

## **Processo n.º 902/2012**

*(Autos de recurso contencioso)*

Relator: Fong Man Chong

Data: 13/Junho/2019

### **Assuntos:**

- Direito de audiência administrativa no procedimento administrativo de 2º grau
- Liquidação primária e “adicional” em matéria de contribuição predial
- Contrato misto (*contrato de redução de renda com mútuo*) insusceptível de alterar a base do rendimento colectável e consequência jurídica

### **SUMÁRIO:**

I – Seguido o entendimento mais ou menos uniforme em matéria de audiência administrativa, esta só é obrigatória no procedimento administrativo de 1º grau nos termos fixados no CPA ou fixados pela legislação aplicável avulsa.

II - No caso, como o Recorrente accionou o procedimento administrativo de 2º grau, que é o de interpor reclamação necessária para o Secretário para a Economia e Finanças, em que já teve toda a oportunidade de expor os fundamentos e apresentar provas pertinentes, foi assim respeitado o seu direito de audiência, coisa diferente é não aceitação pela Entidade Recorrida dos fundamentos e das justificações apresentados pelo Recorrente.

III – Em situações normais, a “liquidação adicional” é complemento da “liquidação primária”, sem excepção em relação à contribuição predial, quando há lugar à fixação “adicional” do rendimento colectável. Efectuada a

“liquidação adicional” com base em novos elementos de que a Administração Fiscal tenha tomado conhecimento posteriormente à primária, dela será notificado o contribuinte para proceder ao respectivo pagamento, podendo o contribuinte, nesta hipótese, interpor, com efeito suspensivo, reclamação para o Secretário para a Economia e Finanças nos termos legais.

IV – O Recorrente, para vingar a sua tese, apresentou à Administração Fiscal um contrato misto – *contrato de redução de renda com mútuo* –, conforme o teor deste, o remanescente da renda HKD6.769.000,00 - será pago no prazo de 180 dias após a cessação do arrendamento, certo é que este acordo não altera o respectivo rendimento colectável, o valor da contribuição que o contribuinte tinha direito a receber pela cedência do uso e fruição do prédio ao arrendatário, alterando apenas a forma como o total das rendas foi amortizado, não se descortinando prova, por quem de direito, de que o rendimento colectável apurado não corresponda e reflecta o valor locativo real, factor de avaliação fiscal, o que determina a improcedência da argumentação produzida pelo Recorrente neste recurso, julgando-se deste modo improcedente o mesmo.

O Relator,

---

Fong Man Chong

## **Processo n.º 902/2012**

*(Autos de recurso contencioso)*

Data : 13 de Junho de 2019

Recorrente: A (A)

Entidade Recorrida: **Secretário para a Economia e Finanças**

\*

### **Nota prévia:**

1) – Em 27/03/2014 por este TSI foi proferida no âmbito destes autos a seguinte decisão:

“Pelas apontadas razões, acordam em não tomar conhecimento do mérito do presente recurso contencioso e absolver da instância a entidade recorrida com fundamento em irrecorribilidade contenciosa do acto sindicado.”

2) – Contra a referida decisão foi interposto recurso para o TUI, tendo este proferido o acórdão em 24/04/2019, que mandou conhecer do mérito.

3) – Cabe agora cumprir a decisão do venerando TUI.

\*

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA  
INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

### **I - RELATÓRIO**

A, Recorrente, devidamente identificado nos autos, notificado pelo ofício n.º 225/NAJ/DM/2012, de 5 de Setembro, da Direcção dos Serviços de

Finanças, do despacho do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 31 de Agosto de 2012 que lhe indeferiu o peticionado em sede de recurso hierárquico necessário, e não se conformando com tal decisão, veio, ao abrigo do disposto no artigo 20.º do Código de Processo Administrativo Contencioso (doravante "CPAC"), conjugado com a subalínea (2) da alínea 8) do artigo 36.º da Lei n.º 9/1999 (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9/2004) e com o artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, interpor **RECURSO CONTENCIOSO DE ANULAÇÃO**, concluindo da seguinte forma as suas alegações facultativas:

1. É entidade recorrida o Senhor Secretário para a Economia e Finanças, que por despacho de 31/08/2012, indeferiu o recurso indeferiu c recurso hierárquico necessário interposto contra o despacho da Senhora Directora dos Serviços de Finanças, de 12/01/2012.

2. Advém a ilegalidade da falta de notificação ao recorrente dos actas de liquidação adicional da Contribuição Predial Urbana, relativos aos anos económicos de 2007 a 2009, do prédio urbano sito em Macau, na..., inscrito na matriz sob o n.º ..., no valor global de MOP1,095,253,00.

3. O recorrente foi notificado e pagou a Contribuição Predial Urbana de 2007 a 2009 no período normal de cobrança, de acordo com o disposto no artigo 94.º do RCPU.

4. Em Agosto de 2011 foram enviados ao recorrente 4 notificações para pagamento da CPU, alegadamente devida pelos anos económicos de 2007 a 2010.

5. O recorrente não foi notificado dos actos de liquidação adicional de CPU.

6. A administração fiscal não forneceu quaisquer elementos que permitam compreender a fundamentação dos actos de liquidação que antecederam a comunicação para o pagamento da CPU.

7. A administração fiscal apenas enviou ao recorrente meros avisos para pagamento da CPU.

8. O recorrente nunca se pronunciou no procedimento de 1.º grau, que culminou com o acto da DSF que liquidou adicionalmente a CPU.

9. A violação do direito de audiência do recorrente imposto pelos artigos 10.º e 93.º e seguintes, ambos do CPA, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.

10. A dispensa da audiência de interessados prevista no artigo 97.º do CPA exige uma decisão devidamente fundamentada nesse sentido.

11. Não existe no procedimento administrativo qualquer decisão que dispense a audiência de interessados e respectiva fundamentação, pelo que a decisão da entidade recorrida ofende a regra do artigo 97.º do CPA.

