser manifesta, “no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais, por não ter tomado em conta interesses necessariamente implicados”.<sup>3</sup>

Não só isto não aconteceu, assim como a medida de agravamento à colecta, de maneira alguma apresenta manifestamente uma violação dos princípios jurídicos, quer do da proporcionalidade quer do da adequação, até do princípio de justiça, que foi de apenas 1% dentro de uma moldura abstracta que podia ir até 5% da colecta, o que afasta o controlo dos tribunais.

O que é mais importante, com o controlo judicial pelos princípios jurídicos, tais como o da proporcionalidade e da adequação, alcançar-se-á a finalidade da exigência do dever de fundamentar. Ainda por cima, *in*

---

<sup>2</sup> Acórdão do STA de Portugal de 21 de Novembro de 1996.

<sup>3</sup> José Carlos Vireira de Andrade, O Dever da Fundamentação Expressa de actos Administrativos, Almedina, 1991, p. 238.

*casu*, um homem médio obviamente não poria em dúvida à proporcionalidade da medida concreta legalmente determinada do agravamento graduado em 1% da colecta contra o limite máximo legal de 5% da colecta, enquanto a decisão da aplicação desse agravamento não padece do vício de forma por falta de fundamentação.

De facto, o acto recorrido, quer no sentido da aplicação do agravamento, quer no sentido da graduação deste agravamento, fundamentou, de direito, nos termos da disposição do artigo 47º do RICR, e, de facto, nas circunstâncias que tinham servido ao fundamento que levou a improcedência da reclamação. Isto deve ser compreendido conjuntamente com o desenvolvimento do texto da deliberação.

Assim, conclui-se por não verificado o vício de forma por falta de fundamentação do acto administrativo. E nesta conformidade e sem outros desenvolvimentos, não deixará o presente recurso de proceder por provado, revogando a sentença recorrida na parte que anulou o acto administrativo respeitante à fixação do agravamento à colecta de 1%, nos termos do artigo 47º do RICR, mantendo-se o acto administrativo.

Ponderado resta decidir.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em conceder provimento ao recurso interposto pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, nos exactos termos acima consignados.

Sem custas nesta instância por o recorrido não tinha intervindo.

Macau, RAE, aos 9 de Dezembro de 2004

Choi Mou Pan (Relator)

João A. G. Gil de Oliveira

Lai Kin Hong