

Processo n.º 467/2026

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data : 16 de Julho de 2026

Assuntos:

- Falta de fundamentação da deliberação em matéria de imposto complementar

SUMÁRIO:

I – Não obstante a notificação da fixação da matéria colectável ser enviada para a residência indicada pela Recorrente nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto, nos termos fixados pelo art.º 3.º, n.º 1 do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, como a Entidade Recorrida não chegou a provar o facto que serve de base à presunção de notificação consagrada no art.º 2.º, n.º 3 do citado DL, é-lhe impossível prevalecer-se da dita presunção para considerar notificada a Recorrente no quinto dia posterior ao do registo. Neste contexto, e na ausência de prova em contrário, a notificação da fixação da matéria colectável respeitante ao exercício de 2017 deve considerar-se efectuada à Recorrente em 26/08/2022, data essa alegada na petição de recurso. Por conseguinte, a reclamação apresentada em 29/08/2022 foi tempestiva.

II - Perante a impossibilidade de demonstração da data em que o acto foi notificado ao interessado, ou, mais rigorosamente, em que a carta para

notificação foi entregue ou recebida pelo interessado, a lei estabeleceu uma presunção, no sentido de que essa data corresponde ao quinto dia posterior ao do registo nos correios.

III – De acordo com o disposto no artigo 342.º do Código Civil, uma presunção, qualquer presunção, é uma ilação que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Trate-se de uma presunção legal ou de uma presunção judicial, *“a presunção baseia-se sempre numa regra de experiência que estabelece a ligação entre o facto conhecido que está na base da ilação e o facto desconhecido que dele é derivado: atendendo ao elevado grau de probabilidade ou verosimilhança da ligação concreta entre o facto que constitui base da presunção e o facto presumido, este é dado como assente quando o primeiro é provado”*.

IV - A questão em discussão nos autos consiste em saber se é outro a Administração Fiscal ter recorrido correctamente a métodos indiciários, concretamente terá operado correctamente a determinação do lucro tributável. Ou seja, os factos assentes demonstram que a Administração, partindo do princípio que a Recorrida obteve proveitos no montante de 99.798.314,00 patacas que não declarou, aplicou sobre esse montante uma taxa de rentabilidade de 6% que corresponderia à taxa de lucro média do sector e dessa operação aritmética resultou a fixação do rendimento colectável em 5.987.900,00 patacas. Ora, a nosso ver, o que nesta operação é problemático, antes do próprio indício utilizado (percentagem de lucro médio do sector), é a pressuposta consideração de que a Recorrida obteve aqueles concretos proveitos. Eis duas realidades diferentes: uma é aceitação de que a Administração terá feito prova de que o contribuinte omitiu a declaração de proveitos e que essa omissão se projectou no lançamento do imposto; outra,

diferente, é a de demonstração de que essa omissão teve a exacta expressão quantitativa considerada pela Administração. Uma vez que os dados colhidos no sistema informático da Direcção do Serviço de Finanças não são, em termos de prova, suficientes, no sentido de suportar a conclusão de que os proveitos obtidos pela Recorrida foram aqueles que a Administração concretamente considerou, ainda que esses dados tenham sido inseridos a partir de uma declaração de um outro contribuinte. V - O que a Administração Fiscal deve fazer é, no exercício dos amplos poderes de fiscalização de que dispõe, recolher outros elementos de prova que corroborassem o *quantum* dos referidos proveitos omitidos pela Recorrida, nomeadamente, elementos atinentes à transacção subjacente à respectiva percepção (note-se que estamos no plano da prova directa, uma vez que a Administração não chegou ao valor dos proveitos alegadamente obtidos pela Recorrida por aplicação de métodos indiciários, mas através de uma insuficiente prova directa. A prova indiciária foi utilizada apenas para determinar o lucro que teria sido obtido pela Recorrida com base naqueles proveitos directamente apurados). Deste modo, não podendo considerar-se demonstrada a quantificação da realidade sobre a qual recaiu a utilização dos métodos indiciários, assim fica irremediavelmente comprometida a determinação da matéria colectável que foi concretizada através da mesma.

VI – Verificado o vício da fundamentação insuficiente da decisão recorrida, é de anular a decisão ora posta em crise, pelo que, a decisão anulatória do TA não merece censura e tal como é de a manter nos seus precisos termos.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 467/2026

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 16 de Julho de 2026

Recorrente : **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças (財政局所得補充稅複評委員會)**

Recorrida : **Companhia de Engenharia A, Limitada (A 工程有限公司)**

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

A **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças (財政局所得補充稅複評委員會)**, não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, datada de 05/02/2026, veio, em 24/02/2026, recorrer jurisdicionalmente para este TSI com os fundamentos constantes de fls. 765 a 786, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. Vem o presente recurso interposto da douda sentença de fls. 739 e seguintes dos autos, que julgou improcedente a excepção de irrecurribilidade do acto recorrido e, em consequência, parcialmente procedente o recurso interposto pelo contribuinte anulando a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto

Complementar de Rendimentos que indeferiu a reclamação sobre a fixação da matéria colectável referente ao exercício de 2017, por violação do artigo 19.º n.ºs 2 do RICR.

II. Entendeu o Ministério Público que deve ser dado provimento ao recurso contencioso interposto, com a consequente anulação do acto recorrido.

III. Em primeiro lugar não se concorda com a improcedência da excepção invocada sobre a irrecurribilidade do acto recorrido, uma vez que a reclamação foi deduzida claramente fora do prazo de 15 dias previsto no artigo 4.º da lei n.º 15/96/M, a contar a partir do quinto dia posterior ao do registo postal, conforme o disposto no n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março.

IV. A sentença recorrida adere à fundamentação constante do Acórdão n.º 798/2023, de 7.3.2024, no que toca à notificação do acto tributário, concluindo que "recaía, sobre a Administração o ónus da prova de que a carta contendo a fixação de rendimento foi enviada para a morada da Recorrente contenciosa (...) pois que sem essa prova não é possível invocar a seu favor a presunção legal de notificação no quinto dia posterior ao do registo."

V. Pelo que concluiu à luz deste entendimento "ser evidente que a Administração no caso dos autos não logrou provar com os elementos juntos no processo que tivesse efectuado a notificação do acto, com o envio das cartas (e não dos avisos) para a residência indicada pelo contribuinte."

VI. Em nosso entender, a sentença recorrida faz uma errada interpretação da lei, concretamente do previsto no DL n.º 16/84/M, a qual é contrária a toda a jurisprudência unânime do TSI.

VII. O D.L. n.º 16/84/M, de 24 de Março, rege as notificações e avisos postais em matéria fiscal e dele resulta que as notificações e avisos de natureza fiscal são efectuados por carta registada sem aviso de recepção e que se presumem feitos no quinto dia posterior ao do registo postal ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja. (n.ºs 1 e 3 do artigo 2.º).

VIII. E nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, a presunção referida só pode ser ilidida pelo contribuinte, quando a recepção do aviso ou notificação ocorra em data posterior à presumida, por razões imputáveis aos serviços postais.

IX. Este entendimento é acompanhado pela jurisprudência veja-se desde logo o Acórdão do TSI proferido nos autos do processo n.º 220/01, que referindo-se às notificações postais "*presumem-se feitas no quinto dia posterior ao do registo postal (ou no primeiro dia útil seguinte quando aquele não o seja) mesmo que a carta tenha sido devolvida. A presunção pode ser ilidida pelo contribuinte se demonstrar que a notificação não foi enviada para a morada que fez constar do processo.*" (alíneas b) e c) do Sumário) (sublinhado nosso).

X. Ora, a contribuinte actualizou o endereço para envio de avisos ou notificações na declaração M/1 por si apresentada em 27 de Dezembro de 2019, pelo que a notificação (M/5 cfr. fl. 19 do processo administrativo) foi enviada para a morada que foi declarada pelo contribuinte no âmbito do respectivo imposto e foi processado pelos correios de Macau em 29.04.2022 (cfr. fls 18 do processo administrativo) data relevante para a contagem do prazo de 15 dias para a reclamação, nos termos do disposto no artigo 4º da Lei n.º 15/96/M.

XI. Pelo que a reclamação deduzida a 29 de Agosto de 2022 está claramente fora do prazo de 15 dias previsto no artigo 4.º da lei n.º 15/96/M, a contar a partir do quinto dia posterior ao do registo postal, conforme o disposto no n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março.

XII. Por outro lado, afirma a sentença recorrida a violação do artigo 19.º n.º 2 do RICR uma vez que "a Entidade Recorrida não logrou demonstrar, com prova suficiente, que os proveitos da Recorrente imputáveis ao exercício de 2017 foram de MOP\$99.798.314.00, facto de natureza constitutiva que serviu de pressuposto à fixação da matéria colectável realizada pela Entidade Recorrida".

XIII. A disposição legal supostamente violada diz o seguinte: "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."

XIV. A fixação da matéria colectável da aqui entidade recorrida pela Comissão de Fixação em 20.04.2022 baseou-se nos dados fornecidos pela Fiscalização da DSF e substituiu a primeira fixação realizada em 04.07.2018, feita de acordo com a

declaração M/1 do contribuinte.

XV. De acordo com a sentença recorrida existe um deficit instrutório uma vez que as diligências probatórias da entidade recorrida se circunscreveram a dar credibilidade às declarações de terceiros.

XVI. Sucede que o que a entidade recorrente fez foi, precisamente, averiguar os proveitos duvidosos da entidade recorrida, nos termos do n.º 1 do artigo 41.º, que manda que a fixação do rendimento colectável tenha em conta as declarações dos contribuintes, mas acrescenta que podem ser "corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha", sendo que a fixação do rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte deve ser fundamentada. (n.º 2 do artigo).

XVII. Ou seja, se por um lado o facto de se tratar de contribuinte do grupo B não legitima sem mais a fixação da matéria colectável mediante o uso dos métodos indirectos previstos no artigo 19.º n.º 2 e 3 do RICR, por forma a afastar-se inteiramente da declaração apresentada, também não deixa de ser verdade que a administração pode (e deve) corrigir essa declaração através de informações obtidas pela fiscalização, nos exactos termos previstos nos artigos 62.º e 63.º do RICR.

XVIII. No grupo A, a matéria colectável é determinada através de prova directa pré-constituída, que é a contabilidade do contribuinte; no grupo B a matéria colectável é determinada oficiosamente, através de provas indirectas, por via do método presuntivo e do método indiciário.

XIX. Pelo que o valor da declaração de contribuinte é bem diferente em cada um dos sistemas: no primeiro, a declaração é, em princípio, determinante do próprio valor da matéria colectável, uma vez que serve directamente de base ao lançamento; no segundo, a declaração do sujeito passivo possui um alcance meramente indiciário da matéria colectável.

XX. Com efeito, o art.º 41.º do RICR delimita com grande abertura o poder de fixar a matéria colectável, pois não se diz qual o peso a atribuir às declarações dos contribuintes, as condições em que os elementos por ele fornecidos podem ser

afastados, o tipo de informações que deverão fornecidas pelos serviços de fiscalização e a natureza dos elementos de que poderá eventualmente dispor a Comissão de Fixação. (cfr. Ac. do TSI, proc. n.º 328/2015)

XXI. Pode, pois, concluir-se que "para os contribuintes do grupo B a regra geral é a liberdade probatória, situando-se os métodos probatórios previstos na lei na mesma zona discricionária, não sendo a impossibilidade do uso do método de avaliação administrativa presuntiva pressuposto legal da utilização do método indiciário." (cfr. Ac. do TSI, proc. n.º 261/2003)

XXII. À luz do que ficou dito, parece-nos claro não ter a deliberação da Comissão de Revisão violado o n.º 2 do artigo 19.º.

XXIII. A sentença recorrida começa por afirmar e bem que "é admissível (...) afirmar que, face à diferença significativa entre o valor dos proveitos declarados pela Recorrente (MOP\$4.325.199,20) e as quantias que os terceiros declararam pagas à Recorrente por virtude de subempreitada (MOP\$99.798.314,00), existem fortes indícios da inexactidão da declaração da Recorrente e da omissão ao lançamento nela fundado"...

XXIV. ... "Nesta perspectiva, as declarações de terceiros, conjugadas com as regras da experiência comum, podem ser convincentes da omissão ao lançamento e, por força do artigo 55.º, n.º 2 do RICR, abrem a possibilidade de a Administração Fiscal, invocando tal omissão, determinar (de novo) a matéria colectável e avançar com a liquidação."

XXV. Existindo fortes indícios da inexactidão da declaração da entidade recorrida, aliás por si confessada, a Administração Tributária tentou esclarecer com a mesma os 2 montantes resultantes de subempreitada declarados por outros contribuintes, não correspondendo, pois, à realidade que a única diligência probatória se circunscreveu "a dar credibilidade às declarações de terceiros."

XXVI. Mas a entidade recorrida, em resposta ao Ofício n.º 015/CRIC/2022, limitou-se a manifestar a sua discordância com esses rendimentos, juntando "centenas de documentos" em bloco, sem qualquer organização contabilística que permitisse à entidade recorrida confirmar se aquele montante é ou não rendimento da recorrente, e

pedindo desculpa pelas informações imprecisas e incompletas das declarações de rendimentos de 2017 e 2018 (fls. 7 e 8 do P.A.), não demonstrando pois que os valores fixados pela Comissão de Fixação não correspondem ao seu verdadeiro lucro tributável, como era sua obrigação.

XXVII. Com o devido respeito por opinião contrária, afirmar-se, como se lê na sentença recorrida, que "as declarações de rendimentos de terceiros têm o mesmo valor probatório da declaração efectuada pela Recorrente", não tendo "força definitiva para superar a incredibilidade dos proveitos declarados por esta" significa, em última análise, que é de todo impossível afastar os valores declarados pelos contribuintes mediante "cruzamento de dados" com outros valores declarados por terceiros, que é um dos métodos mais eficazes utilizados pelos serviços de fiscalização.