12. A administração fiscal carece de fundamento legal para remeter um simples aviso para pagamento da colecta resultante da liquidação adicional.

13. O acto de liquidação adicional não é alheio à fixação do rendimento colectável dos prédios urbanos - é subsequente a uma alteração do rendimento

colectável da iniciativa da administração fiscal, estando sujeita à aplicação da regra do n.º 3 do artigo 24.º do RCPU.

14. A fixação do rendimento nos prazos normais é apurada de acordo com os valores constantes da matriz à data do último encerramento, sabendo o contribuinte antecipadamente qual o montante do rendimento colectável sobre o qual vai incidir a liquidação.

15. Quando a fixação do rendimento ocorre nos prazos normais o contribuinte acompanha todo o procedimento de fixação do rendimento colectável.

16. Quando a fixação do rendimento é feita fora do período normal do lançamento da CPU, independentemente do motivo que conduziu à fixação tardia desse rendimento, esse acto tem de ser notificado ao contribuinte.

17. Quando a fixação do rendimento é feita fora do período normal do lançamento da CPU o contribuinte não dispõe de nenhum elemento que lhe permita tomar conhecimento do rendimento sobre o qual vai incidir a taxa respectiva.

18. Quando a fixação do rendimento é feita fora do período normal do lançamento da CPU o contribuinte só toma conhecimento desse facto se lhe for dado conhecimento pela administração fiscal, mediante notificação.

19. As liquidações adicionais que sustentam a colecta apurada e antecederam a expedição do aviso para pagamento resultam da fixação de um rendimento colectável diverso do anteriormente apurado.

20. As liquidações adicionais são actos administrativos que condicionam

o valor do imposto a pagar pelo contribuinte, produzindo efeitos jurídicos numa situação individual e concreta e sujeitos a notificação nos termos determinados pelo n.º 1 do artigo 97.º e do n.º 3 do artigo 24.º, ambos do RCPU, conjugado com os artigos 68.º e 70.º do CPA.

21. A Decisão recorrida admite a prolação de um acto de liquidação adicional sem que esse acto seja notificado de acordo com a regra do artigo 24.º do RCPU, consubstanciando uma errada interpretação e aplicação dessa norma e do 97.º do RCPU.

22. O artigo 97.º do RCPU impõe à administração fiscal a notificação do contribuinte, comunicação que tem de obedecer ao artigo 68.º do CPA, porque a liquidação adicional agrava a sua situação patrimonial, devendo conter os elementos previstos no artigo 70.º daquele Código.

23. O aviso para pagamento não permite ao contribuinte saber quem é o autor do acto, qual a data dessa decisão, qual a matéria colectável fixada pela Administração Fiscal e quais os critérios ou elementos que conduziram a esse apuramento.

24. A entidade recorrida conclui erradamente quanto á materialidade do contrato de arrendamento que sustenta a liquidação adicional, quando afirma que um empréstimo a terceiro constitui um rendimento pago ao recorrente.

25. Nos prédios arrendados a base tributável é a valor da soma das rendas efectivamente recebidas que no caso do ora recorrente se traduziram numa redução do seu valor pela outorga de um contrato misto, mediante o qual a

retribuição devida, no âmbito de um contrato que se constituiu como misto de arrendamento e mútuo, se cifra em HKD8,000,00 mensais.

26. A Administração Fiscal ignorou toda a prova levada ao procedimento tributário importando um princípio de presunção de legalidade do acto tributário, ilegal à luz do Direito, que se traduz ao cálculo de imposto sem correspondência no facto tributário, com colecta que não se mostra devida.

27. A fundamentação aduzida pela entidade recorrida não se sustenta em prova mas em convicções (erradas), o que viola o artigo 87.º do CPA, para além de colidir com o princípio da liberdade contratual expresso no artigo 399.º do Código Civil.

28. A inexistência de prova e de cumprimento do artigo 399.º do Código Civil torna o acto recorrido ilegal por vício de violação de lei.

29. Não consta do processo administrativo tributário relativo à matéria do presente recurso, junto aos presentes autos em 15/01/2013, o acto administrativo de fixação do rendimento colectável que sustente a emissão dos avisos para pagamento da CPU.

30. Não consta do processo administrativo tributário relativo à matéria do presente recurso, junto aos presentes autos em 15/01/2013, o acto administrativo de liquidação que sustente a emissão dos avisos para pagamento da CPU.

31. Não existe acto de fixação do rendimento colectável nem acto de liquidação adicional da contribuição predial urbana relativa aos anos de 2007 a 2010.

32. Não existe um acto proferido pela Directora dos Serviços de Finanças, ou por quem, ao abrigo de poderes delegados, detenha competência para a fixação do rendimento colectável e para a liquidação da CPU, c acto de apuramento do rendimento colectável, nem o acto de liquidação (adicional) antecedente à expedição ao recorrente dos avisos para pagamento.

33. A Administração Fiscal exteriorizou uma vontade com efeitos de facto lesivos da esfera jurídica do recorrente, sem emitir um acto que suporte a vontade exteriorizada.

34. O indeferimento, pela entidade recorrida, do pedido de revogação do acto de liquidação adicional inexistente, configura um acto nulo', por impossibilidade do seu objecto, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 122.º do CPA.

35. Devendo ser declarada, nos presentes autos, a inexistência do [aparente] acto de liquidação adicional e a nulidade do acto recorrido que indeferiu o pedido de revogação desse acto [aparente], ao abrigo da alínea f) do n.º 2 do artigo 122.º do CPA.

