

Proc. n° 221/2019

Recurso Jurisdicional em matéria administrativa

Relator: Cândido de Pinho

Data do acórdão: 17 de Outubro de 2019

Descritores:

- *Imposto complementar de rendimentos*
- *Prova*
- *Fixação da matéria tributável*
- *Contribuintes do Grupo B*
- *Métodos indiciários*

SUMÁRIO:

I - No plano tributário, cabe ao contribuinte, não apenas cumprir as obrigações de prestação pecuniária ou em espécie que correspondam ao seu dever contributivo, mas também o dever de dar conhecimento à administração tributária de todas as situações e realidades de facto que lhe respeitam e devam ser enquadradas nas normas de incidência, bem como das fontes em que tais realidades assentem, já que, como é evidente, é o contribuinte que tem com elas contacto directo, enquanto a Administração Fiscal só por formas indirectas, e nem sempre seguras, delas se apercebe e as pode qualificar e quantificar.

II - Se o contribuinte podia fazer a prova do resultado concreto de um determinado exercício no procedimento tributário, e não fez, precluiu o direito de a fazer no âmbito do recurso contencioso.

Proc. n° 221/2019

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da RAEM

I – Relatório

“COMPANHIA DE LEILÕES MACAU A INTERNACIONAL LIMITADA”, sociedade comercial com sede em Macau, na ..., ----

Interpôs no Tribunal Administrativo (Proc. n° 2754/17-CF) Recurso Contencioso ---

Da deliberação da **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da D.S.F** de 27.07.2017, relativa ao exercício de 2013, ---

Na qual foi fixado, como matéria colectável da Recorrente, quanto a tal exercício, o montante de MOP23,721,500.00 (vinte e três milhões, setecentas e vinte e uma mil e quinhentas Patacas), bem como aplicado o agravamento de 0,05% sobre a respectiva colecta.

*

Por sentença de 18/10/2018, foi o recurso contencioso julgado parcialmente procedente.

*

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de Rendimentos da D.S.F recorreu jurisdicionalmente dessa sentença, em cujas alegações formulou as seguintes **conclusões**:

I. Vem o presente recurso interposto da dita sentença de fls. 1006 e seguintes dos autos, que julgou parcialmente procedente o recurso interposto pela contribuinte e, conseqüentemente, anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos na parte que fixou a matéria colectável respeitante à taxa de emolumentos e catálogo no valor de MOP\$26,776,258.00.

II. Discordamos com o Tribunal *a quo* quanto à violação das regras de determinação da matéria colectável bem como ao facto de ter sido admitida e atendida, para efeitos de ilidir o resultado final da Administração Tributária, a documentação pela ora Recorrida durante a pendência do recurso contencioso.

III. Agiu a administração fiscal em conformidade com o princípio da legalidade na procura da verdade material.

IV. Pertence à Administração o ónus de prova do facto constitutivo do direito que pretende exercer no procedimento. Neste caso, caber-lhe-ia provar o requisito de que dependia o uso do método indirecto previsto no art. 19, n.ºs 2 e 3, do RICR. Ou seja, cumprir-lhe-ia provar a base legal (pressupostos vinculativos) da sua actuação, embora 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 (Ac. do STA, de 26/01/2000, BMJ n.º 493, pág. 230).

V. E ao contribuinte cumpria provar a realidade do facto tributário, a realidade tributária do resultado dos exercícios. É que quando a Administração se socorre dos métodos indirectos, é ao administrado que cabe demonstrar a inadequação ou errada aplicação dos métodos de quantificação utilizados (Ac. do STA, de 16/11/2011, Proc. n.º 247/11).

VI. O TUI e o TSI já defenderam que a prova feita no procedimento num dado sentido, com base em elementos para ele carreados, conquanto o recorrente tivesse podido fazer prova noutra sentido, é definitiva.

Isto é, não pode ser feita no recurso contencioso a prova de factos - para efeito do vício de erro sobre os pressupostos de facto, v.g. - se o recorrente teve a possibilidade de, em

concreto, a fazer no procedimento administrativo (Ac. TUI de 2/06/2004, Proc. n.º 17/2003; TUI, de 31/07/2013, Proc. n.º 3912013; TSI de 25/10/2012, Proc. n.º 23/2012).

VII. O procedimento tributário tem como corolário a verdade material tributária, que implica que o órgão ou agente deve adequar a sua análise e a sua decisão aos factos provados no contexto do procedimento.

VIII. Pelo que a junção da documentação (novo mapa/folheto e livros de recibos) pela Recorrida em sede de recurso contencioso deveria ter sido requerida aquando do procedimento administrativo fosse em sede da acção de fiscalização ou em sede de reclamação para a Comissão de Revisão.