XXVIII. Por causa da inexactidão da declaração apresentada pela ali Recorrente, a aplicação do método indiciário é o meio adequado para determinar o rendimento colectável, constando da deliberação recorrida que o rendimento colectável foi determinado pela Comissão de Fixação, por aplicação da taxa média de rendimento do sector a que pertencem os contribuintes do "Manual da Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B" que é de 6%, e calculado com base no total das receitas provenientes dos dados de subcontratação de terceiros.

XXIX. No ponto 2 e 3 da deliberação da Comissão de Revisão mencionou-se claramente que o método adoptado para fixação de rendimento é o indiciário previsto no n.º 2 do art. 19.º do RICR, e que, concretamente, o rendimento colectável é determinado pela aplicação da taxa de 6% sobre dados fornecidos por terceiros.

XXX. A mesma deliberação, no seu ponto 1, diz que para efeitos de fixação do rendimento colectável da Comissão de Fixação, foram utilizados os critérios constantes do "Manual de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B", servindo de referência aos dados internos do Governo relativos aos lucros dos diversos sectores de actividade económica.

XXXI. E na mesma deliberação se diz que, considerando as dificuldades existentes no ambiente geral de exploração em 2017, tais como as rendas, a escassez de recursos humanos, o aumento dos salários, a inflação, o aumento dos preços dos

produtos, etc., procedeu-se ao ajustamento adequado da "taxa de juro de rentabilidade média do sector" para o ano de 2017;

XXXII. Conforme o dizer do Ac. do TSI, processo n.º 261/2003 de 18 de Março, "no método indiciário, (...) a Administração Fiscal escolhe determinados índices ou sinais exteriores de onde induz automaticamente a matéria colectável, sem chegar a apreciar as circunstâncias concretas do contribuinte. (...) Leva-se aqui em conta, não o rendimento real, mas sim o rendimento normal, isto é, aquele que devia ter sido obtido em face das condições conjunturais em que a actividade foi exercida. Trata-se, pois, de tributar pelo lucro que uma empresa com aquelas características teria obtido em condições normais, independentemente de isso se ter verificado ou não."

Termos em que se requer a V. Exa. que,

A) julgue procedente a excepção de irrecorribilidade do acto recorrido ou, caso assim não se entenda,

B) por não existir o deficit instrutório imputado à Recorrente, nem a consequente violação do artigo 19.º, n.º 2 do RICR, julgue procedente o presente recurso e consequentemente revogue a sentença do Tribunal Administrativo de 5 de Fevereiro de 2026, mantendo-se o acto recorrido com todas as consequências legais.

*

Companhia de Engenharia A, Limitada (A 工程有限公司),
Recorrida, ofereceu a resposta constante de fls. 789 a 802, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. 原審法庭於判決書中裁定司法上訴人之司法上訴適時提起，被訴行為具有可訴性，同時裁定被訴行為因沾有違反《所得補充稅規章》第 19 條第二款的規定之瑕疵而宣告撤銷被訴行為。被訴實體（“上訴實體”）對裁判不服，並提起上訴，指出檢察院以及原審法庭就有關司法上訴屬適時之裁定為錯誤，且違反第 16/84/M 號法令，同時亦指出被訴行為沒有違反《所得補充稅規章》第 19 條第二款的規定之瑕疵而應予以維持。

2. 被上訴人不同意上訴實體之意見，維持於起訴狀中的意見，並認為應維持原審法院同意檢察院之意見書之判決，駁回上訴實體之上訴請求。

3. 原審法庭將以下事實視為已證：

”

1. A Recorrente **COMPANHIA DE ENGENHARIA A, LIMITADA (A 工程有限公司)** é sociedade comercial, registada na Conservatória dos Registos Comercial e de Bens Móveis de Macau sob o n.º XXX (SO), com sede em 澳門 XXX (fls. 16 dos autos).

2. Ao estabelecimento da Recorrente foi atribuído o n.º de cadastro XXX para os efeitos da Contribuição Industrial (fls. 1 do P.A.).

3. Em 28/03/2018, a Recorrente apresentou a declaração de rendimentos do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B, modelo M/1, referentes ao exercício de 2017, da qual consta o endereço de aviso 路環 XXX (fls. 1 do P.A.).

4. Na declaração de rendimentos, a Recorrente os seguintes resultados do exercício:

1. <i>Vendas e/ou prestações de serviços</i>	<i>MOP\$4.325.199,20</i>
2. <i>Despesas e custos</i>	<i>MOP\$3.892.647,30</i>
3. <i>Resultados antes dos impostos</i> <i>(prejuízos indicados entre parênteses) (1-2)</i>	<i>MOP\$432.551,90</i>

’ (fls. 1 do P.A.).

5. Em 04/07/2018, a Comissão de Fixação fixou em MOP\$432.600,00 o rendimento colectável da Recorrente relativo ao exercício de 2017 (fls. 3 do P.A.).

6. Em 09/07/2018, procedeu-se à liquidação do Imposto Complementar de Rendimentos da Recorrente referente ao exercício de 2017, sendo a colecta de MOP\$0,00 (fls. 2 do P.A.).

7. No mesmo dia, foi emitida à Recorrente a notificação de fixação de rendimento do Imposto Complementar de Rendimentos, modelo M/5, da qual consta que lhe foi fixado o rendimento colectável de MOP\$432.600,00, e que do rendimento fixado terá de pagar o imposto no valor total de MOP\$0,00 (fls. 26 a 27 dos autos).

8. Em 09/03/2022, a Repartição de Finanças de Macau enviou comunicação interna ao Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária, adiantando que os preços de subempreitada recebidos pela Recorrente nos exercícios de 2017 e 2018 eram superiores aos proveitos por ela declarados, juntando, em anexo, a seguinte

tabela respeitante ao exercício de 2017:

納稅人編	納稅人名稱	費用代號	M/1 收表編號	付款金額	支付予商號
XXX	XXX 工程有限公司	1	A-2018-3398	26,703,000	XXX
XXX	XXX 工程有限公司	1	A-2018-3397	73,095,314	XXX

總額: 99,798,314

(fls. 21 a 22 do P.A.).

9. Em 07/04/2022, a Comissão de Fixação passou a fixar em MOP\$5.987.900,00 o rendimento colectável da Recorrente relativo ao exercício de 2017 (fls. 23 do P.A.).

10. Em 20/04/2022, com base no rendimento colectável fixado, procedeu-se à liquidação do Imposto Complementar de Rendimentos da Recorrente referente ao exercício de 2017, sendo a colecta de MOP\$646.548,00 (fls. 23 do P.A.).

11. Em 25/04/2022, foi dirigida à Recorrente e endereçada à morada 路環 XXX uma carta registada contendo a notificação de fixação de rendimento do Imposto Complementar de Rendimentos, modelo M/5, da qual consta que lhe foi fixado o rendimento colectável de MOP\$5.987.900,00, e que do rendimento fixado terá de pagar o imposto no valor total de MOP\$646.548,00 (fls. 19 do P.A.).

12. Em 29/04/2022, a referida carta registada foi entregue ao Centro de Permuta de Correio de Macau (fls. 18 do P.A.).

13. Em 24/05/2022, foi emitida à Recorrente a notificação do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos, endereçada também à morada 路環 XXX (fls. 17 do P.A.).

14. Em 29/08/2022, a Recorrente apresentou reclamação contra o acto de fixação da matéria colectável (fls. 11 do P.A.).

15. Em 30/09/2022, por ofício n.º 015/CRIC/2022, a Entidade Recorrida solicitou à Recorrente que prestasse esclarecimentos relativamente aos proveitos

recebidos deXXX 建築工程有限公司 eXXX 建築工程有限公司, afirmando que:

‘.....

鑒於本委員會現正審議 貴司之所得補充稅申駁個案，需證明年度收入之真實性。涉及兩筆收益 2017 及 2018 年度分別金額為澳門元 99,798,314 及澳門元 58,374,019，有關收益來源自另兩納稅人，分別為“XXX 建築工程有限公司”及“XXX 建築工程有限公司”，惟與貴司在有關年度申報收益不符，需 貴司進一步協助提供資料以作核查：

- 確認是否存在上述收益
- 對上述收益申報情況作出詳細交代

.....’ (fls. 8 do P.A.).

16. Em 27/10/2022, a Recorrente respondeu que não reconhecia a existência daqueles proveitos, juntando à resposta diversos documentos, incluindo extractos bancários, contratos e facturas, que acabaram por ser devolvidos (fls. 6 a 7v do P.A.).

17. Em 10/11/2022, a Entidade Recorrida tomou deliberação sobre a reclamação, e manteve em MOP\$5.987.900,00 o rendimento colectável fixado para o exercício de 2017, afirmando que:

‘.....

1. 本個案之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”之評稅準則，該評稅手冊內之數據資料為參考政府內部有關行業利潤資料，而評定可課稅收益。如評稅手冊當中訂定之“**行業平均盈利率**”數據，為稅務當局透過收集有關經濟活動中該行業構成收益之有關事實資料，務求能客觀地評定所得補充稅 B 組納稅人之可課稅收益。並考慮到 2017 年整體經營環境存在一定之困難，例如租金、人資緊絀導致薪金上升、通貨膨脹導致物價上升等等令經營成本上升，已作出 2017 年度“**行業平均盈利率**”之適當調整；

2. 因此，本個案檔案編號 XXX 之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”納稅人所屬“**行業平均盈利率**”為 6%而作出評定，以其年度第三方分包資料收入總額計算；

3. 上述之評定完全遵照《所得補充稅規章》第十九條第二款規定，對所得補充稅 B 組納稅人可採用“**指數方法**”核定可課稅收益；

4. 納稅人當然可對於有關評定收益，以高於其本身經營行業之金額或數值為由，向本委員會提出異議，惟納稅人需舉反證推翻；

5. 惟申駁書無法證明其會計制度完善，亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理。故此，理由欠缺充分實質依據。

因此，本委員會議決不接受本申駁請求，維持 2017 年度之可課稅收益為澳門元 5,987,900.00。

根據《所得補充稅規章》第四十七條，本委員會亦決議對稅款澳門元 646,548.00，訂定百分之零點二三作為稅額之提增。

.....' (fls. 15 e 15v do P.A.)

18. Em 12/01/2023, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso (fls. 2 dos autos).

(請見《判決書》)

不應接納上訴實體於上訴階段方提交的文件

4. 根據《行政訴訟法典》第 55 條第 1 款及同時根據《行政訴訟法典》第 149 條第 1 款之規定結合《民事訴訟法典》第 616 條第 1 款之規定，上訴實體現階段呈交的附件文件屬逾時。

5. 終審法院於 2003 年 4 月 30 日在第 2/2003 號合議庭裁判中提到：“如果第一審裁判依據的是由法院出其不意地主動附具的證據，或者依據的是當事人有理由預料不到其適用的法律規定，該文件才因為該審判(而不是由於提出申請或提交辯護書)而必不可少。”

6. 而上訴人附於陳述書的“M/1 營業稅開業/更改申報表”不屬於以上任何可以附於陳述提交的情況。上訴人應當於司法上訴階段將一切與司法上訴之事宜有關之其他文件，連同答辯狀一併移送法院。

7. 上訴實體並未主張及證明為何無法在第一審辯論終結前提交有關文件。同時，有關文件也並非用於證明訴辯書狀之後出現的新事實，或因第一審的審判而覺得必不可少。

8. 同時，平常上訴是“再考量”性質的，其宗旨是結合案卷內所存在的限制條件和可用的資料對所作的裁決作出再審查，而並非提出未曾交予被上訴法院審查的“新問題”、“新證據”的專有訴訟手段。

9. 基於以上所述，被上訴人認為不應接納上訴實體隨其上訴陳述所附具的文件。

有關司法上訴屬適時提起

10. 根據已證事實第 3 條 “Em 28/03/2018, a Recorrente apresentou a declaração de rendimentos do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B, modelo M/1, referentes ao exercício de 2017, da qual consta o endereço de aviso 路環

XXX (fls. 1 do P.A.).”