**Nestes termos** requer que:

a) Seja declarada a inexistência do acto de liquidação adicional e, consequentemente, a nulidade do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, datado de 31 de Agosto de 2012, que indeferiu o pedido de revogação do aparente acto de liquidação adicional, subsequente ao acto aparente de determinação da matéria colectável, pedido que se fundamenta, de acordo com o

artigo 21.º do CPAC, nas alíneas c) e f) do n.º 2 do artigo 122.º do CPA,

ou, caso assim não se entenda,

b) A anulação do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, datado de 31 de Agosto de 2012, pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC, em vício de violação de lei do artigo 97.º do CPA e em vício de forma por preterição da audiência do interessado, imposta pelo artigo 93.º do mesmo Código;

c) A anulação do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, datado de 31 de Agosto de 2012, pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC, em vício de violação de lei do n.º 3 do artigo 24.º e n.º 1 do artigo 97.º, do RCPU, e dos artigos 68.º e 70.º do CPA, por falta de notificação dos actos de liquidação adicional de CPU;

d) A anulação do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, datado de 31 de Agosto de 2012, pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC, em vício de violação de lei na vertente de erro sobre os pressupostos de facto, decorrentes da ausência de prova que contrarie o efectivo valor da renda e em vício de violação de lei por restrição ao princípio da liberdade contratual previsto no artigo 399.º do Código Civil.

\*

**O Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças** contesta, sustentando, em sede de alegações facultativas:

1. O recurso que ora se contesta tem por objecto o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 31.08.2012 que indeferiu o recurso hierárquico necessário anteriormente interposto pelo recorrente.

II. O recorrente para efeitos de sua defesa, invocou o seguinte: inexistência do acto de fixação do rendimento colectável e da liquidação adicional, erro sobre os pressupostos de facto, incumprimento do dever de notificação do rendimento colectável e preterição da audiência dos interessados.

III. Em primeiro lugar, cabe destacar que se mantém tudo o que foi apontado na Contestação apresentada, bem como o que foi rematado na Informação n.º 353/NAJ/DM/2012 que sustentou o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 31.08.2012.

IV. Além do incumprimento do dever de participação do arrendamento junto à Administração Fiscal, foi impossível apresentar recibos de rendas efectivamente pagas (realçando que é imposto aos particulares o dever de colaboração activa com a Administração), portanto, não existem provas que sustentem a veracidade das declarações do recorrente.

V. Sublinha-se que a matéria colectável resultante das declarações do recorrente afastam significativamente para menos, sem razão justificada, o valor locativo do prédio.

VI. Considerando que as declarações do recorrente (e também do arrendatário) apresentaram omissões, erros, inexactidões e indícios fundados que não reflectem a matéria tributária real do sujeito passivo, não há nenhuma razão

convincente para os fazer valer, como também não há motivo atendível para que possa ser operado o efeito pretendido do recorrente.

VII. O princípio do inquisitório tem a ver com os poderes e deveres de a Administração proceder às investigações necessárias ao conhecimento dos factos essenciais ou determinantes para a decisão, exigindo-se dela a descoberta e ponderação de todas as dimensões de interesses públicos e privados, que se liguem com a decisão a proferir - portanto, não é suficiente, como é óbvio, a documentação apresentada pelo recorrente para demonstrar a verdade alegada.

VIII. O próprio contribuinte que prejudicou a Administração Fiscal na fixação do rendimento colectável das fracções em causa sob o valor das rendas e na observância de todos os trâmites e procedimentos de liquidação e cobrança da contribuição predial de prédios arrendados, pretende, agora, fazer valer uma norma que faz parte do tal procedimento (artigo 24.º do RCPU).

IX. Dado que já saiu daquela fase e estamos perante uma fase em que foi detectada pela Administração Fiscal uma situação em que o recorrente não declarou, proceder-se à liquidação do tributo que for devido, como se prevê no n.º 1 do artigo 90.º do RCPU e, tendo em conta os procedimentos regulados pelo artigo 97.º do RCPU.

X. Não é verdade o que o recorrente alegou que a Administração fiscal não forneceu quaisquer elementos que permitam compreender a fundamentação dos actos de liquidação adicional, pois, o recorrente teve conhecimento de que a liquidação adicional foi resultante do arrendamento existente, uma vez que foi assim notificado pelo Administração Fiscal

XI. Os contribuintes têm direito à participação relativamente à fixação do rendimento colectável e não quanto à liquidação adicional - esta liquidação a que a Administração procedeu ocorre por motivo de o quantitativo cobrado não ter sido suficiente (in casu, por factos imputáveis ao próprio recorrente), daí não ser necessário proceder a uma nova fixação do rendimento colectável, pois a liquidação adicional teve por objecto os rendimentos do mesmo período relativos à liquidação primária.

XII. Por inexistir erro nos pressupostos de facto e de direito, como também não existe qualquer violação da lei, que origem da liquidação adicional da Contribuição Predial Urbana, o acto administrativo em apreço não enferma de quaisquer vícios conducentes à sua anulabilidade.

**Termos em que** se requer que o presente recurso seja declarado improcedente sendo, conseqüentemente, mantido o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 31 de Agosto de 2012, com as devidas conseqüências legais.

\*

**O Digno. Magistrado do MP junto deste TSI** oferece o seguinte duto parecer:

Assaca o recorrente ao acto - despacho do Secretário para a Economia e Finanças de 31/8/12 que, em sede de recurso hierárquico, manteve decisão do director dos Serviços de Finanças que indeferiu pedido de anulação de liquidações de Contribuição Industrial relativas aos anos de 2007 a 2010 de prédio seu, sito em

Macau - vícios de forma por preterição de audiência do interessado e falta de notificação do rendimento colectável fixado pela A.F. em liquidação adicional e de violação de lei, por erro nos pressupostos e restrição ao princípio da liberdade contratual.

Creemos não lhe assistir razão.

Por partes:

Como bem acentua a recorrida "A especialidade da relação jurídica tributária assinala-lhe características e confere-lhe um regime jurídico próprio, derogante, em muitos aspectos, do regime da relação jurídica em geral".