IX. Os critérios concretos de cálculo para alcançar o montante de receitas para o exercício em causa para cada objecto a vender em leilões são os expostos respectivamente nos pontos 7 a 11 da informação do exame à escrita (Informação n.º 0314/DIFT/DAIJ/2014/EK de 30/12/14), e no respectivo anexo 10.

X. Pela aplicação destes critérios aos preços de reserva de todos os bens a leiloar no ano de 2013, que foram facultados pela ora Recorrida, a DSF inferiu que a mesma tem pelo menos receitas de MOP26,722,28.00 a título de emolumentos e taxa de catálogo. (ponto 10 da referida informação)

Nestes termos, deve o presente recurso ser julgado procedente e conseqüentemente ser revogada a decisão ora impugnada na parte em que decidiu pela anulação da deliberação com as legais conseqüências.”

*

Na resposta ao recurso, a recorrente contenciosa pugnou pelo improvimento do recurso em termos que aqui damos por integralmente reproduzidos.

*

O digno Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“Inconformada com a sentença de 18 de Outubro de 2018, do Mm.º Juiz do Tribunal

Administrativo, exarada a fls. 1006 e seguintes dos autos, que julgou procedente o recurso contencioso interposto contra o acto tributário de 27 de Julho de 2017, dela vem recorrer jurisdicionalmente a Comissão de Revisão do Imposto Complementar, fazendo-o nos termos e com os fundamentos condensados nas conclusões da sua alegação de recurso a fls. 1021 e seguintes.

A única questão que vem colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se, não tendo o sujeito passivo do acto tributário facultado determinadas provas documentais, em sede procedimental, o pode fazer no âmbito do recurso contencioso, sendo certo que essas provas são susceptíveis de influenciar o conteúdo do acto.

O tribunal teve por bem admitir a prova documental e valorá-la, tendo anulado o acto com base nessa prova que o acto não pudera tomar em conta. Entende a recorrente jurisdicional que o tribunal não o podia ter feito, escudando-se na circunstância de se estar perante recurso contencioso de mera legalidade e invocando a doutrina e os variados acórdãos que identifica na sua peça de alegação.

Por seu turno, a recorrida jurisdicional diz que os documentos estavam acessíveis durante o procedimento e que a Administração Tributária é que não lançou mão deles.

Temos para nós que a razão está do lado da ora recorrente Comissão de Revisão do Imposto Complementar.

A matéria fáctica essencial para a tomada de decisão tem que ser recolhida no procedimento, adentro das regras e princípios que moldam a actividade administrativa em geral e a tributária em particular. Cabe à Administração providenciar pela recolha desses elementos. Mas tem o particular, sujeito passivo fiscal, a indeclinável obrigação de colaborar com a Administração, prestando todos os esclarecimentos e informações necessários ao apuramento da verdade fiscal, como resulta, entre outros, dos artigos 9.º do Código do Procedimento Administrativo e 64.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

No caso, constata-se que na declaração relativa a 2013 a ora recorrida não espelhou a sua situação fiscal em termos consonantes com os volumes de documentos que agora veio juntar com a petição de recurso. E foi a manifesta falta de elementos por ela disponibilizados à administração fiscal, no âmbito de fiscalização sequente àquela declaração, que levou a administração a ter de lançar mão de métodos indirectos, constatando-se que a quantificação da matéria colectável foi feita pelo mínimo resultante da aplicação desses métodos, que temos por válidos.

Pois bem, por vicissitudes que não cabe aqui analisar, houve lugar a duas liquidações, uma primeira anulada por falta de fundamentação e uma segunda, que é a que ora está em causa. No âmbito do procedimento, pôde a ora recorrida fornecer todos os elementos tidos por pertinentes para fazer espelhar fielmente a sua situação fiscal, mormente no exercício formal do direito de audiência previamente às duas revisões. Apesar disso, não forneceu

nem invocou os documentos que agora juntou em sede de recurso contencioso. Tenha-se presente o que a ora recorrida alegou na exercitação escrita do direito de audiência, em 6 de Junho de 2017, quanto ao exercício fiscal de 2013: O contribuinte não consegue apresentar o balancete, as contas gerais, a tabela de contabilidade e o balanço, mas pode entregar a conta de perdas e ganhos. *O contribuinte só pode apresentar as seguintes provas de pagamento ou recibos: 2013: Impressos MOP 866,436; Requisição de serviços e recepções de relações públicas MOP 333,377.80; Rendas de escritório MOP 346,080.* Mais tarde, na mesma data, entregou complementarmente algumas facturas e recibos, mas relativos a despesas de exposições de 2012... Além disso, na reclamação para a Comissão de Revisão não alegou nem juntou esses documentos que só agora juntou com a petição de recurso. E até numa reclamação e num recurso hierárquico versando questões colaterais não ousou falar dos ditos documentos.

Neste contexto, vir agora dizer que a administração fiscal não se socorreu desses documentos porque não quis, parece algo temerário.