11. 然而，根據司法上訴狀文件四顯示，有關 M/5 格式所得補充稅--收益評定通知書卻寄往了“澳門 XXX”。該地址根本不是納稅人所申報的通訊地址。

12. 此外，原審判決亦正確地引用了的中級法院在 2024 年 3 月 7 日第 798/2023 號案合議庭裁判，亦正如原審判決部份所指出：“Note-se, em primeiro lugar, que a carta registada não foi endereçada à residência indicada pela Recorrente na declaração por si apresentada no âmbito do respectivo imposto, visto que, segundo consta de fls. 1 do P.A., a Recorrente indicou na declaração de rendimentos do ICR-Grupo B, modelo M/1, a morada “路環 XXX” como seu endereço de aviso, diferente do que consta da carta de notificação. Em segundo lugar, da “Listagem de Cartas Registadas Enviadas a DSC”, elaborada pela própria Direcção dos Serviços de Finanças, apenas resulta provado que a respectiva carta registada foi entregue ao Centro de Permuta de Correio. Inexiste qualquer elemento no processo que permita saber se a carta foi efectivamente enviada ou simplesmente ficou nos Serviços de Correios, tampouco a data do envio.” 被上訴完全同意英明的原審法院所正確引用的尊敬的中級法院法官 閣下的上述與時並進的見解。

13. 被上訴人適時地於 2022 年 8 月 29 日就上述事實致函上訴實體提出申駁，其中亦明確指出被上訴人在此前從未接收任何有關 2018 年度所得補充稅複評(及其罰款)結果之通知，詳細解釋了有關原因並附上被上訴人之行政管理機關成員 B 女士之醫療證明文件，且於其中請求上訴實體給予其 3 個月期間回覆複評(及其罰款)之決議。

14. 其後，根據已證事實，上訴實體第 015/CRIC/2022 號回函中亦表示其“現正審議”該申駁個案—即已接納受理其申駁之提出並且在具體分析及審議申駁之內容中，而並給予被上訴人期間提供其所要求的補充性資料。(請見判決)

15. 事實上，根據卷宗資料可見，上述回覆中完全沒有提及上訴實體所引之有關期間逾時的抗辯，可推斷其接受了被上訴人之理由解釋並已作出必要之調查以及查證有關未能收件之事實。而且亦給予了被上訴人 15 日的期間準備需補呈的文件。而最後亦就有關申駁被駁回出具了提增罰款，並提起執执行程序要求被上訴人提交。

16. 倘若上訴實體認為應以該文件之推定被接收日作為有關申駁期間的起計日期，那麼，完全可以且應當於 2022 年 10 月 13 日對被上訴人之申駁作出回覆時根據《行政程序法典》第 59 條及第 86 條及後續數條所賦予之權利義務而去函其他行政當局(如郵電局)及/或命令被上訴人配合，以調查該文件的收件情況，並將有關情況附入卷宗，並按照《行政程序法典》第

11 條所規定之“作出決定原則”指出期間已屆滿。而不是在過了郵電局的查詢期後方提出有關逾期之瑕疵。

17. 基於此，由於上訴實體未能舉證證明被上訴人逾期作出申駁，因此應裁定其抗辯不成立。

18. 綜上，應認定原審法院的判決正確，被訴行為具有可訴性，予以維持。

被訴行為沾有違反《所得補充稅規章》第 19 條第二款(及第三款)之瑕疵

19. 上訴實體認為行政機關可以直接自由地以指數方式選擇從外部資料進行評稅，而完全毋需要考慮納稅人的具體情況作為評稅基礎，來評定 B 組納稅人的可課稅利潤，因而並未違反《所得補充稅規章》第 19 條第二款之規定。

20. 上訴實體的上訴理據中似乎認為作為 B 組納稅人，便毋須遵守稅務真實性原則，亦即認為在評稅階段並沒有義務尋求評稅事項及基礎的真實性，並可以自由地根據第 19 條所指的指數方法進行核定，而且其核定的基礎要素是有極大自由度，或者說是沒有限制的。但被上訴人認為不予認同。

21. 稅務真實性原則是有關稅務評定的根本性原則，作為比較法之目的，僅具參考價值而非作為直接法律適用的《葡萄牙共和國憲法》第 104 條第 2 款開宗明義地訂立了“稅務真實性原則” (“Princípio da Tributação do Lucro Real”)：“對企業之課稅，主要針對其實際所得為之。”而判例 Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12-01-2006, Proc. nº 444/04 及 Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2020/06/04, Proc. nº 138/08.6BELLE 中亦指出稅務真實性原則的重要性。此外，作為比較法之參考，葡國第 2/2014 號法律通過之“《法人所得稅法典》”(<Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas>)序言中指出了相同的立法原則。

22. 由此可見，對指數法等間接計稅方式應當保持一個謹慎的態度，皆因為該等間接方式並不能如實反映納稅人的實際財務狀況，應盡量只在別無他法在作為最後手段而採用，而非上訴實體所述，由行政實體擁有完全任意而不受限制的完全自由裁量權下隨意適用。

23. 更何況，在本案中被上訴人曾提交了能證明其實際財務狀況的資料——所有銀行賬戶的全部流水，因此在未對有關資料進行審查的考慮的前提下直接適用指數方式似乎並不妥當，亦不符合指數法這種間接計稅方式的法定適用前提或立法原意。

24. 正如英明的檢察院亦指出了精闢的見解，認為被訴行為違反了《所得補充稅規章》第 19 條第 3 款的規定。

25. 澳門特別行政區中級法院合議庭法官 閣下曾於第 261/2003 號案件裁判中對

第 19 條規定的核心思想指出：倘若稅務當局掌握由納稅人直接提供的證據基礎，那麼便沒有必要——亦不應當以推定的方式計算納稅人之可課稅收益。此恰恰與檢察院以及原審法庭的判決一致。

26. 此外，值得指出的是，在所提交的文件被原路退回後獲悉要繳交巨大金額稅項，但有關評定時上訴實體所依據的《評定準則》並非可供被上訴人的卷宗內容，但恰恰又是上訴實體的最主要依據，這是讓被上訴人感到困惑的，那麼被上訴人作為普通中等人，又如何能得悉其被評稅的依據為何呢？

27. 確實，作為一個普通中等人的角度而言，面對行政實體的大額評稅決議卻無法得知其評稅基礎的內涵，其曾嘗試提交全部銀行賬戶資料但在沒有被分析或考慮過的情況下被原路退回；在提起司法上訴之後獲悉有關評稅手冊的存在及內容後，結合有關先前作出的決議的內容，亦無法知悉有關被上訴人本身究竟屬於評稅手冊中所指的哪一項納稅人實體，如此一來，似乎難以讓其感到信服。

28. 此外，根據公開資料顯示，有關上訴實體所採納的第三方資料，即 XXX 有限公司及 XXX 建築工程有限公司，而 XXX 集團控股有限公司於香港聯合交易所有限公司的股份自 2024 年 7 月 15 日起已暫停買賣，而其上市地位亦於 2026 年 2 月 26 日起被取消。可見有關公司的穩健可信程度亦值得提出懷疑。

29. 因此有關指數方法作為核定基礎的適用並不符合《所得補充稅規章》第 19 條第二款及第三款的前提，原審法庭將被訴行為予以撤銷的裁決是公正的。

30. 被上訴人認為上訴實體不應簡單地直接不予審視，甚至不打開閱讀納稅人遞交之證明文件而直接以更簡單省事的指數方法核定。

31. 作為比較法之參考，葡國第 398/98 號法令所通過之“《一般稅務法》”(Lei Geral Tributária)第 74 條第 3 款亦有類似規定；而本澳門特別行政區《所得補充稅規章》第 16 條已明確作出規定。

32. 然而，上訴實體指出納稅人所申報的資料僅為指示性的間接依據，並認為其並沒有必要就有關資料作出報告，以指出有關利潤不存在或應訂定的可課稅利潤，而能夠採用任何其他方式依據第 41 條規定來訂定。此種解釋是不符合法律條文的文義的。尤其是第 16 條中已明確指出，稽查部門應就有關申報資料作出報告，而且須附有充分理由指出利潤的不存在或認為應訂定的可課稅利潤。因此不但其應當及必須作出報告，而且還需要充分地說明有關理由；此外，第三款亦作出了補充，指出在欠缺申報書時，稽查部門亦有責任彙集對可課稅資料的核定不可缺少的資料，並遵守第二款的規定——即應附有充分理由指出利潤的不存在或認為應訂定的可課稅利

潤。

33. 綜觀整個立法原意，皆指出行政實體具有審視納稅人所申報之資料以及文件之責任，並應在確實證明及發覺入帳有遺漏，並僅在有具體依據時，方可進行核定及結算。

34. 綜合前述，被上訴人謹認為原審法庭於判決裁定司法上訴人(即被上訴人)之司法上訴適時提起，被訴行為具有可訴性，同時裁定被訴行為因沾有違反《所得補充稅規章》第19條第二款(及第三款)的規定之瑕疵而宣告撤銷被訴行為正確，應予以維持。

綜合上述，並有賴於法官 閣下的高見，應裁定上訴實體上訴理由不成立，並維持初級法院裁判。

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o douto parecer constante de fls. 812 a 817 dos autos, pugnando pelo improvimento do presente recurso jurisdicional.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre analisar e decidir.

* * *

II – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade *“ad causam”* .

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

* * *

III – FACTOS

São os seguintes elementos considerados assentes pelo TA, extraídos do processo principal e do processo administrativo com interesse para a decisão da causa:

1. A Recorrente **COMPANHIA DE ENGENHARIA A, LIMITADA (A 工程有限公司)** é sociedade comercial, registada na Conservatória dos Registos Comercial e de Bens Móveis de Macau sob o n.º XXX (SO), com sede em 澳門 XXX (fls. 16 dos autos).

2. Ao estabelecimento da Recorrente foi atribuído o n.º de cadastro XXX para os efeitos da Contribuição Industrial (fls. 1 do P.A.).

3. Em 28/03/2018, a Recorrente apresentou a declaração de rendimentos do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B, modelo M/1, referentes ao exercício de 2017, da qual consta o endereço de aviso 路環 XXX (fls. 1 do P.A.).

4. Na declaração de rendimentos, a Recorrente os seguintes resultados do exercício:

“

1. <i>Vendas e/ou prestações de serviços</i>	<i>MOP\$4.325.199,20</i>
2. <i>Despesas e custos</i>	<i>MOP\$3.892.647,30</i>
3. <i>Resultados antes dos impostos</i> <i>(prejuízos indicados entre parênteses) (1-2)</i>	<i>MOP\$432.551,90</i>

” (fls. 1 do P.A.).

5. Em 04/07/2018, a Comissão de Fixação fixou em MOP\$432.600,00 o rendimento colectável da Recorrente relativo ao exercício de 2017 (fls. 3 do P.A.).

6. Em 09/07/2018, procedeu-se à liquidação do Imposto Complementar de Rendimentos da Recorrente referente ao exercício de 2017, sendo a colecta de MOP\$0,00 (fls. 2 do P.A.).

7. No mesmo dia, foi emitida à Recorrente a notificação de fixação de rendimento do Imposto Complementar de Rendimentos, modelo M/5, da qual consta que lhe foi fixado o rendimento colectável de MOP\$432.600,00, e que do rendimento fixado terá de pagar o imposto no valor total de MOP\$0,00 (fls. 26 a 27 dos autos).

8. Em 09/03/2022, a Repartição de Finanças de Macau enviou comunicação interna ao Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária, adiantando que os preços de subempreitada recebidos pela Recorrente nos exercícios de 2017 e 2018 eram superiores aos proveitos por ela declarados, juntando, em anexo, a seguinte tabela respeitante ao exercício de 2017:

“

納稅人編	納稅人名稱	費用代號	M/1 收表編號	付款金額	支付予商號
XXX	XXX 建築 工程有限公司	1	A-2018-3398	26,703,000	XXX
XXX	XXX 建築 工程有限公司	1	A-2018-3397	73,095,314	XXX

總額: 99,798,314

” (fls. 21 a 22 do P.A.).

9. Em 07/04/2022, a Comissão de Fixação passou a fixar em MOP\$5.987.900,00 o rendimento colectável da Recorrente relativo ao exercício de 2017 (fls. 23 do P.A.).

10. Em 20/04/2022, com base no rendimento colectável fixado, procedeu-se à liquidação do Imposto Complementar de Rendimentos da Recorrente referente ao exercício de 2017, sendo a colecta de MOP\$646.548,00 (fls. 23 do P.A.).

11. Em 25/04/2022, foi dirigida à Recorrente e endereçada à morada 路環 XXX uma carta registada contendo a notificação de fixação de rendimento do Imposto Complementar de Rendimentos, modelo M/5, da qual consta que lhe foi fixado o rendimento colectável de MOP\$5.987.900,00, e que do rendimento fixado terá de pagar o imposto no valor total de MOP\$646.548,00 (fls. 19 do P.A.).

12. Em 29/04/2022, a referida carta registada foi entregue ao Centro de Permuta de Correio de Macau (fls. 18 do P.A.).

13. Em 24/05/2022, foi emitida à Recorrente a notificação do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos, endereçada também à morada 路環 XXX (fls. 17 do P.A.).

14. Em 29/08/2022, a Recorrente apresentou reclamação contra o acto de fixação da matéria colectável (fls. 11 do P.A.).

15. Em 30/09/2022, por ofício n.º 015/CRIC/2022, a Entidade Recorrida solicitou à Recorrente que prestasse esclarecimentos relativamente aos proveitos recebidos de XXX 建筑工程有限公司 e XXX 建筑工程有限公司, afirmando que:

“.....

鑒於本委員會現正審議 貴司之所得補充稅申駁個案，需證明年度收入之真實性。涉及兩筆收益 2017 及 2018 年度分別金額為澳門元 99,798,314 及澳門元 58,374,019，有關收益來源自另兩納稅人，分別為“XXX 建筑工程有限公司”及“XXX 建筑工程有限公司”，惟與貴司在有關年度申報收益不符，需 貴司進一步協助提供資料以作核查：

- 確認是否存在上述收益
- 對上述收益申報情況作出詳細交代

.....” (fls. 8 do P.A.).

16. Em 27/10/2022, a Recorrente respondeu que não reconhecia a existência daqueles proveitos, juntando à resposta diversos documentos, incluindo extractos bancários, contratos e facturas, que acabaram por ser devolvidos (fls. 6 a 7v do P.A.).

17. Em 10/11/2022, a Entidade Recorrida tomou deliberação sobre a reclamação, e manteve em MOP\$5.987.900,00 o rendimento colectável fixado para o exercício de 2017, afirmando que:

“.....