Na verdade, embora o direito de audiência constitua regra do procedimento administrativo comum, o certo é que, no que tange ao acto tributário, mais concretamente ao estabelecimento do imposto, a sua natureza especial e específica não se compadece com o cumprimento estrito de tal formalidade, impondo-se, por isso, uma disciplina e procedimentos específicos, já que, como a própria nomenclatura anuncia, aquela prestação pecuniária é "imposta" directamente pela lei, independentemente de manifestação de vontade do contribuinte, encontrando-se a Administração vinculada à obediência da regulamentação respectiva, relativamente a quem, quando e como tributar, sem prejuízo de, no desenvolvimento desses procedimentos assistirem aos contribuintes formas variadas de informação, colaboração e reacção, ao que acresce que se não compreenderia, em termos normais e naturais, a consulta prévia pretendida, face às centenas de milhares de liquidações a que, em cada ano fiscal, haverá que proceder (o chamado procedimento "em massa"), a tal entendimento se não opondo o facto e nos

encontrarmos face a liquidação adicional, que, para todos os efeitos, continua a ter por objecto os rendimentos do mesmo período a que se reporta a liquidação primária, a qual não é revogada nem substituída, mas simplesmente complementada.

No que tange à invocada violação do dever de notificação do rendimento colectável, limitar-nos-emos a remeter para recente acórdão deste Tribunal de 24/1/13, no âmbito do proc. 870/2012, referente a oposição de execução fiscal do aqui recorrente, relativamente à mesma dívida exequenda :

"Ora bem. Em vez de batalhar contra a falta de notificação da liquidação, o que o recorrente pretende discutir é a falta de notificação da fixação do rendimento colectável. Mas, se assim é, foge-lhe a razão.

Na verdade, o rendimento colectável fora fixado oportunamente nos termos dos arts. 83º e sgs. do RCPU, na sequência do que o recorrente efectuou o pagamento das contribuições respeitantes aos anos de 2007 a 2010. O que ao recorrente foi notificado foi o resultado de uma liquidação adicional ("fixação de rendimento" e "liquidação" são coisas distintas) em virtude do tardio conhecimento por parte da Administração (por omissão do próprio recorrente, que da locação não fez participação às Finanças) de que a fracção tinha sido dada de arrendamento.

Pergunta-se então: teria a Administração que efectuar alguma outra notificação em junção do "novo" rendimento colectável? Foi violado o n.º 3, do art. 24º do RCPU?

Em nossa opinião, o art. 24º, n.º 3 que o recorrente convoca não tem aplicação ao seu caso. Na verdade, todo o preceito parte da ideia de que ainda se

está no âmbito de um procedimento de liquidação, diríamos "normal", assente na declaração do contribuinte, e que como se sabe é plurifaseado, sendo uma das fases, precisamente, a da fixação do rendimento colectável. Ora, o que o art. 24º prevê é, precisamente, a fase da determinação desse rendimento colectável, o qual, se em princípio deve estar apurado até 28/02 de cada ano (n.º 2), por outro qualquer motivo pode vir a ser "apurado" posteriormente, devendo então ser notificado ao contribuinte no prazo de 5 dias a contar da data da sua fixação (n.º 3). Portanto, o que este n.º 3 traz de novo não é a necessidade de notificação; o que ele ilumina é o prazo dentro do qual a notificação deve ser feita.

O art. 24º trata, pois, da "fixação do rendimento colectável", isto é, da fase em que se efectua o cálculo do rendimento sobre o qual haverá de incidir o imposto a pagar. Isso, porém, já havia sido feito inicialmente neste caso concreto. Portanto, mostra-se inócuo o apelo a este dispositivo legal para dar cobertura à tese do recorrente.

A liquidação adicional continua a ter por objecto os rendimentos do mesmo período a que se reporta a liquidação primária, que assim mesmo não é revogada, nem substituída, mas simplesmente desta é complemento. É esse, aliás, o fundamento da liquidação adicional:

"A Administração, verificando que mercê de omissão foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei".

Assim, não se tomava necessário proceder a nova fixação do rendimento colectável, nem conseqüentemente à sua notificação, mas simplesmente apurar o

valor do imposto (acto de liquidação) face a estes novos elementos obtidos a partir do seu conhecimento oficioso.

Esse apuramento foi feito e dele o recorrente foi notificado (fls. 35 a 38 dos autos), a fim de proceder ao pagamento no prazo de 20 dias, sob pena de relaxe. Tal é o que emana dos autos e o que o próprio recorrente confessa. O recorrente só não procedeu ao pagamento, por ter apresentado reclamação e recurso hierárquico em reacção à dita liquidação adicional (fls. 19 a 27), que como vimos não podiam ter o efeito suspensivo que o recorrente pensou que tivessem.

Pelo que acaba de ser dito, tendo a Administração acatado correctamente o preceituado no art. 97º do RCPU - que, sem necessidade de socorro do CPA, manda apenas notificar o contribuinte para pagar o correspondente imposto derivado da liquidação adicional também o argumento lançado pelo recorrente a propósito da inexecutabilidade tem que claudicar."

Os termos do douto aresto em causa são claros e expressivos, nada tendo a acrescentar, no específico.

Finalmente, para além de quer o visado, quer o arrendatário não terem logrado apresentar comprovativos válidos das alegações relativas ao valor efectivamente pago a título de rendas como forma de sustentar a veracidade do argumentado a tal propósito, a verdade é que o facto de o apelidado "contrato de redução de renda com mútuo" apresentado pelo recorrente estipular que o remanescente da renda HKD6.769.000,00 - será pago no prazo de 180 dias após a cessação do arrendamento, não altera o respectivo rendimento colectável, o valor da contribuição que o contribuinte tinha direito a receber pela cedência do uso e fruição

do prédio ao arrendatário, alterando apenas a forma como o total das rendas foi amortizado, não se descortinando, pois, prova, por quem de direito, de que o rendimento colectável apurado não corresponda e reflecta o valor locativo real, factor de avaliação fiscal, até por comparação com os preços praticados em prédios similares, na mesma zona, valores que oscilando entre os HKD138.000,00 e HKD160.000,00, são dificilmente compagináveis com os HKD8.000,00 pretendidos pelo visado.

Tudo razões por que, por não ocorrência de qualquer dos vícios assacados, ou qualquer outro de que cumpra conhecer, somos a entender não merecer provimento o presente recurso.