Posto isto, cremos que a regra da obrigatoriedade de produção, nos procedimentos administrativos, das provas que interessem à defesa dos administrados, é uma regra inteiramente válida nos procedimentos de índole fiscal. Na verdade, o sujeito passivo pode e tem o dever de dilucidar a sua situação fiscal, colaborando com a administração e fornecendo-lhe todos os elementos de escrita necessários ao apuramento da verdade do seu património fiscal. E esse dever tem que ser exercido durante o procedimento fiscal. Não pode o contribuinte “guardar umas cartas na manga” para esgrimir em tribunal se a situação não lhe correr de feição em sede graciosa...

Concluimos, tal como o Ministério Público em primeira instância, e arrimados na jurisprudência citada pela aqui recorrente, que não podia o tribunal socorrer-se dos novos elementos documentais, apenas esgrimidos no recurso contencioso, para anular o acto recorrido.

Ante o exposto, e na procedência do recurso jurisdicional, o nosso parecer vai no sentido da revogação da sentença recorrida e da negação de provimento ao recurso contencioso.”

*

Cumprе decidir.

II – Os Factos

A sentença deu por provada a seguinte factualidade:

“- Em 31 de Março de 2014, a ora recorrente apresentou a declaração do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo “B”, respeitante ao exercício de 2013, tendo declarado como lucro tributável negativo ou prejuízo no valor de MOP203,894.00 (vide fls. 147 e v do P.A. vol.1).

- Em 6 de Julho de 2014, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável no valor de MOP159,900.00, e em 9 de Julho de 2014, o Subdirector dos Serviços de Finanças procedeu à liquidação do imposto (vide fls. 149 a 150 do P.A. vol.1).

- Em 31 de Outubro de 2014, a Directora dos Serviços de Finanças, pela Credencial n.º 20/2014, mandou fazer o exame à escrita referente ao exercício de 2013 (vide fls. 158 do P.A. vol.1).

- Em 13 de Fevereiro de 2015, pelo despacho de concordância exarado na Proposta n.º 0314/DIFT/DAIJ/2014/EK, foi o caso encaminhado para a Comissão de Fixação a fim de ser re-determinada a matéria colectável do imposto da recorrente, com base nos resultados do exame à escrita (vide fls. 151 a 154 do P.A. vol.1).

- Em 30 de Março de 2015, a Comissão de Fixação fixou de novo o rendimento colectável no valor de MOP27,421,500.00, e a colecta no valor de MOP3,254,580.00, e em 15 de Maio de 2015, o Subdirector da Direcção dos Serviços de Finanças procedeu à liquidação do imposto (vide fls. 162 e 163 do P.A. vol.1).

- *Em 27 de Maio de 2015, o Subdirector dos Serviços de Finanças emitiu à recorrente a Notificação de Fixação de Rendimento do Imposto Complementar de Rendimentos (modelo M/5), em que lhe foi fixado o rendimento colectável MOP27,421,500.00, e o imposto a pagar no valor total de MOP3,254,580.00 (vide fls. 169 do P.A. vol.1).*
- *Em 17 de Junho de 2015, a recorrente reclamou contra a supradita decisão junto da entidade recorrida (vide fls. 166 a 167 e v do P.A. vol.1).*
- *Em 10 de Dezembro de 2015, a entidade recorrida deliberou negar provimento à reclamação, para o exercício de 2013, mantendo o rendimento colectável de MOP27,421,500.00 (vide fls. 172 a 173 e v do P.A. vol.1).*
- *Em 16 de Março de 2016, a recorrente interpôs o recurso contencioso da referida deliberação (vide fls. 23 do P.A. vol.1).*
- *Em 31 de Março de 2017, a referida deliberação foi anulado pelo Tribunal pela violação do art.º 115.º, n.º 2 do CPA (vide fls. 21 a. 25 do P.A. vol.1).*
- *Em 27 de Julho de 2017, a entidade recorrida deliberou em redeterminar a matéria colectável, para o exercício de 2013, no valor de MOP23,721,500.00 (vide fls. 6 a 8 do P.A. vol.1).*
- *Em 13 de Outubro de 2017, a recorrente interpôs o presente recurso contencioso.”*

III – O Direito

1 - Estava em causa no recurso contencioso interposto no Tribunal Administrativo a legalidade do acto tributário de fixação da matéria colectável pela **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da DSF**, através da deliberação de 27/07/2017, referente ao exercício do ano de 2013 da recorrente contenciosa, “*Companhia de Leilões Macau A International Limitada*”, do grupo **B**, que foi feita pelo *método indiciário*, nos termos do art. 19º, nº3, do CICR (Lei nº 21/78/M, de 9/09).

A fundamentação de tal deliberação, com todo o percurso cronológico que a antecedeu, consta muito claramente do documento de fls. 15 a 25 dos autos (fls. 12 a 20 do apenso “traduções”).