1. 本個案之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”之評稅準則，該評稅手冊內之數據資料為參考政府內部有關行業利潤資料，而評定可課稅收益。如評稅手冊當中訂定之“**行業平均盈利率**”數據，為稅務當局透過收集有關經濟活動中該行業構成收益之有關事實資料，務求能客觀地評定所得補充稅 B 組納稅人之可課稅收益。並考慮到 2017 年整體經營環境存在一定之困難，例如租金、人資緊絀導致薪金上升、通貨膨脹導致物價上升等等令經營成本上升，已作出 2017 年度“**行業平均盈利率**”之適當調整；

2. 因此，本個案檔案編號 XXX 之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”納稅人所屬“**行業平均盈利率**”為 6%而作出評定，以其年度第三方分包資料收入總額計算；

3. 上述之評定完全遵照《所得補充稅規章》第十九條第二款規定，對所得補充稅 B

組納稅人可採用“指數方法”核定可課稅收益；

4. 納稅人當然可對於有關評定收益，以高於其本身經營行業之金額或數值為由，向本委員會提出異議，惟納稅人需舉反證推翻；

5. 惟申駁書無法證明其會計制度完善，亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理。故此，理由欠缺充分實質依據。

因此，本委員會議決不接受本申駁請求，維持 2017 年度之可課稅收益為澳門元 5,987,900.00。

根據《所得補充稅規章》第四十七條，本委員會亦決議對稅款澳門元 646,548.00，訂定百分之零點二三作為稅額之提增。

.....” (fls. 15 e 15v do P.A.)

18. Em 12/01/2023, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso (fls. 2 dos autos).

* * *

IV - FUNDAMENTOS

Como o presente recurso tem por objecto a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, importa ver o que este decidiu. Este proferiu a dought decision com base nos seguintes argumentos:

I. Relatório

COMPANHIA DE ENGENHARIA A, LIMITADA (A 工程有限公司), melhor identificada nos autos, doravante designada por “Recorrente”, interpôs recurso contencioso fiscal contra a **COMISSÃO DE REVISÃO DO IMPOSTO COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS DA DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE FINANÇAS (財政局所得補充稅複評委員會)**, doravante designada por “Entidade Recorrida”, que, por deliberação de 10/11/2022, indeferiu a reclamação deduzida pela Recorrente, mantendo a matéria colectável referente ao exercício de 2017 em MOP\$5.987.900,00, e fixando, a título de custas, um agravamento de 0,23% sobre a colecta.

Em síntese, a Recorrente imputou ao acto recorrido os seguintes vícios:

- a falta de fundamentação;

- a violação dos princípios da boa fé e da colaboração entre a Administração e os particulares;
- a violação do princípio do inquisitório;
- o incumprimento do dever de decidir.

Concluiu, pedindo a anulação do acto recorrido (fls. 2 a 15 dos autos).

*

Na contestação, a Entidade Recorrida suscitou a excepção dilatória de irrecorribilidade do acto recorrido e defendeu, por impugnação, a improcedência do recurso contencioso (fls. 686 a 701 dos autos).

*

Remetidos os autos com vista ao Ministério Público, a Digna Delegada Coordenadora, entendendo ser de improceder a excepção dilatória, promoveu o prosseguimento do recurso contencioso (fls. 716 a 718 dos autos).

*

Ouvida a Recorrente sobre a questão da irrecorribilidade do acto recorrido, decidiu este Tribunal relegar para final a decisão dessa matéria e, entretanto, ordenou a notificação das partes para apresentarem alegações ao abrigo do disposto no art.º 63.º do CPAC.

*

Nenhuma das partes apresentou alegações facultativas.

*

Na vista final, a Digna Delegada Coordenadora emitiu duto parecer no sentido de se dever anular o acto recorrido, nos termos abaixo transcritos:

“司法上訴人A工程有限公司針對被訴實體財政局所得補充稅複評委員會於2022年11月10日作出的決議(以下簡稱: “被上訴行為”)提起本司法上訴, 該決議駁回司法上訴人提出的申駁, 維持2017年度司法上訴人的可課稅收益為澳門幣5,987,900.00元。司法上訴人主張被訴決議存在: i) 欠缺說明理由; ii) 違反善意原則及合作原則; iii) 違反調查義務; iv) 違反決定原則。因此請求撤銷被上訴行為。

我們分析如下:

根據《行政程序法典》第115條第1及2款規定: “一、說明理由應透過扼要闡述有決定之事實依據及法律依據, 以明示方式作出; 說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出, 在此情況下, 該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分。二、採納含糊、矛盾或不充分之依據, 而未能具體解釋作出該行為之理由, 等同於無說明理由。”。

說明理由係指顯然能為行政決定、證明性闡述或判斷提供依據的論述。公共行政決定中的說明理由具有多功能性，不僅為了向受法律保護的私人權益提供傳統上的保護，而且主要是為了在做出決定的過程中更加謹慎和客觀以及該決定的正確和公正，以符合行政活動的合法性的公共利益，並使決定所針對的人本身和一般公眾了解決定的含義，防止可能出現的衝突。

作為行政行為的依據，法律規定必須為清晰、相符及充分。所謂清晰，即行政行為應以清楚及可理解的用語及表述闡述；而相符即行政行為的前後理據相一致、不自相矛盾；以及充分者即行政行為須充足及完整地載明作為決定所依據的資料，而非空泛、抽象或結論性地指出有關依據，當然，行政行為的說明理由是否充分，則因應不同行政行為的種類及具體個案而定，儘管無需鉅細靡遺地 或不論屬重要和不重要均詳盡地說明出來，但至少，正如上述條文規定“扼要闡述”作為決定的事實及法律依據，以便作為一個處於與利害關係人相同情況下的正常合理相對人能足以明白行政當局作出決定的認知及評價思路。

對於稅務行政當局的決定，中級法院2018年10月11日第352/2018號合議庭裁判明確指出：“É do entendimento pacífico que a decisão em matéria de procedimento tributário exige uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, tendo-se como adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori.”¹。

在充分尊重不同立場下，我們認為並不存在欠缺說明理由的瑕疵。

按照被上訴行為內容，已可清楚顯示被訴實體依據《所得補充稅規章》第19條第2款規定的“指數方法”，參考稅務當局內部的『所得補充稅B組評稅手冊』中所訂定的司法上訴人所屬的“行業平均盈利率”數據6%，以有關年度第三方分包資料收入總額計算，從而評定司法上訴人2017年度的可課稅收益，此外，亦指出由於司法上訴人沒有完善會計制度，無法清楚顯示其會計帳目資料以推翻所評定收益高於其實際收益，故駁回司法上訴人異議。

顯然，被上訴行為已說明司法上訴人2017年度可課稅收益評定所依據的法律及事實理由，簡言之，按照正常受意人處於司法上訴人的位置，可清楚理解到被訴實體作出評定的思路為，即根據上述《所得補充稅規章》第19條第2款為所得補充稅B組納稅人規定的評定方法 - 指

¹ 同一見解可參考中級法院 2012 年 11 月 22 日第 579/2012 號合議庭裁判。

數方法，結合稅務當局內部的行業利潤數據以及第三方分包收益資料的事實作出計算。

基於此，我們意見認為本案被上訴行為已清楚說明其事實及法律依據，並不存在含糊、矛盾或不充分之處。

然而，值得指出的是，司法上訴人主張上述形式瑕疵的理由，包括質疑被訴實體沒有採信其所提供的證據而直接採用指數方法，以及質疑採用並沒有附入卷宗的『所得補充稅B組評稅手冊』作為評定的事實依據，顯然屬於被上訴行為違反法律的實質瑕疵。

為此，接下來我們分析被上訴行為是否沾有違反《所得補充稅規章》第19條第2及3款規定的就所得補充稅B組納稅人可課稅收益的評定規則。

第21/78/M號法律核准的《所得補充稅規章》第19條規定：

“第十九條

(計稅依據)

一、A組納稅人，其計稅依據是指根據適當會計原則而編製的營業結算或損益帳所示的盈餘，即是有關課稅的上一營業年度的所有收益或利潤減除同年度的費用或損失後所得的數額，不論收益或利潤及費用或損失均按照本規章第二十條至第三十五條的規定，予以倘有的調整。

二、B組納稅人的計稅依據，當估定其在上一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據表徵法核定。

三、指數方法將以稅務行政當局的所有要素為基礎，特別是在：

a) 有關出售及服務的提供，或購入及供應及第三者的服務的總利潤或純利潤的平均幅度；

b) 投資本金的收益的平均率；

c) 原料的消耗或使用，或其他直接成本的技術系數；

d) 向稅務行政方面所聲明的要素及資料，包括有關其他稅項者以及與納稅人有關連的企業或人士/機構方面所取得者。”

上述規定了兩種所得補充稅可課稅收益的評定規則：實際可課稅收益(matéria colectável real)以及推定可課稅收益(matéria colectável presumida)，前者即以納稅人實際收益作為可課稅收益計算 – A組中，按照適當會計原則而編製的營業結算或損益帳所示的真實盈餘(上述第19條第1款)，後者即以推定利潤作為可課稅收益(上述第19條第2及3款) – B組中，按照推定方法或指數方法以確定推定的收益。誠然，由於B組納稅人並不具備適當編製並經按照現行法律規定在會計師專業委員會註冊的會計師或核數師簽名及核對的會計以直接證明其真實利潤，法律允許稅務當局以推定方式，估定上一年度的收益與費用之差額確定(當估定其在上一年度收益超過費用)，又或以稅務當局所掌的所有資料為基礎，尤其上述第19條第3款所列舉的各項指數依據，在此情況下，稅務當局按照該等指數以確定有關的可課稅收益。無論如何，立法者並非要求稅務當局確實證明B組納稅人的真實收益，而是以估定方法，按照收益及費用的差額確定，

又或以有關行業的“通常所得”推定有關的課稅利潤。當然，由於法律並沒有禁止，這顯然屬於一個可推翻推定，由納稅人推翻稅務當局所推定的課稅利潤。

必須指出的是，中級法院2004年3月18日第261/2003號合議庭裁判中所持的立場指出：

“Pretende-se na sentença recorrida ver aqui um claro princípio de tributação de acordo com a situação efectiva do contribuinte. A presunção aí estabelecida referir-se-ia apenas à conclusão de que a empresa devesse ter obtidos lucros. Mas, extraída tal ilação, deveria proceder-se ao cálculo dos proveitos e custos, com base nos elementos constantes da declaração de contribuinte, de informações devidamente fundamentadas e de outros elementos de que se disponha. Não está em causa o procedimento a adoptar que tal como descrito decorre da lei. Mas mesmo que se perceba a diferença entre a presunção de auferimento de lucros e a certeza da operação para quantificação dos lucros a partir de tais elementos, sempre se terá de concluir que o resultado encontrado não deixa de ser um lucro presumido, na medida em que por essa via se atinge um facto desconhecido (lucro real) a partir de dados conhecidos. Aliás, se assim não se entendesse, não faria sentido que se apontasse para esse método de determinação dos lucros quando estes fossem de presumir, na medida em que se os lucros reais pudessem ser exactamente apontados já não careciam de ser presumidos. Na verdade, o artigo 41º do RICR delimita com grande abertura o poder de fixar a matéria colectável, pois não se diz qual o peso a atribuir às declarações dos contribuintes, as condições em que os elementos por ele fornecidos podem ser afastados, o tipo de informações que deverão ser fornecidas pelos serviços de fiscalização e a natureza dos elementos de que poderá eventualmente dispor a Comissão de Fixação. É certo que do que se trata é de tributar não de acordo com o rendimento médio de certas actividades, de certa região ou de empresas de determinada dimensão, mas sim estimar, por métodos aproximativos, o rendimento de um empresa individualmente considerada ou de acordo com as circunstâncias concretas do contribuinte. No método presuntivo, os funcionários fiscais devem apreciar caso por caso a importância dos indícios que revelam os lucros tributáveis e calcular os proveitos e custos do contribuinte no ano a que respeita o imposto, donde resulta uma tributação incidente sobre o lucro real presumido.”

上述司法見解指出，並不是以稅務真實性原則為名義，針對稅務當局必須查證B組納稅人的真實收益才能評定可課稅收益，而是，即使考慮由納稅人所申報的資料，稅務當局係以

推定法，以估定差額或指數法以推斷出可課稅收益，亦即，推定的一個“實際”利潤進行課稅，除非納稅人能舉證推翻該推定利潤。

值得補充的是，我們亦完全贊同上述中級法院合議庭裁判對於差額估定及指數推定方法之間並不存在哪一方法的適用優先性，而是由稅務行政當局裁量決定以哪一方式推斷出B組納稅務人的可課稅收益的精闢見解：

“O recurso ao método indiciário não está dependente da impossibilidade de determinar a matéria colectável pelo método da avaliação administrativa, conclusão a que se chega não só pela falta de previsão de um critério de subsidiaridade, como pela disjuntiva “ou” que aponta para uma discricionariedade de escolha entre dois métodos possíveis de fixação dos lucros tributáveis.

Não dispondo a Administração fiscal de uma base probatória fornecida directamente pelo contribuinte, como acontece no grupo A, daquele princípio deriva a possibilidade do Fisco recorrer a todos os elementos que forem possíveis e necessários à sua convicção. Donde se extrai facilmente o corolário da opção por qualquer um dos métodos probatórios, de acordo aliás com os princípios da verdade material e da liberdade probatória, válidos para o procedimento tributário.

A diferença entre os dois tipos de actividade probatória, onde existe liberdade de apreciação e fixação dos factos, reside apenas no grau de convicção quanto à certeza do facto tributável: enquanto no método de avaliação administrativa, o juízo de equiparação do facto probatório em função dos indícios de que se parte relativamente ao facto principal que se visa apurar, o lucro tributável, é de probabilidade, no método indiciário, tal juízo é de normalidade. Pode, pois, concluir-se que para os contribuintes do grupo B a regra geral é a liberdade probatória, situando-se os métodos probatórios previstos na lei na mesma zona discricionária, não sendo a impossibilidade do uso do método de avaliação administrativa presuntiva pressuposto legal da utilização do método indiciário.”