\* \* \*

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpram analisar e decidir.

### **III - FACTOS**

Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes:

- O ora contribuinte foi notificado por estes Serviços, em 29.08.2011, para, no prazo de 20 dias, pagar a contribuição predial referente aos anos 2007 a 2010, por motivo de aumento do rendimento colectável resultante do contrato de arrendamento da fracção ....

- Entretanto, o referido contribuinte deu entrada nestes Serviços em 19.09.2011, 12.10.2011 e 30.11.2011, respectivamente, de uma reclamação (invocando para o efeito o artigo 116.º, n.º 2 do RCPU), um

“contrato de redução de renda com mútuo” (para prova dos factos alegados) e um requerimento em que solicita o efeito suspensivo entendendo que a reclamação o terá, uma vez que dos actos reclamados não cabe recurso contencioso (alegando para o efeito o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 conjugado com o artigo 3.º do Regulamento Administrativo n.º 6/1999 e o artigo 150.º, n.º 1, do CPA)

- Atendendo aos aludidos documentos, foi elaborada em 05.01.2012, pela Repartição de Finanças de Macau, a informação n.º 001/RFM/2012, onde por despacho da Sr.ª Directora dos Serviços de Finanças, de 12.01.2012, foi negado o provimento da reclamação - despacho recorrido *in casu* - cuja decisão foi notificada ao reclamante em 20.02.2012 através do ofício n.º 70/NCP/DISR/RFM/2012, com a menção de que do acto em apreço cabia recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo, no prazo de 30 dias a contar da data da notificação (art.º 6º, alínea a) da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto, art.º 2º, n.º 3 da Lei n.º 12/2003 de 11 de Agosto e art.º 2.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 16/84/M de 24 de Março).

- Inconformado com a decisão destes Serviços, veio o contribuinte interpor o presente recurso hierárquico necessário.

- Como fundamentos para sustentar o presente recurso vem o recorrente invocar o seguinte:

a) Vício de forma - preterição da audiência dos interessados

b) Vício de violação de lei - dever de notificação do rendimento colectável e,

c) Erro sobre os pressupostos de facto

Decidindo o recurso hierárquico necessário em tempo apresentado pelo Recorrente, o Exmo Senhor Secretário para a Economia e Finanças proferiu a decisão com o seguinte teor:

O Exmo Senhor Secretário para a Economia e Finanças, por despacho de 31/08/2012, indeferiu o recurso hierárquico necessário interposto contra o despacho da Senhora Directora dos Serviços de Finanças, de 12/01/2012.

O despacho ora impugnado assumiu a forma de "Concordo com o parecer, indefiro o respectivo recurso", apropriando-se assim da fundamentação de facto e de direito constante da informação n.º 353/NAJ/DM/2012, de 11/07/2012, tudo como melhor se extrai do ofício n.º 225/NAJ/DM/2012, de 5/09 - Documento 1 que ora se dá aqui por reproduzido.

O despacho proferido concretizou o indeferimento do pedido de anulação das liquidações de Contribuição Predial Urbana relativas aos anos económicos de 2007 a 2010, do prédio urbano sito em Macau, na..., inscrito na matriz sob o n.º ..., no valor global de MOP 1,095,253,00.

\*

#### **IV - FUNDAMENTOS**

Neste recurso o Recorrente veio a suscitar perante este TSI, essencialmente as seguintes questões:

1) – Vício da violação do direito de audiência do Recorrente (vícios de forma por preterição de audiência do interessado);

2) – Vício de falta de notificação do rendimento colectável fixado pela Administração Fiscal em liquidação adicional;

3) – Vício de erro nos pressupostos de facto.

\*

**Comecemos pela 1ª questão: vício da violação do direito de audiência do Recorrente** (vícios de forma por preterição de audiência do interessado)

Nesta parte, o Recorrente alegou o seguinte:

“ (...) 3. O recorrente foi notificado e pagou a Contribuição Predial Urbana de 2007 a 2009 no período normal de cobrança, de acordo com o disposto no artigo 94.º do RCPU.

4. Em Agosto de 2011 foram enviados ao recorrente 4 notificações para pagamento da CPU, alegadamente devida pelos anos económicos de 2007 a 2010.

5. O recorrente não foi notificado dos actos de liquidação adicional de CPU.

6. A administração fiscal não forneceu quaisquer elementos que permitam compreender a fundamentação dos actos de liquidação que antecederam a comunicação para o pagamento da CPU.

7. A administração fiscal apenas enviou ao recorrente meros avisos para pagamento da CPU.

8. O recorrente nunca se pronunciou no procedimento de 1.º grau, que culminou com o acto da DSF que liquidou adicionalmente a CPU.

9. A violação do direito de audiência do recorrente imposto pelos artigos 10.º e 93.º e seguintes, ambos do CPA, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.

10. A dispensa da audiência de interessados prevista no artigo 97.º do CPA exige uma decisão devidamente fundamentada nesse sentido.

11. Não existe no procedimento administrativo qualquer decisão que dispense a audiência de interessados e respectiva fundamentação, pelo que a decisão da entidade recorrida ofende a regra do artigo 97.º do CPA.”

Não nos parece que tem razão o Recorrente.

Sobre a questão da audiência administrativa no procedimento administrativo de 1º grau e 2º grau, este TSI já se tem pronunciado em vários arestos, sendo entendimento mais ou menos uniforme que tal só é obrigatório no procedimento administrativo de 1º grau. No caso, como o Recorrente accionou o procedimento administrativo de 2º grau, que é o de interpor reclamação necessária para o Secretário para a Economia e Finanças, em que já teve toda a oportunidade de expor os fundamentos e apresentar provas pertinentes, não nos parece que foi violado o seu direito de audiência, situação diferente é a Entidade Recorrida não aceitou os fundamentos e justificações do Recorrente.

Por isso, improcede o argumento da violação do direito de audiência do Recorrente.