A sentença, com base em elementos que a recorrente aportou ao processo de recurso contencioso, se bem a interpretamos, considerou inválido o acto impugnado com base, aparentemente, em *erro sobre os pressupostos de facto*.

Inconformada, a **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da DSF** defende no presente recurso jurisdicional que o TA não podia levar em consideração os elementos trazidos pela recorrente ao processo judicial, os quais apenas deviam ser discutidos no âmbito do procedimento tributário, sem que a recorrida os tenha, porém, para ele carreado.

Vejamos de que lado está a razão, em nossa opinião.

*

2 - Nós sabemos que a Comissão alterou a fixação inicialmente efectuada com base na declaração anual de rendimentos respeitante ao exercício do ano de 2013. Fê-lo, segundo se pode constatar pela análise do p.a., face a uma denúncia anónima, que levou a DSF a efectuar um exame à escrita.

Teve já a oportunidade este TSI de afirmar que, nos termos da Lei n.º 21/78/M (Imposto Complementar de Rendimentos), no grupo A o *lucro real e efectivo* é apurado através da “conta de resultados” do exercício, ou de ganhos e perdas (n.º 1 do artigo 19.º, do) e que no grupo B o *lucro tributável* será determinado pela diferença entre os proveitos e os custos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este (*método presuntivo*), ou por *métodos indiciários* (n.º 2 e 3 do artigo 19.º) (Ac. do TSI, de 24/09/2015, Proc. n.º 328/2015; tb. Ac. de 22/02/2001, Proc. n.º 9/2001; de 7/03/2002, Proc. n.º 116/2001).

Sublinhou, ainda, o mesmo tribunal no referido Proc. n.º 328/2015 que *“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, n.ºs 2 e 3, ao abrigo do art. 36.º, n.º 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; Ao contribuinte cumpre provar a realidade do facto tributário, a realidade tributária do resultado dos exercícios. É que quando a Administração se socorre dos métodos indirectos, é ao administrado que cabe demonstrar a inadequação ou errada aplicação dos métodos de quantificação utilizados.”.

Concluiu, depois, que essa tarefa probatória a cargo do contribuinte impugnante deve ser feita no âmbito do próprio procedimento tributário. Daí que *“Se o contribuinte pôde fazer a prova do resultado concreto de dois exercícios em relação aos quais não apresentou declarações de rendimentos, até por lhe ter sido dada tal faculdade e lhe terem sido pedidos elementos nesse sentido, mas não a fez então, não a pode vir fazer no âmbito do recurso contencioso.”* (cit. acórdão).

A uma outra luz, podemos destacar que *“No plano tributário, cabe ao contribuinte, não apenas cumprir as obrigações de prestação pecuniária ou em espécie que correspondam ao seu dever contributivo, mas também o dever de dar conhecimento à administração tributária de todas as situações e realidades de facto que lhe respeitam e devam ser enquadradas nas normas de incidência, bem como das fontes em que tais realidades assentem, já que, como é evidente, é o contribuinte que tem com elas contacto directo, enquanto que a Administração Fiscal só por formas indirectas, e nem sempre seguras, delas se apercebe e as pode qualificar e quantificar.”* (Ac. do TSI, de 18/03/2004, Proc. n.º 261/2003, citando Vítor Faveiro).

Portanto, este TSI tem-se manifestado no sentido de que é no âmbito do procedimento tributário que os elementos devem ser obtidos e fornecidos, tanto pela Administração Tributária, como pelo próprio contribuinte, de forma que o acto de fixação e de liquidação corresponda o mais possível à realidade dos factos sujeitos a tributação, em especial no quadro de uma quantificação da matéria tributável obtida por metidos presuntivos e indiciários.

Neste caso particular, caberia à recorrente, em sede de revisão, fornecer todos os elementos necessários à demonstração da “sua” realidade ou ao pleno êxito do seu ponto de vista.

Assim, o novo mapa/folheto e livros de recibos deveriam ser juntos no procedimento (tanto em se de fiscalização e exame, como em sede reclamação para a Comissão de Revisão) e não no processo judicial. O processo judicial em geral não serve, até pelas especiais características de que se reveste a matéria, como instância de prova de factos que tecnicamente devam ser *prima facie* analisados pela instância tributária competente.

Neste sentido, o recurso jurisdicional merece provimento.

IV – Decidindo

Face ao exposto, acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional, em consequência do que se revoga a sentença anulatória e se

julga improcedente o recurso contencioso.

Custas pela recorrente contenciosa no TA e no TSI, com taxa de justiça em 6 e 10 UC, respectivamente.

T.S.I., 17 de Outubro de 2019

José Cândido de Pinho

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

Fui presente

Joaquim Teixeira de Sousa