本案中，司法上訴人並沒有針對稅務當局直接採用指數方法而非估定方法的選取提出質疑，而我們亦看不到稅務當局在該選取上存在行使自由裁量權的明顯錯誤或絕對不合理，亦不能認為採用指數方法存在錯誤，這是因為，正如《所得補充稅規章》第19條第3款d)項，指數方法所考慮的要素基礎，包括由納稅人向稅務當局申報或聲明的要素或資料。

接着的問題就是，在充分尊重不同立場下，我們認為被訴實體採用指數方法進行評定時違反《所得補充稅規章》第19條第3款規定的規則。

被訴實體指出所用作為指數方法的要素基礎主要有兩項數據，一為主張的『所得補

充稅B組評稅手冊』 - 稅務當局內部參考的行業利潤資料 - 所訂定的 “行業平均盈利率” 6%，另一為所聲稱的第三方分包資料 “XXX建築工程有限公司” 及 “XXX建築工程有限公司” 的付款金額，從而評定司法上訴人的可課稅收益。

然而，首先，行政卷宗內從未載有被上訴行為所依據的『所得補充稅B組評稅手冊』，在欠缺該書證下，顯然被訴實體無法證明指數法所適用的事實前提 - 屬於哪一行業平均盈利率、所主張的6%、以至是否屬於司法上訴人所屬行業，又或司法上訴人過往平均盈利率。毫無疑問的是，稅務當局負有舉證責任證明課徵稅務及評定課稅基礎的前提事實 - 作為構成權利的事實依據 - 一如《所得補充稅規章》第41條規定者，不論是修改納稅人的申報還是確定計稅依據與納稅人所申報不同，均需適當說明所存在的依據。可見，評定可課稅收益上，立法者從未允許稅務當局豁免履行《行政程序法典》第86條第1款規定就主張及作為決定依據的事實負舉證責任。正如中級法院2015年9月24日第328/2015號合議庭裁判所指：“Quando a Administração se serve dos métodos indirectos, sobre ela recai o ónus de prova do facto constitutivo do direito que pretende exercer no procedimento. Isto é, cabe-lhe provar o requisito de que dependia o uso do método indirecto previsto no art. 19, nºs 2 e 3, ao abrigo do art. 36º, nº 3, do RICR. Ou seja, cumpre-lhe provar a base legal (pressupostos vinculativos) da sua actuação, não no sentido da legalidade substantiva, mas sim do fundamento legal em que radica a titularidade das atribuições e competências para a prática do acto;”。

對於被上訴行為所依據的另一項要素，即主張以 “XXX建築工程有限公司” 及 “XXX建築工程有限公司” 於當年度向司法上訴人的支付款項，在充分尊重不同立場下，本案中，我們認為被訴實體以上述聲稱的支付款項作為計稅依據基礎存在明顯錯誤。

上述法律列舉的a)至c)項明顯為抽象的要素 - 平均幅度、平均率或技術系數，亦即考慮行業的平均數據，而d)項則僅為納稅人有關的具體資料 - 其所申報或聲明資料，並明確指出是尤其包括其他稅項或者納稅人從與其有關的其他企業或實體之所得。

首先，在充分尊重不同立場下，我們認為被訴實體不可能以上述所指稱的兩間商業企業申報付款的數據，作為計稅的唯一基礎，上述第19條第3款d)項規定的 “向稅務行政方面所聲明的要素及資料”，顯然綜合納稅人所得及支出有關的要素資料，而非僅單一地以從個別企業取得者便直接作為計稅依據，否則，便難以理解為何稅務當局以某一企業而非另一企業的來源(或更少者)、又或者以一間或合共數間企業的來源，這種極大的差異並非為法律所允許作為指數基礎的評稅依據，作為立法者允許推定為納稅人 “通常所得” 的推定基礎。

值得指出的是，《所得補充稅規章》第19條第3款規定的 “以稅務行政當局的所有要素為基礎” 並不能解釋為稅務當局任意地摘取任何資料作為評稅依據。推定法作為法律規定針對B組納稅人可課稅收益的評定方法，所採用的指數或要素基礎與推斷的結果(或收益)之間必然存

在合理性 – 正如司法推定的邏輯那樣，從所知的要素能合理及符合經驗法則下推斷出收益事實，換言之，作為指數法所依據的評稅要素 – 如同上條第3款所列舉的各項要素 – 必然是具有較高可能性的跡象，這才能符合作為指數法的要素基礎。

更進一步地指出，在充分尊重不同立場下，我們認為載於行政卷宗第20及21頁單純內部列印資料，亦未能證明司法上訴人確實從分包公司所收取的款項金額及交易年份；再者，按照行政卷宗第6至8頁資料顯示，司法上訴人曾應被訴實體要求提交書證證明其異議所主張的收益，誠然，由於法律並沒有規定特定的證據方法，基於證據自由原則下，司法上訴人得提交有關與第三方簽訂的交易合同、訂單文件、支付證據(包括支票及收訖證明)及銀行紀錄等原始文件的書證以證明其實際收益，質言之，這與司法上訴人是否具有完善會計制度或會計帳目並無關係，至少，前者的證明並不取決於設立會計制度為條件，否則，這便有違證據自由原則。

《所得補充稅規章》第4條第3款及第13條第2款規定，明確B組納稅人屬於不具備適當編制及法定核對的會計制度，且亦無須於M/1申報中附具如同A組納稅人般有關的會計資料。為此，被訴實體不能以法律沒有要求B組納稅人具備的會計制度，作為否定司法上訴人提交的證據理由，以代替直接對該等書證進行審查及評價。為此，被訴實體僅指稱基於“無法證明其會計制度完善、亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理”，對此明顯有違證據自由原則。

值得指出的是，按照司法上訴人於本卷宗所附入的書證，對於2017年度從“XXX建築工程有限公司”收取的款項金額明顯遠低於行政卷宗第21頁所載的“內部資料”顯示的金額，更未見有“XXX建築工程有限公司”的交易資料，我們認為，被訴實體亦未能證明所採用的上述基礎要素 – 從第三方分包所得者之事實屬實，或者說，被訴實體未能舉證證明作為推定的事實依據下，不能得出估定的可課稅收益的結果，更遑論由司法上訴人推翻該錯誤的推定。

無需贅言，我們認為被上訴行為存在法律適用錯誤的瑕疵 – 違反《所得補充稅規章》第19條第3款規定。

對於司法上訴人主張，由於法律沒有要求B納稅人備有適當的會計編制，而且在稅務申駁程序中沒有通知司法上訴人提交有關會計處理的帳目，故此被訴實體以司法上訴人欠缺完善的會計帳目處理為由而作出駁回決定，違反善意及合作原則。

在充分尊重不同立場下，我們未能認同司法上訴人主張。首先，按照本澳一貫司法見解，善意原則作為行政當局行使自由裁量權的內部限制之一，對於限定性活動中不適用自由裁量行為所特有的瑕疵，例如對包括《行政程序法典》第8條所規定的善意原則在內的行政法一般原則的違反。評定納稅人的可課稅收益乃是稅務當局按照法律規定的準則及程序作出的限定性行為，立法者從未給予稅務當局作出裁量決定，以選取各個可能的課稅收益結果。為此，不存在對違反善意原則的討論。

另一方面，正如上述分析，被訴實體以司法上訴人欠缺完善會計制度或會計帳目處理作為駁回的依據，這涉及法律適用錯誤的實質瑕疵，而非在程序中對合作原則的違反。

司法上訴人主張被訴實體沒有審查其所交的文件，違反調查原則和合法性原則。誠然，對於司法上訴人所指稱的事實依據 – 起訴狀第63條，這似乎為司法上訴人的個人推斷而不能獲得證據，我們認為不能以該表面的推測認定被訴實體違反調查義務。

最後，就被訴實體沒有對過期利息和罰款的申駁作出決定而違反決定原則的主張，我們亦認為欠缺道理。根據《所得補充稅規章》第44條及第80條規定，申駁的標的僅為評稅委員會作出的可課稅收益評定，而非過期利息或罰款，且被訴實體亦欠缺權限對後者作出審議或決定。為此，被訴實體並無違反決定原則。

綜上所述，我們意見認為本案司法上訴理由部分成立，建議撤銷本案被上訴行為。”
(fls. 732 a 738v dos autos)

II. Pressupostos processuais

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.
O processo é o próprio.

*

Cumprе conhecer, desde logo, da excepção dilatória de irrecurribilidade contenciosa do acto recorrido.

Conforme a Entidade Recorrida, notificada a Recorrente da fixação da matéria colectável em 25/04/2022, a reclamação por ela apresentada em 29/08/2022 foi intempestiva. A inobservância do prazo da reclamação, que é impugnação administrativa necessária, resulta na irrecurribilidade da decisão que, não obstante a inexistência do dever de decidir, veio a ser proferida pela Entidade Recorrida.

No exercício do contraditório, a Recorrente sustenta a recorribilidade do acto recorrido com base nas disposições dos art.ºs 80.º, n.º 2 e 81.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, aprovado pela Lei n.º 21/78/M de 9 de Setembro (adiante, “RICR”), que são, alegadamente, normas especiais face à do art.º 28.º, n.º 3 do CPAC.

Apreciando.

Sem dúvida, a recorribilidade contenciosa depende da observância dos prazos da impugnação administrativa necessária em relação aos actos administrativos anuláveis, nos termos do art.º 28.º, n.º 3, do CPAC. Se a impugnação administrativa necessária foi extemporânea, a entidade competente não dispõe do dever legal de

decidir. A decisão que, não obstante a inexistência do dever de decidir, vier a ser praticada não é recorrível contenciosamente (cfr. entre outros, Ac. do TSI, de 08/11/2018, proc. n.º 578/2016).

Igualmente incontroverso é que a reclamação do acto de fixação da matéria colectável consubstancia impugnação administrativa necessária, como decorre dos art.ºs 44.º e 80.º do RICR.

Resta saber se a reclamação do acto de fixação da matéria colectável, apresentada pela Recorrente em 29/08/2022, foi ou não tempestiva. A resposta depende do apuramento da data da notificação desse acto.

De acordo com o art.º 43.º, n.º 3 do RICR, na redacção anterior à entrada em vigor do Código Fiscal, o rendimento colectável fixado será notificado ao contribuinte através de aviso enviado sob registo postal.

A tal notificação, aplica-se o regime previsto no DL n.º 16/84/M de 24 de Março, cujo art.º 2.º, n.º 3 consagra a presunção ora invocada pela Entidade Recorrida:

“As notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja.” No art.º 3.º, n.º 1 do mesmo diploma legal, estatui-se o seguinte: *“Os avisos ou notificações deverão ser enviados para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição.”*

A propósito da aludida presunção legal, o Venerando Tribunal de Segunda Instância asseverou no acórdão de 07/03/2024, prolatado no proc. n.º 798/2023, o seguinte entendimento, a que aderimos e seguimos de perto:

“Analisando a presunção legal consagrada no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, e conjugando-a com o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do mesmo diploma (preceitua-se aí: «os avisos ou notificações deverão ser enviados para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição»), facilmente podemos concluir que o chamado facto-base, ou, na terminologia legal, o facto conhecido, consiste no envio da carta para a residência indicada pelo contribuinte. Tendo a carta sido enviada, o legislador considera, a partir de uma regra de probabilidade e de experiência, que a mesma terá sido recebida pelo interessado no quinto dia posterior ao do registo e, portanto, nesse dia, o mesmo deve ter-se por notificado (não pode ser de outro modo, estamos em crer.

Com efeito, é inviável sustentar, com base em juízos empíricos de natureza probabilística e, portanto, é inviável presumir, que uma carta que não foi enviada a determinada pessoa foi por ela recebida na sequência desse não envio).

Significa isto, portanto, que a Administração, por isso que tem a seu favor uma presunção legal quanto ao facto atinente ao momento da notificação, não carece de o provar. Cabe-lhe, todavia, a prova do facto que constitui a base da presunção (assim, PAULO PIMENTA, Processo Civil Declarativo, Coimbra, 2015, p. 344).

No caso, recaía, portanto, sobre a Administração o ónus da prova de que a carta contendo a fixação de rendimentos foi enviada para a morada da Recorrente contenciosa (no sentido, que parece, aliás, evidente, de que o ónus da prova da efectivação da notificação cade à Administração, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume I, anotado e comentado, Lisboa, 2006, p. 353), pois que sem essa prova não é possível invocar a seu favor a presunção legal de notificação no quinto dia posterior ao do registo.” (sublinhado nosso)

Na causa vertente, consta de fls. 19 do P.A. cópia da notificação da fixação de rendimentos de modelo M/5, datada de 25/04/2022, e em cujo campo superior foram mencionados a firma da Recorrente, o endereço “路環 XXX”, bem como o registo postal. A carta registada contendo a referida notificação foi depois indicada na “Listagem de Cartas Registadas Enviadas a DSC”, constante de fls. 18 do P.A., carimbado pelo “CPC 郵政交換中心” em 29/04/2022.

Note-se, em primeiro lugar, que a carta registada não foi endereçada à residência indicada pela Recorrente na declaração por si apresentada no âmbito do respectivo imposto, visto que, segundo consta de fls. 1 do P.A., a Recorrente indicou na declaração de rendimentos do ICR-Grupo B, modelo M/1, a morada “路環 XXX” como seu endereço de aviso, diferente do que consta da carta de notificação.

Em segundo lugar, da “Listagem de Cartas Registadas Enviadas a DSC”, elaborada pela própria Direcção dos Serviços de Finanças, apenas resulta provado que a respectiva carta registada foi entregue ao Centro de Permuta de Correio. Inexiste qualquer elemento no processo que permita saber se a carta foi efectivamente enviada ou simplesmente ficou nos Serviços de Correios, tampouco a data do envio.