Neste aspecto, o Digno. Magistrado do MP emitiu o seguinte douto parecer:

“Como bem acentua a recorrida "A especialidade da relação jurídica tributária assinala-lhe características e confere-lhe um regime jurídico próprio,

derrogante, em muitos aspectos, do regime da relação jurídica em geral".

Na verdade, embora o direito de audiência constitua regra do procedimento administrativo comum, o certo é que, no que tange ao acto tributário, mais concretamente ao estabelecimento do imposto, a sua natureza especial e específica não se compadece com o cumprimento estrito de tal formalidade, impondo-se, por isso, uma disciplina e procedimentos específicos, já que, como a própria nomenclatura anuncia, aquela prestação pecuniária é "imposta" directamente pela lei, independentemente de manifestação de vontade do contribuinte, encontrando-se a Administração vinculada à obediência da regulamentação respectiva, relativamente a quem, quando e como tributar, sem prejuízo de, no desenvolvimento desses procedimentos assistirem aos contribuintes formas variadas de informação, colaboração e reacção, ao que acresce que se não compreenderia, em termos normais e naturais, a consulta prévia pretendida, face às centenas de milhares de liquidações a que, em cada ano fiscal, haverá que proceder (o chamado procedimento "em massa"), a tal entendimento se não opondo o facto e nos encontrarmos face a liquidação adicional, que, para todos os efeitos, continua a ter por objecto os rendimentos do mesmo período a que se reporta a liquidação primária, a qual não é revogada nem substituída, mas simplesmente complementada. “

É um ponto de vista pertinente e defensável, o mais importante é que no caso em apreciação, não se trata de uma liquidação de todo em todo “nova”, mas sim, tal como a Entidade Recorrida defende, um “complemento” em que o Recorrente já interveio no respectivo procedimento, pois este chegou a apresentar à Administração Fiscal um contrato, só que este não foi aceite por esta última.

Aliás, no acórdão proferido no Processo nº 870/2012, deste TSI, em que se decidiu os seguintes termos:

“Ora, manifestamente nada disto se assemelha ao caso em apreço, pois não se trata aqui de nenhuma penalidade imposta ao recorrente, mas sim e apenas de uma liquidação adicional de contribuição predial urbana.

Por este singelo quadro legal se vê que o recorrente não se pode valer daquele dispositivo para sustentar a sua posição, sendo necessário indagar no diploma apropriado ao caso (O RCPU) se alguma disposição lhe presta outro mais conveniente socorro.

E numa rápida busca, no capítulo VIII, dedicado às “Reclamações e Recursos”, imediatamente sem esforço nos deparamos com três ou quatro disposições com pertinência suficiente para dar resposta ao anseio do recorrente, mesmo que contra a sua tese. Uma delas consta do art. 115º, que afirma que “Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários das Repartições de Finanças, no exercício das funções que lhes são cometidas por este regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos”.

Outra decorre do art. 116º, segundo o qual, no prazo de 10 dias a contar do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto (nº2), o interessado pode apresentar “... reclamação graciosa ...para o chefe da respectiva Repartição de Finanças, por meio de petição em papel selado, com a assinatura do reclamante notarialmente reconhecida” (nº1).

Uma terceira (art. 117º, nº1; ver sobre a designação da entidade competente nº4, do Anexo IV à Lei de Reunificação ou Lei nº 1/1999) esclarece-nos que da decisão da reclamação cabe recurso para o Chefe do Executivo.

A quarta consta do art. 120º, que apresenta o seguinte texto:

Artigo 120.º

(Efeitos da reclamação ou do recurso)

A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a reclamação das matrizes e a impugnação da fixação do rendimento colectável, têm efeito meramente devolutivo.

Estes são os normativos com aplicação directa a esta situação, não sendo necessário, nem possível, apelar a outro qualquer diploma, até pela especificidade da sua incidência tributária. E deles se pode apreender facilmente que da decisão tomada em sede de “reclamação graciosa” caberia “recurso hierárquico”, ambas impugnações administrativas com efeitos meramente devolutivos.

Sendo assim, nenhum apelo se mostra necessário ao CPA. Estamos em presença de um diploma especial que, não só afasta a aplicação do 2º da Lei nº 12/2003, como prevalece sobre o CPA e o regime nele estabelecido a propósito dos efeitos das impugnações administrativas. Ou seja, nenhum daqueles meios de impugnação administrativa de que o recorrente se serviu confere efeito suspensivo à decisão impugnada, a qual, por isso mesmo, podia ser dada imediatamente à execução. (Sublinhado nosso)”

*Mutatis mudantis*, tal raciocínio vale igualmente para a situação *sub judice*.

**Pelo que, improcede o argumento do Recorrente nesta parte.**

\*

**2ª questão: vício de falta de notificação do rendimento colectável  
fixado pela Administração Fiscal em liquidação adicional**

Nesta parte do recurso, o Recorrente invoca os seguintes argumentos:

“(…) 14. A fixação do rendimento nos prazos normais é apurada de acordo com os valores constantes da matriz à data do último encerramento, sabendo o contribuinte antecipadamente qual o montante do rendimento colectável sobre o qual vai incidir a liquidação.

15. Quando a fixação do rendimento ocorre nos prazos normais o contribuinte acompanha todo o procedimento de fixação do rendimento colectável.

16. Quando a fixação do rendimento é feita fora do período normal do lançamento da CPU, independentemente do motivo que conduziu à fixação tardia desse rendimento, esse acto tem de ser notificado ao contribuinte.

17. Quando a fixação do rendimento é feita fora do período normal do lançamento da CPU o contribuinte não dispõe de nenhum elemento que lhe permita tomar conhecimento do rendimento sobre o qual vai incidir a taxa respectiva.

18. Quando a fixação do rendimento é feita fora do período normal do lançamento da CPU o contribuinte só toma conhecimento desse facto se lhe for dado conhecimento pela administração fiscal, mediante notificação.

19. As liquidações adicionais que sustentam a colecta apurada e antecederam a expedição do aviso para pagamento resultam da fixação de um rendimento colectável diverso do anteriormente apurado.

20. As liquidações adicionais são actos administrativos que condicionam o valor do imposto a pagar pelo contribuinte, produzindo efeitos jurídicos numa situação individual e concreta e sujeitos a notificação nos termos determinados pelo n.º 1 do artigo 97.º e do n.º 3 do artigo 24.º, ambos do RCPU, conjugado com os

artigos 68.º e 70.º do CPA.

21. A Decisão recorrida admite a prolação de um acto de liquidação adicional sem que esse acto seja notificado de acordo com a regra do artigo 24.º do RCPU, consubstanciando uma errada interpretação e aplicação dessa norma e do 97.º do RCPU.

22. O artigo 97.º do RCPU impõe à administração fiscal a notificação do contribuinte, comunicação que tem de obedecer ao artigo 68.º do CPA, porque a liquidação adicional agrava a sua situação patrimonial, devendo conter os elementos previstos no artigo 70.º daquele Código.

23. O aviso para pagamento não permite ao contribuinte saber quem é o autor do acto, qual a data dessa decisão, qual a matéria colectável fixada pela Administração Fiscal e quais os critérios ou elementos que conduziram a esse apuramento.

24. A entidade recorrida conclui erradamente quanto á materialidade do contrato de arrendamento que sustenta a liquidação adicional, quando afirma que um empréstimo a terceiro constitui um rendimento pago ao recorrente.

25. Nos prédios arrendados a base tributável é a valor da soma das rendas efectivamente recebidas que no caso do ora recorrente se traduziram numa redução do seu valor pela outorga de um contrato misto, mediante o qual a retribuição devida, no âmbito de um contrato que se constituiu como misto de arrendamento e mútuo, se cifra em HKD8,000,00 mensais.”

O Digno. Magistrado do MP opina da seguinte forma:

“No que tange à invocada violação do dever de notificação do rendimento colectável, limitar-nos-emos a remeter para recente acórdão deste Tribunal de 24/1/13, no âmbito do proc. 870/2012, referente a oposição de execução fiscal do aqui recorrente, relativamente à mesma dívida exequenda :

"Ora bem. Em vez de batalhar contra a falta de notificação da liquidação, o que o recorrente pretende discutir é a falta de notificação da fixação do rendimento colectável. Mas, se assim é, foge-lhe a razão.

Na verdade, o rendimento colectável fora fixado oportunamente nos termos dos arts. 83º e sgs. do RCPU, na sequência do que o recorrente efectuou o pagamento das contribuições respeitantes aos anos de 2007 a 2010. O que ao recorrente foi notificado foi o resultado de uma liquidação adicional ("fixação de rendimento" e "liquidação" são coisas distintas) em virtude do tardio conhecimento por parte da Administração (por omissão do próprio recorrente, que da locação não fez participação às Finanças) de que a fracção tinha sido dada de arrendamento.

Pergunta-se então: teria a Administração que efectuar alguma outra notificação em junção do "novo" rendimento colectável? Foi violado o n.º 3, do art. 24º do RCPU?

Em nossa opinião, o art. 24º, n.º 3 que o recorrente convoca não tem aplicação ao seu caso. Na verdade, todo o preceito parte da ideia de que ainda se está no âmbito de um procedimento de liquidação, diríamos "normal", assente na declaração do contribuinte, e que como se sabe é plurifaseado, sendo uma das fases, precisamente, a da fixação do rendimento colectável. Ora, o que o art. 24º prevê é, precisamente, a fase da determinação desse rendimento colectável, o qual, se em princípio deve estar apurado até 28/02 de cada ano (n.º 2), por outro qualquer motivo pode vir a ser "apurado" posteriormente, devendo então ser notificado ao contribuinte no prazo de 5 dias a contar da data da sua fixação (n.º 3). Portanto, o que este n.º 3 traz de novo não é a necessidade de notificação; o que ele ilumina é o

prazo dentro do qual a notificação deve ser feita.

O art. 24º trata, pois, da "fixação do rendimento colectável", isto é, da fase em que se efectua o cálculo do rendimento sobre o qual haverá de incidir o imposto a pagar. Isso, porém, já havia sido feito inicialmente neste caso concreto. Portanto, mostra-se inócuo o apelo a este dispositivo legal para dar cobertura à tese do recorrente.

A liquidação adicional continua a ter por objecto os rendimentos do mesmo período a que se reporta a liquidação primária, que assim mesmo não é revogada, nem substituída, mas simplesmente desta é complemento. É esse, aliás, o fundamento da liquidação adicional:

"A Administração, verificando que mercê de omissão foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei".

Assim, não se tomava necessário proceder a nova fixação do rendimento colectável, nem conseqüentemente à sua notificação, mas simplesmente apurar o valor do imposto (acto de liquidação) face a estes novos elementos obtidos a partir do seu conhecimento officioso.

Esse apuramento foi feito e dele o recorrente foi notificado (fls. 35 a 38 dos autos), a fim de proceder ao pagamento no prazo de 20 dias, sob pena de relaxe. Tal é o que emana dos autos e o que o próprio recorrente confessa. O recorrente só não procedeu ao pagamento, por ter apresentado reclamação e recurso hierárquico em reacção à dita liquidação adicional (fls. 19 a 27), que como vimos não podiam ter

o efeito suspensivo que o recorrente pensou que tivessem.

Pelo que acaba de ser dito, tendo a Administração acatado correctamente o preceituado no art. 97º do RCPU - que, sem necessidade de socorro do CPA, manda apenas notificar o contribuinte para pagar o correspondente imposto derivado da liquidação adicional também o argumento lançado pelo recorrente a propósito da inexecutabilidade tem que claudicar."

Os termos do douto aresto em causa são claros e expressivos, nada tendo a acrescentar, no específico."