Por esses motivos, é imperativo concluir que não foi provado pela Entidade Recorrida que a notificação da fixação da matéria colectável foi enviada para a residência indicada pela Recorrente nas declarações por si apresentadas no âmbito do

respectivo imposto, como exige o art.º 3.º, n.º 1 do DL n.º 16/84/M de 24 de Março. Não demonstrado o facto que serve de base à presunção de notificação consagrada no art.º 2.º, n.º 3 do DL n.º 16/84/M de 24 de Março, é impossível a Entidade Recorrida prevalecer-se da dita presunção para considerar notificada a Recorrente no quinto dia posterior ao do registo.

Neste contexto, e na ausência de prova em contrário, a notificação da fixação da matéria colectável respeitante ao exercício de 2017 deve considerar-se efectuada à Recorrente em 26/08/2022, data essa alegada na petição de recurso. Por conseguinte, a reclamação apresentada em 29/08/2022 foi tempestiva.

Face ao exposto, julga-se improcedente a excepção dilatória de irrecurribilidade do acto recorrido, deduzida pela Entidade Recorrida com fundamento na inobservância do prazo previsto para a impugnação administrativa necessária.

*

Inexistem nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Fundamentação

I) De Factos

Com base nos elementos constantes dos autos e do P.A., consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

(...)

**

II) De Direito

Pelo presente recurso contencioso vem impugnada a deliberação tomada pela Entidade Recorrida em 10/11/2022, que indeferiu a reclamação apresentada pela Recorrente e manteve para o exercício de 2017 o rendimento colectável fixado em MOP\$5.987.900,00, agravando, a título de custas, a colecta em 0,23%.

A Recorrente suscita, antes do mais, a questão da falta de fundamentação, alegando que não se encontram fundamentadas no acto recorrido a opção por fixar a matéria colectável pelos métodos indiciários, em vez de ponderar devidamente os elementos probatórios apresentados pela Recorrente, ou a aplicação da margem média de lucro do sector, que foi estimada em 6% com base em dados a que ela não tinha

acesso. No seu entender, a omissão de motivos credíveis torna incompreensível a fixação operada pela Entidade Recorrida.

Importa referir que a fundamentação formal se distingue da fundamentação material. À fundamentação formal interessa a enunciação dos motivos que determinaram o autor a proferir a decisão com um concreto conteúdo; à fundamentação material interessa a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a actuação administrativa no caso concreto (cfr. Ac. do TUI, de 06/12/2002, proc. n.º 14/2002, e Ac. do TSI, de 04/10/2018, proc. n.º 577/2016).

No que respeita ao vício formal de falta de fundamentação, não sufragamos a posição da Recorrente.

O acto ora impugnado deve ser fundamentado, quer porque, condicionando irremediavelmente o acto final de liquidação, não deixa de afectar direitos ou interesses legalmente protegidos da Recorrente (art.º 114.º, n.º 1, al. a) do CPA), quer por constituir decisão da reclamação apresentada pela Recorrente (art.º 114.º, n.º 1, al. b) do CPA).

Segundo a jurisprudência reiterada, o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração afere-se em face do disposto no art.º 115.º do CPA e atendendo aos fins visados pela fundamentação. Exige-se, neste sentido, uma sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, sendo que equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto. Considera-se cumprido esse dever desde que a fundamentação permita ao administrado conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa optar em aceitar o acto ou impugná-lo através dos meios legais (cfr. Ac. do TUI, de 29/11/2019, proc. n.º 116/2019, e Ac. do TSI, de 09/11/2017, proc. n.º 375/2016, entre outros).

Em matéria tributária, é do entendimento pacífico que deve a decisão da tributação conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, tendo-se como adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita *a posteriori*. Por outro lado, em sede de

avaliação da matéria fiscal, a variedade possível de percursos lógicos e de utilização de instrumentos técnicos exige a explicitação dos caminhos efectivamente percorridos, com o que se realiza a dupla função de disciplinar a actuação administrativa: uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo e uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao contribuinte a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo (cfr. Ac.s do TSI, de 01/11/2018, proc. n.º 1091/2017, de 11/10/2018, proc. n.º 352/2018, e de 15/07/2021, proc. n.º 88/2021).

Na causa vertente, foram explicitados pelo acto recorrido os factos pertinentes e argumentos jurídicos para fixar a matéria colectável do exercício de 2017 no valor aí consignado. Uma pessoa de normal diligência, ao ler o texto que suporta a respectiva decisão, fica a perceber que o rendimento colectável de MOP\$5.987.900,00 foi determinado com recurso aos métodos indiciários estabelecidos no art.º 19.º, n.º 2 do RICR e resultou, em concreto, da aplicação de uma margem média de lucro, estimada em 6%, ao valor total dos proveitos descortinados por dados de subempreitada obtidos junto a terceiros. Ficou, assim, cumprido o dever formal de fundamentação.

Além disso, tendo em conta a argumentação feita na petição de recurso, sobretudo, na parte em que atacou a adopção do método indiciário e questionou a margem de lucro estimada, não há dúvida que a Recorrente se apercebeu bem do percurso cognoscitivo-valorativo da Entidade Recorrida, uma vez que interpretou convenientemente o acto recorrido. Desta maneira, já foi atingido o objectivo que se visava com a imposição da fundamentação.

Pelo exposto, não se verifica o alegado vício formal de falta de fundamentação.

*

Coisa diferente será a de discordar da posição assumida pela Administração Pública, que é o caso da Recorrente.

Com efeito, ao questionar a aplicação do art.º 19.º, n.º 2 do RICR por parte da Entidade Recorrida – quanto à prevalência duma estatística média do sector sobre os elementos probatórios apresentados pela Recorrente, e à credibilidade do próprio valor fixado pela Entidade Recorrida, como se depreende dos n.ºs 25 a 42 da petição de recurso – a Recorrente coloca em causa a fundamentação material do acto recorrido,

nomeadamente, a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a actuação administrativa no caso concreto. Neste sentido, a falta de fundamentação invocada pela Recorrente deve ser qualificada como vício de violação de lei, por falta de pressupostos de facto ou de direito.

E no que respeita à violação de lei, entendemos assistir razão à Recorrente, pelo seguinte.

Embora a terminologia não seja inteiramente pacífica na doutrina, o nosso legislador não deixou de reservar a distinção entre o *lançamento* e a *liquidação*, como momentos autónomos na aplicação da norma tributária. Pelo primeiro termo, entende-se “a actividade tendente a determinar em concreto o contribuinte e o valor da matéria colectável”, e por este segundo, “a determinação do montante da prestação a cargo do sujeito passivo, pela aplicação da taxa à matéria colectável apurada” (cfr. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, Coimbra, p. 33).

Em relação ao lançamento, a classificação doutrinária, baseada em critérios técnico-jurídicos, distingue entre um *lançamento directo*, que se verifica quando a Administração procura determinar, através de informações e investigações directas, os elementos reais da obrigação de imposto, sobretudo através das declarações do contribuinte ou da intervenção de comissões de avaliação, e um *lançamento por presunções*, que dispensa uma avaliação directa, baseando-se em indicações do contribuinte e em presunções legais (Alberto Pinheiro Xavier, *ob. cit.*, p. 34).

Praticado o acto de liquidação, configurado como decisão final do procedimento tributário, a Administração Fiscal não está habilitada a fixar novamente a matéria colectável, a não ser que, à luz do art.º 55.º, n.º 2 do RICR, se verifique a omissão ao lançamento, caso em que se procederá à determinação da matéria colectável e, na sua sequência, à liquidação do imposto que for devido.

Na prática deste acto de fixação, justificada necessariamente pela omissão ao lançamento, são igualmente aplicáveis as regras da fixação da matéria colectável, ínsitas os art.ºs 19.º e 41.º do RICR.

No caso dos autos, a Recorrente, enquanto contribuinte do Grupo B, apresentou a declaração de rendimentos, modelo M/1, em 28/03/2018. Com base nos elementos constantes da declaração, a Comissão de Fixação fixou, em 04/07/2018, o rendimento colectável para o exercício de 2017 no valor de MOP\$432.600,00. Por

consequente, foi de MOP\$0 a colecta liquidada.

Porém, em 08/03/2022, a DSF notou que tinham sido declaradas por “XXX 建築工程有限公司” e “XXX 建築工程有限公司”, a título de custos imputáveis ao exercício de 2017, duas verbas alegadamente pagas à Recorrente em razão de subempreitada, que totalizaram MOP\$99.798.314,00, superior aos proveitos declarados pela própria Recorrente em 2018.

Sem ter procedido a mais diligências instrutórias, a Comissão de Fixação aplicou ao valor de MOP\$99.798.314,00, correspondente à soma dos proveitos revelados pelas declarações de terceiros, a margem média de lucro de 6%, de forma a fixar à Recorrente um rendimento colectável de MOP\$5.987.900,00 para o exercício de 2017.

Deduzida reclamação deste novo acto de fixação, a Recorrente impugnou a veracidade das declarações de terceiros quanto ao exercício a que respeitavam os dois pagamentos e às suas quantias, e disponibilizou à Entidade Recorrida diversos documentos, incluindo extractos das suas contas bancárias e contratos de subempreitada envolvidos, a fim de fazer contraprova.

Por sua vez, a Entidade Recorrida, desatendendo à documentação junta pela Recorrente e invocando a falta de contabilidade devidamente organizada, chegou à conclusão de que não foi demonstrado pela Recorrente que a lucratividade de 6% era excessiva, aderindo, pois, à fixação operada pela Comissão de Fixação: valor total dos proveitos do exercício de 2017 (**MOP\$99.798.314,00**) × margem média de lucro do sector (**6%**) = rendimento colectável (**MOP\$5.987.900,00**).

Dos factos acima descritos decorre que a Entidade Recorrida, assentando nas declarações de terceiros, deu por provado que a Recorrente, no exercício de 2017, teve mais proveitos do que os declarados por si própria no modelo M/1. E, ainda com base naquelas declarações, considerou como provado que o valor dos proveitos resultantes do dito exercício foi de MOP\$99.798.314,00, correspondente precisamente à soma dos dois custos declarados por terceiros.

Como se sabe, a declaração de rendimentos do contribuinte integra a categoria de actos preparatórios que têm em vista preparar o acto tributário, habilitando a autoridade competente a manifestar uma vontade conforme à lei. Embora classificada, em concreto, como acto de iniciativa processual, a declaração de rendimentos do contribuinte desempenha uma função probatória ou instrutória (cfr.

Alberto Pinheiro Xavier, *ob. cit.*, pp. 193 a 195).

Significa isto que tanto a declaração de rendimentos da própria Recorrente, como as de terceiros, são provas com mesmo valor probatório e devem ser valoradas da mesma forma.

É admissível, a nosso ver, afirmar que, face à diferença significativa entre o valor dos proveitos declarados pela Recorrente (MOP\$4.325.199,20) e as quantias que os terceiros declararam pagas à Recorrente por virtude de subempreitada (MOP\$99.798.314,00), existem fortes indícios da inexactidão da declaração da Recorrente e da omissão ao lançamento nela fundado. Nesta perspectiva, as declarações de terceiros, conjugadas com as regras da experiência comum, podem ser convincentes da omissão ao lançamento e, por força do art.º 55.º, n.º 2 do RICR, abrem a possibilidade de a Administração Fiscal, invocando tal omissão, determinar (de novo) a matéria colectável e avançar com a liquidação.

No entanto, como veremos, já não se pode entender que as declarações de terceiro, por si só, bastem para demonstrar a medida daquela omissão, ou melhor, o valor dos proveitos omitidos pela Recorrente.

De harmonia com os art.ºs 2.º e 3.º, n.º 2 do RICR, o imposto complementar incide sobre o rendimento global que, em caso de pessoas colectivas, corresponde ao lucro líquido anual e calculado nos termos do RICR.

Os contribuintes do Grupo B, nos termos do art.º 4.º, n.º 3 do RICR, são tributados com base nos lucros que presumivelmente obtiverem. Consagra-se depois no art.º 19.º do RICR que o lucro tributável será determinado através de métodos indirectos, i.e., *"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"*, devendo a Administração Fiscal, no caso de optar por métodos indiciários, atender a todos os elementos de que disponha, designadamente os elencados no n.º 3 do art.º 19.º do RICR.

In casu, como vimos acima, a Entidade Recorrida, fundando-se exclusivamente nas informações declaradas por terceiros, deu por provado que os proveitos obtidos pela Recorrente no exercício de 2017 foram de MOP\$99.798.314,00. À convicção assim formada pela Entidade Recorrida serviram de prova directa as declarações de terceiro. Ou seja, o aludido valor não resultou da aplicação dos métodos indiciários, mas antes de um facto tido como apurado pela Entidade Recorrida com

base em prova directa – a Recorrente obteve no exercício de 2017 proveitos na quantia total de MOP\$99.798.314,00.

Ficando por apurar os custos imputáveis ao mesmo exercício, a Entidade Recorrida optou por simplesmente aplicar uma margem média de lucro, de modo a determinar o lucro tributável.

Salvo o devido respeito, não é admissível dar-se como provado o valor dos proveitos com recurso à única prova recolhida das declarações de rendimentos de terceiros, visto que, por um lado, tais declarações, dotadas do mesmo valor probatório da declaração efectuada pela Recorrente, não têm força definitiva para superar a incredibilidade dos proveitos declarados por esta, e por outro, as contribuintes que revelaram os proveitos provindos de contratos de subempreitada foram apenas duas dos empresários que tiveram negócios com a Recorrente, cujos proveitos totais nunca poderiam corresponder às duas verbas declaradas por aquelas. A isso acresce a possibilidade de existir sobreposição entre os proveitos declarados pela Recorrente e os pagamentos conexos indicados por terceiros.

Frisa-se que nos art.ºs 59.º e 86.º, n.º 1 do CPA se prevê o princípio do inquisitório, segundo o qual o órgão competente deve procurar averiguar todos os factos cujo conhecimento seja conveniente para a justa e rápida decisão do procedimento, podendo, para o efeito, recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito, e proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução.