É também esta leitura que fazemos nesta matéria, as considerações merecem a nossa inteira concordância, **razão pela qual julgamos improcedente também o recurso do Recorrente nesta parte.**

\*

### **3ª questão: – vício de erro nos pressupostos de facto.**

O Recorrente alega o seguinte para fundamentar a sua posição:

"(...) 27. A fundamentação aduzida pela entidade recorrida não se sustenta em prova mas em convicções (erradas), o que viola o artigo 87.º do CPA, para além de colidir com o princípio da liberdade contratual expresso no artigo 399.º do Código Civil.

28. A inexistência de prova e de cumprimento do artigo 399.º do Código Civil torna o acto recorrido ilegal por vício de violação de lei.

29. Não consta do processo administrativo tributário relativo à matéria do presente recurso, junto aos presentes autos em 15/01/2013, o acto administrativo de

fixação do rendimento colectável que sustente a emissão dos avisos para pagamento da CPU.

30. Não consta do processo administrativo tributário relativo à matéria do presente recurso, junto aos presentes autos em 15/01/2013, o acto administrativo de liquidação que sustente a emissão dos avisos para pagamento da CPU.

31. Não existe acto de fixação do rendimento colectável nem acto de liquidação adicional da contribuição predial urbana relativa aos anos de 2007 a 2010.

32. Não existe um acto proferido pela Directora dos Serviços de Finanças. ou por quem, ao abrigo de poderes delegados, detenha competência para a fixação do rendimento colectável e para a liquidação da CPU, c acto de apuramento do rendimento colectável, nem o acto de liquidação (adicional) antecedente à expedição ao recorrente dos avisos para pagamento.

33. A Administração Fiscal exteriorizou uma vontade com efeitos de facto lesivos da esfera jurídica do recorrente, sem emitir um acto que suporte a vontade exteriorizada.

34. O indeferimento, pela entidade recorrida, do pedido de revogação do acto de liquidação adicional inexistente, configura um acto nulo', por impossibilidade do seu objecto, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 122.º do CPA.

35. Devendo ser declarada, nos presentes autos, a inexistência do [aparente] acto de liquidação adicional e a nulidade do acto recorrido que indeferiu o pedido de revogação desse acto [aparente], ao abrigo da alínea f) do n.º 2 do artigo 122.º do CPA.

Não tem razão o Recorrente, pois, verdadeiramente está em causa não é falta de pressupostos, mas sim os elementos novos apresentados (contrato de redução de renda com mútuo) merecem ou não credibilidade. O referido contrato estipula que o remanescente da renda HKD6.769.000,00 - será pago no

prazo de 180 dias após a cessação do arrendamento. Este acordo não altera o respectivo rendimento colectável, o valor da contribuição que o contribuinte tinha direito a receber pela cedência do uso e fruição do prédio ao arrendatário, alterando apenas a forma como o total das rendas foi amortizado, não se descortinando, pois, prova, por quem de direito, de que o rendimento colectável apurado não corresponda e reflecta o valor locativo real, factor de avaliação fiscal, até por comparação com os preços praticados em prédios similares, na mesma zona, valores que oscilando entre os HKD138.000,00 e HKD160.000,00, são dificilmente compagináveis com os HKD8.000,00 pretendidos pelo visado.

Eis a questão fulcral!

A Administração Fiscal explicou com toda a clareza e fundamentos por que razão é que não considera que tal contrato fosse capaz de alterar a base de fixação do rendimento colectável. Pelo que, não merece censura a decisão da Administração Fiscal que veio a ser acolhida pela Entidade Recorrida.

**Pelo expendido, é de julgar igualmente improcedente o recurso interposto pelo Recorrente nesta parte.**

\*

Síntese conclusiva:

I – Seguido o entendimento mais ou menos uniforme em matéria de

audiência administrativa, esta só é obrigatória no procedimento administrativo de 1º grau nos termos fixados no CPA ou fixados pela legislação aplicável avulsa.

II - No caso, como o Recorrente acionou o procedimento administrativo de 2º grau, que é o de interpor reclamação necessária para o Secretário para a Economia e Finanças, em que já teve toda a oportunidade de expor os fundamentos e apresentar provas pertinentes, foi assim respeitado o seu direito de audiência, coisa diferente é não aceitação pela Entidade Recorrida dos fundamentos e das justificações apresentados pelo Recorrente.

III – Em situações normais, a “liquidação adicional” é complemento da “liquidação primária”, sem excepção em relação à contribuição predial, quando há lugar à fixação “adicional” do rendimento colectável. Efectuada a “liquidação adicional” com base em novos elementos de que a Administração Fiscal tenha tomado conhecimento posteriormente à primária, dela será notificado o contribuinte para proceder ao respectivo pagamento, podendo o contribuinte, nesta hipótese, interpor, com efeito suspensivo, reclamação para o Secretário para a Economia e Finanças nos termos legais.

IV – O Recorrente, para vingar a sua tese, apresentou à Administração Fiscal um contrato misto – *contrato de redução de renda com mútuo* –, conforme o teor deste, o remanescente da renda HKD6.769.000,00 - será pago no prazo de 180 dias após a cessação do arrendamento, certo é que este acordo não altera o respectivo rendimento colectável, o valor da contribuição que o

contribuinte tinha direito a receber pela cedência do uso e fruição do prédio ao arrendatário, alterando apenas a forma como o total das rendas foi amortizado, não se descortinando prova, por quem de direito, de que o rendimento colectável apurado não corresponda e reflecta o valor locativo real, factor de avaliação fiscal, o que determina a improcedência da argumentação produzida pelo Recorrente neste recurso, julgando-se deste modo improcedente o mesmo.

\*

Tudo visto e analisado, resta decidir.

\* \* \*

#### **V - DECISÃO**

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do TSI acordam em **julgar improcedente o presente recurso**, mantendo-se a decisão recorrida.

\*

**Custas pelo Recorrente que se fixam em 7 UCs.**

\*

**Notifique e Registe.**

\*

RAEM, 13 de Junho de 2019.

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Mai Meng Ieng