À luz deste princípio, a Entidade Recorrida, quando confrontada com os proveitos duvidosos da Recorrente, podia e devia procurar averiguar esse facto constitutivo da obrigação de imposto e cujo ónus da prova recai sobre a Administração, através de diligências probatórias que, salvo melhor opinião, não se podiam circunscrever a dar credibilidade às declarações de terceiros. Nota-se melhor a insuficiência na instrução se se atende à desconsideração pela Entidade Recorrida dos elementos disponibilizados pela Recorrente.

O *deficit instrutório* verificado neste caso concreto, apesar de não valer autonomamente como vício do acto recorrido, reflecte-se na inexactidão da base factual indispensável à decisão do procedimento, em especial à correcta determinação da matéria colectável. Daí não poder deixar de se repercutir de modo invalidante nessa decisão.

Tudo isso leva a concluir que, por *deficit instrutório*, a Entidade Recorrida

não logrou demonstrar, com prova suficiente, que os proveitos da Recorrente imputáveis ao exercício de 2017 foram de MOP\$99.798.314,00. Tal facto, de natureza constitutiva, serviu de pressuposto à fixação da matéria colectável realizada pela Entidade Recorrida. Dito isto, verifica-se erro nos pressupostos de facto do acto recorrido, devendo o acto ser anulado por violação do art.º 19.º, n.º 2 do RICR.

É de julgar procedente o recurso contencioso na parte respectiva.

*

A Recorrente ainda assaca ao acto recorrido a violação dos princípios da boa fé e da colaboração entre a Administração e os particulares, a que se reportam, respectivamente, os art.ºs 8.º e 9.º do CPA. Na sua óptica, a Entidade Recorrida não podia fundamentar a decisão desfavorável à Recorrente na falta de contabilidade devidamente organizada, se nunca lhe tinha solicitado a entrega da contabilidade no decorrer do procedimento de reclamação.

Sem prejuízo do devido respeito, o comportamento da Entidade Recorrida, a nível da admissão e apreciação da prova, não merece uma avaliação negativa em termos de correcção ou probidade, ideias subjacentes ao art.º 8.º do CPA, nem implica o incumprimento do dever de informação previsto na al. a) do n.º 1 do art.º 9.º do CPA. Portanto, inexistem os vícios invocados pela Recorrente.

Na verdade, do que se trata aqui é da questão da prova, e não da avaliação da conduta procedimental da Entidade Recorrida. O acto recorrido serviu do facto de a Recorrente não ter exibido uma contabilidade devidamente organizada para justificar o recurso à margem média de lucro, estimada em 6%, em lugar da margem real a calcular com base nos elementos de que a Administração disponha.

Se assim é, não se compreende a argumentação da Recorrente que se afasta da questão relevante.

Em suma, improcede o recurso contencioso nesta parte.

*

O terceiro fundamento suscitado pela Recorrente consiste no incumprimento do dever de investigação, imposto à Administração por força do art.º 86.º, n.º 1 do CPA. A este respeito, alega a Recorrente que a documentação por ela apresentada em sede de reclamação foi devolvida sem ter sido apreciada pela Entidade Recorrida.

Segundo a criteriosa jurisprudência, o *deficit instrutório* procedente de um

deficiente uso do princípio do inquisitivo, emanado dos art.ºs 59.º e 86.º do CPA, assimila-se ao erro sobre os pressupostos de facto, se daí resulta a falta de factos que dêem suporte ao acto. Se assim é, a sentença que conheça deste vício imputado e que se profira é sobre o mérito da causa, não sobre as questões meramente formais. Situação diferente é quando se verifica a ofensa a um dever instrutório e investigatório especialmente previsto na lei, a falta essa já será suficiente para acarretar a anulação do acto contenciosamente recorrido, tratando-se aqui do vício de forma, pela ocorrência do erro no procedimento administrativo (cfr. Ac.s do TSI, de 10/03/2016, proc. n.º 456/2015; de 28/09/2022, proc. n.º 356/2022; e de 27/3/2003, proc. n.º 193/2000).

No caso *sub judice*, as normas legais aplicáveis não obrigam a Entidade Recorrida a tomar determinadas diligências com vista à constituição da base fáctica da decisão sobre a reclamação da fixação da matéria colectável, pelo que a não realização das diligências reputadas necessárias pela Recorrente, mesmo que se verificasse, não conduziria à invalidade do acto recorrido a título autónomo.

Posto isto, não se acolhe este fundamento do recurso.

*

No que atine ao último fundamento do recurso, no sentido de se ter omitido ilegalmente no acto recorrido a pronúncia sobre a impugnação dos juros moratórios e da multa aplicada, afigura-se-nos que igualmente não assiste razão à Recorrente.

Sublinha-se que a reclamação apresentada junto da Entidade Recorrida tem por objecto o acto de fixação da matéria colectável praticado pela Comissão de Fixação (art.ºs 36.º, n.º 2 e 44.º do RICR), que constitui um acto preparatório que visa formar a base quantitativa do acto final de liquidação. É por isso que em caso de procedência total ou parcial da reclamação, o que deve fazer a Entidade Recorrida é apenas a revisão da matéria colectável, procedendo à fixação de novo (art.º 46.º, n.º 2 do RICR). De facto, não é por este acto preparatório que se impõem os juros moratórios ou a multa.

Assim sendo, não cai no âmbito da reclamação, que é o objecto da decisão da Entidade Recorrida, a impugnação da fixação dos juros moratórios ou da aplicação da multa. Aliás, também não vimos essa impugnação na reclamação feita pela Recorrente.

Inexiste, portanto, qualquer omissão ilegal de decisão por parte da Entidade Recorrida. Quanto à falta de pressuposto da fixação do agravamento da

colecta, a Recorrente, manifestamente, não tem razão.

*

Tudo visto. Resta decidir.

IV. Decisão

Face ao exposto, julga-se procedente o recurso contencioso interposto pela Recorrente COMPANHIA DE ENGENHARIA A, LIMITADA (A 工程有限公司), com a consequente anulação do acto recorrido.

Sem custas para a Entidade Recorrida, por ser subjectivamente isenta.

Registe e notifique.

*

Quid Juris?

Relativamente às questões suscitadas neste recurso, o Digno. Magistrado do MP junto deste TSI teceu as seguintes doughts considerações:

“(…)

1.

Companhia de Engenharia A, Limitada, sociedade comercial melhor identificada nos presentes autos, interpôs no Tribunal Administrativo recurso contencioso da deliberação da **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças** (doravante, Comissão de Revisão), datada de 10 de Novembro de 2022 que decidiu indeferir a reclamação apresentada pela Recorrente da fixação do rendimento colectável em imposto complementar respeitante ao ano de 2017 e, por isso, manteve o rendimento colectável fixado em 5.987.900,00 patacas.

Por doughts sentença que se encontra a fls. 739 a 756 dos presentes autos foi o recurso contencioso julgado procedente com a consequente anulação do acto recorrido.

Inconformada com a dita sentença veio a Comissão de Revisão interpor o presente recurso jurisdiccional, pugnando pela respectiva revogação.

2.

(i)

(i.1)

A primeira questão colocada no presente recurso é a de saber se a douda sentença recorrida padece de erro de julgamento na parte em que julgou improcedente a excepção dilatória da irrecurribilidade do acto.

A nosso modesto ver essa questão deve merecer resposta negativa. Pelo seguinte.

Temos como certo, como defende a Recorrente, que a apresentação intempestiva da impugnação administrativa necessária (a reclamação para a comissão de revisão do acto de fixação da matéria colectável tem natureza necessária) provoca a irrecurribilidade da decisão que sobre ela venha a ser proferida em virtude do seu carácter meramente confirmativo. Nessa situação não haverá dever de decisão e o acto impugnado depois do prazo consolida-se na ordem jurídica como caso decidido. É o que se extrai do disposto no n.º 3 do artigo 28.º do CPAC (cfr. VIRIATO LIMA/ÁLVARO DANTAS, *Código de Processo Administrativo Contencioso*, CFJJ, 2015, pp. 105-106).

Sendo isto assim, importa, pois, saber se, no dia 29 de Agosto de 2022, momento em que a Recorrente contenciosa apresentou o seu pedido de revisão do acto de fixação da matéria colectável, já estava exaurido o respectivo prazo, sendo que, a resposta a essa questão depende, por sua vez, da determinação do momento em que se deve considerar que a Recorrida foi notificada do acto de fixação da matéria colectável.

(i.2)

A este propósito, na douda sentença recorrida deu como provada a seguinte factualidade:

«Na causa vertente, consta de fls. 19 do P. A. cópia da notificação da fixação de rendimentos de modelo M/5, datada de 25/04/2022, e em cujo campo superior foram mencionados a firma da Recorrente, o endereço (...), bem como o registo postal. A carta registada contendo a referida notificação foi depois indicada na «listagem de cartas registadas enviadas a DSC» constante de fls. 18 do P. A., carimbado pelo CPC (...) em 29/04/2022».

Com base nesta factualidade, a Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo resolveu a questão de direito nos seguintes termos:

«Note-se, em primeiro lugar, que a carta registada não foi endereçada à

residência indicada pela Recorrente na declaração por si apresentada no âmbito do respectivo imposto, visto que, segundo consta de fls. 1 do P.A., a Recorrente indicou na declaração de rendimentos do ICR-Grupo B, modelo M/1, a morada 路環 XXX como seu endereço de aviso, diferente do que consta da carta de notificação.

Em segundo lugar, da “Listagem de Cartas Registadas Enviadas a DSC” , elaborada pela própria Direcção dos Serviços de Finanças, apenas resulta provado que a respectiva carta registada foi entregue ao Centro de Permuta de Correio. Inexiste qualquer elemento no processo que permita saber se a carta foi efectivamente enviada ou simplesmente ficou nos Serviços de Correios, tampouco a data do envio.

Por esses motivos, é imperativo concluir que não foi provado pela Entidade Recorrida que a notificação da fixação da matéria colectável foi enviada para a residência indicada pela Recorrente nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto, como exige o art.º 3.º, n.º 1 do DL n.º 16/84/M de 24 de Março. Não demonstrado o facto que serve de base à presunção de notificação consagrada no art.º 2.º, n.º 3 do DL n.º 16/84/M de 24 de Março, é impossível a Entidade Recorrida prevalecer-se da dita presunção para considerar notificada a Recorrente no quinto dia posterior ao do registo.

Neste contexto, e na ausência de prova em contrário, a notificação da fixação da matéria colectável respeitante ao exercício de 2017 deve considerar-se efectuada à Recorrente em 26/08/2022, data essa alegada na petição de recurso. Por conseguinte, a reclamação apresentada em 29/08/2022 foi tempestiva.

(...).».

(i.3)

(i.3.1)

Como já se disse, a Recorrente não se conforma com o assim decidido. Para ela, o acto de fixação da matéria colectável deve ter-se por notificado, por força do disposto no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, no quinto dia posterior ao dia (29 de Abril de 2022) do registo da carta que à mesma foi endereçada, contendo aquele acto, pelo que a se deve ter por extemporânea a reclamação apresentada.

Salvo o devido respeito, parece-nos que não tem razão.

De acordo com o disposto na norma contida no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, «[a]s notificações e avisos efectuados nos termos dos

números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja».

Perante a impossibilidade de demonstração da data em que o acto foi notificado ao interessado, ou, mais rigorosamente, em que a carta para notificação foi entregue ou recebida pelo interessado, a lei estabeleceu uma presunção. A de que essa data corresponde ao quinto dia posterior ao do registo nos correios.

De acordo com o disposto no artigo 342.º do Código Civil, uma presunção, qualquer presunção, é uma ilação que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Trate-se de uma presunção legal ou de uma presunção judicial, «a presunção baseia-se sempre numa regra de experiência que estabelece a ligação entre o facto conhecido que está na base da ilação e o facto desconhecido que dele é derivado: atendendo ao elevado grau de probabilidade ou verosimilhança da ligação concreta entre o facto que constitui base da presunção e o facto presumido, este é dado como assente quando o primeiro é provado» (assim, JOSÉ LEBRE DE FREITAS, in *Código Civil Anotado* 2.ª edição revista e actualizada, Coimbra, 2019, pp. 467-468 e, em idêntico sentido, RITA LYNCE DE FARIA, *Comentário ao Código Civil, Parte Geral*, Universidade Católica, Lisboa, 2014, p. 823).

Analisando a presunção legal consagrada no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, e conjugando-a com o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do mesmo diploma (preceitua-se aí: «os avisos ou notificações **deverão ser enviados** para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição»), facilmente podemos concluir que o chamado facto-base, ou, na terminologia legal, o facto conhecido, consiste no envio da carta para a residência indicada pelo contribuinte. Tendo a carta sido enviada para aquela residência, o legislador considera, a partir de uma regra de probabilidade e de experiência, que a mesma terá sido recebida pelo interessado no quinto dia posterior ao do registo e, portanto, nesse dia, o mesmo deve ter-se por notificado (não pode ser de outro modo, estamos em crer. Com efeito, é inviável sustentar, com base em juízos empíricos de natureza probabilística e, portanto, é inviável presumir, que uma carta que não foi enviada a determinada pessoa foi por ela recebida na sequência desse não envio).

Significa isto, portanto, que a Administração, por isso que tem a seu favor uma presunção legal quanto ao facto atinente ao momento da notificação, que, sabe-se,

é indispensável como condição de oponibilidade do acto ao destinatário, não carece de o provar. Cabe-lhe, todavia, a prova do facto que constitui a base da presunção (assim, PAULO PIMENTA, *Processo Civil Declarativo*, Coimbra, 2015, p. 344), a prova de que a carta contendo a fixação de rendimentos foi enviada para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição (no sentido, que parece, aliás, evidente, de que o ónus da prova da efectivação da notificação cabe à Administração, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, volume I, anotado e comentado, Lisboa, 2006, p. 353), uma vez que, sem essa prova, não é possível invocar a seu favor a presunção legal de notificação no quinto dia posterior ao do registo [veja-se, neste sentido, o acórdão do Tribunal de Segunda Instância de 7.03.2024, processo n.º 798/2023. Uma última nota: Salvo o devido respeito, contrariamente ao alegado pela Recorrente, não existe erro da decisão recorrida no que tange à questão (de facto) da morada para a qual a carta deveria ter sido expedida. Na verdade, a Meritíssima Juíza *a quo* decidiu em face dos elementos probatórios que, no momento da decisão, constavam dos autos, nomeadamente, constavam do processo administrativo instrutor organizado pela Administração Fiscal. Foi face a esses elementos que na sentença recorrida, correctamente, se decidiu que «a carta registada não foi endereçada à residência indicada pela Recorrente na declaração por si apresentada no âmbito do respectivo imposto, visto que, segundo consta de fls. 1 do P.A., a Recorrente indicou na declaração de rendimentos do ICR-Grupo B, modelo M/1, a morada 路環 XXX como seu endereço de aviso, diferente do que consta da carta de notificação». O que acontece é que a Recorrente sustenta a existência de erro de julgamento, com base num documento que, invocando a norma do artigo 616.º do Código de Processo Civil (CPC), juntou aos autos com as alegações de recurso, o qual, alegadamente, comprova a actualização do endereço efectuada pela Recorrida em 27 de Dezembro de 2019. Temos, aliás, as maiores dúvidas quanto à admissibilidade da junção tardia desse documento. Na verdade, o caso não se enquadra no artigo 451.º do CPC e, além disso, a junção não se tornou necessária em virtude do julgamento proferido na primeira instância (em relação à interpretação deste segmento normativo, a jurisprudência têm vindo a entender não ser admissível a junção, com a alegação de recurso, de um documento potencialmente útil à causa, mas relacionado com factos que já antes da decisão a parte sabia estarem sujeitos a prova, não podendo servir de pretexto a mera surpresa quanto

ao resultado: cfr., por todos, ANTÓNIO SANTOS ABRANTES GERALDES/PAULO PIMENTA/LUÍS FILIPE PIRES DE SOUSA, *Código de Processo Civil Anotado*, Volume I, 3.^a edição, Coimbra, 2024, p. 848)].

(i.3.2)

No caso, não resulta provado que a carta, contendo o acto de fixação da matéria colectável, tenha sido enviada para a residência indicada pelo contribuinte, tal como a douda sentença recorrida bem decidiu.

Com efeito, aquilo que consta dos autos é tão-só que essa carta foi entregue nos Serviços dos Correios, mas não que estes a tenham enviado à Recorrida. Ora, diz-nos a experiência quotidiana que os Serviços dos Correios não enviam para os respectivos destinatários as cartas registadas que lhes são entregues pela Administração. Pelo contrário, aliás. Em regra, o distribuidor postal limita-se a deixar na caixa postal do destinatário um aviso para levantamento do objecto postal numa das estações de correios da Região. Por isso não se pode inferir presuntivamente que, uma vez entregue nos Serviços de Correios, a carta tenha sido efectivamente enviada à Recorrida, ficando, pois, por demonstrar esse facto. Em suma, sabe-se que a carta contendo a fixação da matéria colectável aqui em causa foi entregue pela Administração Fiscal nos Serviços de Correios, mas desconhece-se o destino da mesma, nomeadamente, para o que agora sobremaneira interessa, se ela foi efectivamente enviada à respectiva destinatária, a aqui Recorrida.

Deste modo, não se podendo presumir a notificação da Recorrida, impõe-se concluir, como com inteiro acerto concluiu a douda sentença impugnada, que o pedido de revisão da matéria colectável apresentado em 29 de Agosto de 2022 não foi apresentado extemporaneamente e, portanto, o acto da Comissão de Revisão contenciosamente recorrido nos presentes autos não é, pelas razões que antes referimos, irrecorrível.

Assim, em nosso parecer, a douda sentença recorrida, nesta parte, não padece do erro de julgamento invocado pela Recorrente.

(ii)

A segunda questão colocada no presente recurso é a de saber se a sentença errou ao decidir que o acto contenciosamente recorrido violou o artigo 19.º, n.º 2 do Regulamento do Imposto Complementar sobre Rendimentos (RICR) aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro.

Não nos parece. Em síntese, pelo seguinte.

(ii.1)

Começemos pelos factos.

Como resulta da matéria de facto provada, em 4 de Julho de 2018, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável da Recorrida relativo ao ano de 2017 no valor de MOP 432.600,00.

Mais tarde, em 9 de Março de 2022, a Direcção dos Serviços de Finanças, ao detectar uma discrepância entre o valor dos proveitos do ano de 2017 declarados pela Recorrida e o valor extraído da base de dados informáticos determinou iniciar o procedimento destinado a nova fixação da matéria colectável.

Na sequência, em 7 de Abril de 2022, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável relativo ao exercício de 2017 no valor de MOP 5.987.900,00.

Esta fixação foi mantida pela Comissão de Revisão através do acto impugnado nos presentes autos.

Como se vê, a Administração deu como assente que a Recorrida teria omitido a declaração de um proveito obtido em 2017, mais concretamente, um proveito no montante de MOP 99.798.314,00 e, com base nessa constatação, desencadeou um novo procedimento de determinação da matéria colectável. Aquele que culminou no acto que aqui se discute.

(ii.2)

A Recorrida é uma contribuinte do grupo B.

Segundo o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do RICR, «a matéria colectável dos contribuintes do grupo B será determinada 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».

Para a resolução da questão concretamente colocada, não é interessante, a nosso ver, a discussão em torno do carácter alternativo ou subsidiário dos métodos indiciários resultante daquela norma legal (no sentido de que a Administração Fiscal é livre de adoptar um ou outro dos métodos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 19.º do RICR e de que a opção pelo método indiciário não está dependente da impossibilidade de determinar a matéria colectável pela metido da avaliação administrativa, veja-se o acórdão do Tribunal de Segunda Instância de 18.03.2004, processo n.º 261/2003). O ponto crítico é outro e tem que ver com o modo como a Administração, também com

recurso a métodos indiciários, concretamente operou a determinação do lucro tributável.

Como decorre da fundamentação do acto recorrido, a Administração, partindo do princípio que a Recorrida obteve proveitos no montante de 99.798.314,00 patacas que não declarou, aplicou sobre esse montante uma taxa de rentabilidade de 6% que corresponderia à taxa de lucro média do sector e dessa operação aritmética resultou a fixação do rendimento colectável em 5.987.900,00 patacas. Ora, a nosso ver, o que nesta operação é problemático, antes do próprio indício utilizado (percentagem de lucro médio do sector), é a pressuposta consideração de que a Recorrida obteve aqueles concretos proveitos. Com efeito, uma coisa é aceitação de que a Administração terá feito prova de que o contribuinte omitiu a declaração de proveitos e que essa omissão se projectou no lançamento do imposto. Outra coisa, diferente, é a demonstração de que essa omissão teve a exacta expressão quantitativa considerada pela Administração.

Não nos parece, salvo o devido respeito, que constituam prova suficiente, no sentido de suportar a conclusão de que os proveitos obtidos pela Recorrida foram aqueles que a Administração concretamente considerou, os dados colhidos no sistema informático da Direcção do Serviço de Finanças, ainda que esses dados tenham sido inseridos a partir de uma declaração de um outro contribuinte. A nosso ver, em sede procedimental, a Administração, no exercício dos amplos poderes de fiscalização de que dispõe, estava obrigada a recolher outros elementos de prova que corroborassem o *quantum* dos referidos proveitos omitidos pela Recorrida, nomeadamente, elementos atinentes à transacção subjacente à respectiva percepção (note-se que estamos no plano da prova directa, uma vez que a Administração não chegou ao valor dos proveitos alegadamente obtidos pela Recorrida por aplicação de métodos indiciários, mas através de uma insuficiente prova directa. A prova indiciária foi utilizada apenas para determinar o lucro que teria sido obtido pela Recorrida com base naqueles proveitos directamente apurados).

Tudo isto foi sagazmente explicitado, de modo seguro, no discurso fundamentador da douda sentença recorrida.

Deste modo, não podendo considerar-se demonstrada a quantificação da realidade sobre a qual recaiu a utilização dos métodos indiciários, parece-nos que fica irremediavelmente comprometida a determinação da matéria colectável que foi

concretizada através da mesma.

3.

Face ao exposto, salvo melhor opinião, somos de parecer de que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se na ordem jurídica a douda sentença recorrida.”

*

Quid Juris?

Concordamos com a douda argumentação acima transcrita da autoria do Digno. Magistrado do MP junto deste TSI, que procedeu à análise de todas as questões levantadas, à qual integralmente aderimos sem reserva, sufragando a solução nela adoptada, entendemos que a sentença recorrida não padece dos vícios imputados pela Recorrente, razão pela qual é de negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida nos seus precisos termos.

*

Síntese conclusiva:

I – Não obstante a notificação da fixação da matéria colectável ser enviada para a residência indicada pela Recorrente nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto, nos termos fixados pelo art.º 3.º, n.º 1 do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, como a Entidade Recorrida não chegou a provar o facto que serve de base à presunção de notificação consagrada no art.º 2.º, n.º 3 do citado DL, é-lhe impossível prevalecer-se da dita presunção para considerar notificada a Recorrente no quinto dia posterior ao do registo. Neste contexto, e na ausência de prova em contrário, a notificação da fixação da matéria colectável respeitante ao exercício de 2017 deve considerar-se efectuada à Recorrente em 26/08/2022, data essa alegada na petição de recurso. Por conseguinte, a reclamação apresentada em 29/08/2022

foi tempestiva.

II - Perante a impossibilidade de demonstração da data em que o acto foi notificado ao interessado, ou, mais rigorosamente, em que a carta para notificação foi entregue ou recebida pelo interessado, a lei estabeleceu uma presunção, no sentido de que essa data corresponde ao quinto dia posterior ao do registo nos correios.

III – De acordo com o disposto no artigo 342.º do Código Civil, uma presunção, qualquer presunção, é uma ilação que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Trate-se de uma presunção legal ou de uma presunção judicial, *“a presunção baseia-se sempre numa regra de experiência que estabelece a ligação entre o facto conhecido que está na base da ilação e o facto desconhecido que dele é derivado: atendendo ao elevado grau de probabilidade ou verosimilhança da ligação concreta entre o facto que constitui base da presunção e o facto presumido, este é dado como assente quando o primeiro é provado”*.

IV - A questão em discussão nos autos consiste em saber se é outro a Administração Fiscal ter recorrido correctamente a métodos indiciários, concretamente terá operado correctamente a determinação do lucro tributável. Ou seja, os factos assentes demonstram que a Administração, partindo do princípio que a Recorrida obteve proveitos no montante de 99.798.314,00 patacas que não declarou, aplicou sobre esse montante uma taxa de rentabilidade de 6% que corresponderia à taxa de lucro média do sector e dessa operação aritmética resultou a fixação do rendimento colectável em 5.987.900,00 patacas. Ora, a nosso ver, o que nesta operação é problemático, antes do próprio indício utilizado (percentagem de lucro médio do sector), é a pressuposta consideração de que a Recorrida obteve aqueles concretos

proveitos. Eis duas realidades diferentes: uma é aceitação de que a Administração terá feito prova de que o contribuinte omitiu a declaração de proveitos e que essa omissão se projectou no lançamento do imposto; outra, diferente, é a de demonstração de que essa omissão teve a exacta expressão quantitativa considerada pela Administração. Uma vez que os dados colhidos no sistema informático da Direcção do Serviço de Finanças não são, em termos de prova, suficientes, no sentido de suportar a conclusão de que os proveitos obtidos pela Recorrida foram aqueles que a Administração concretamente considerou, ainda que esses dados tenham sido inseridos a partir de uma declaração de um outro contribuinte. V - O que a Administração Fiscal deve fazer é, no exercício dos amplos poderes de fiscalização de que dispõe, recolher outros elementos de prova que corroborassem o *quantum* dos referidos proveitos omitidos pela Recorrida, nomeadamente, elementos atinentes à transacção subjacente à respectiva percepção (note-se que estamos no plano da prova directa, uma vez que a Administração não chegou ao valor dos proveitos alegadamente obtidos pela Recorrida por aplicação de métodos indiciários, mas através de uma insuficiente prova directa. A prova indiciária foi utilizada apenas para determinar o lucro que teria sido obtido pela Recorrida com base naqueles proveitos directamente apurados). Deste modo, não podendo considerar-se demonstrada a quantificação da realidade sobre a qual recaiu a utilização dos métodos indiciários, assim fica irremediavelmente comprometida a determinação da matéria colectável que foi concretizada através da mesma.

VI – Verificado o vício da fundamentação insuficiente da decisão recorrida, é de anular a decisão ora posta em crise, pelo que, a decisão anulatória do TA não merece censura e tal como é de a manter nos seus precisos termos.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do Tribunal de 2ª Instância **acordam em negar provimento ao recurso,** mantendo-se a sentença recorrida do TA.

*

Sem custas.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 16 de Julho de 2026.

Fong Man Chong
(Relator)

Seng Ioi Man
(1º Adjunto)

Jerónimo Alberto Gonçalves Santos
(2º Adjunto)

*(A parte do acórdão redigida na língua
chinesa foi-me traduzida para a língua
portuguesa.)*

Fui presente

Álvaro António Mangas Abreu Dantas