

Processo n.º 325/2020
(Autos de recurso jurisdicional)

Data: 17/Dezembro/2020

Recorrente:

- A Limited

Recorrida:

- Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da DSF

Acordam os Juizes do Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I) RELATÓRIO

Inconformada com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo que julgou improcedente o recurso contencioso interposto pela recorrente A Limited e decidiu manter o acto da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da DSF, recorreu aquela para este TSI, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

“1. A douta sentença de fls. 226 a 235 dos autos, que deu por totalmente improcedente o recurso contencioso apresentado pela ora Recorrente contra a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos do dia 29 de Novembro de 2018 que não atendeu a um pedido no qual se solicitava a revisão da matéria colectável fixada referente ao exercício de 2009, pelo que a mesma se manteve no total de MOP\$131.012.380,00 (centro e trinta e um milhões, doze mil, trezentas e oitenta patacas), com um agravamento a título de custos de 0.01%.

2. Em sentido frontalmente contraditório com sentenças já proferidas em Macau pelos Tribunais superiores sobre a mesma questão de direito (acórdãos proferidos pelo Tribunal Superior de Justiça e pelo Tribunal de Segunda Instância, no âmbito dos Processos n.ºs 927 e 34/2000, respectivamente), vem o Tribunal Administrativo defender que o presente recurso foi interposto contra o acto de fixação da matéria colectável e, como tal, não pode ser invocada a caducidade do directo à liquidação por ser um “vício próprio” do acto de liquidação.

3. O raciocínio do Mm.º Tribunal recorrido parte, desde logo, de um errado pressuposto quanto à letra da norma jurídica em apreço ao afirmar que “a norma fala expressamente da caducidade do acto de liquidação” quanto em momento algum o artigo 55º se refere à caducidade de qualquer acto administrativo.

4. O que é evidente é que a norma do artigo 55º, n.º 1 do RICR (apesar da menção de “prescrição” constante da epígrafe e do teor literal da norma) refere-se à caducidade do direito à liquidação (oficiosa), o que é bem diferente!

5. O direito à liquidação oficiosa que assiste à Administração Fiscal tem de ser exercido através de um procedimento administrativo-tributário (n.º 2 o artigo 55º do RICR).

6. No entanto, se a Administração Fiscal já não possui esse direito por força da sua extinção com o decurso do tempo, é do domínio do óbvio que não pode fazer desencadear o procedimento administrativo-tributário tendente à concretização do mesmo, pois para esse efeito precisaria de ter na sua esfera jurídica o direito de proceder a essa mesma liquidação adicional.

7. Se esse direito tiver, entretanto, caducado, então todo o procedimento ficará irremediavelmente comprometido e não apenas o acto final de liquidação propriamente dito.

8. Por outro lado, importa ainda referir que o Tribunal de Segunda

Instância, na sentença do Processo n.º 34/2000, determinou que a norma do artigo 55º se destina “a regular a impugnação do acto pressuposto (ou acto preparatório decisório) que é a fixação do rendimento colectável”.

9. Daí que, e ao contrário do que foi o entendimento do Mm.º Tribunal recorrido, a situação presente não é de um “vício próprio” do “acto de liquidação” que só pode ser conhecido em sede de impugnação contenciosa desse acto.

10. Até porque tal configuraria um contra-senso, o que se diz sem prejuízo do muito e devido respeito que opinião contrária nos merece, visto que isso significaria que a Administração Fiscal poderia, não obstante a extinção do seu direito, iniciar um procedimento administrativo, praticar todas as diligências necessárias no âmbito desse procedimento e proceder à fixação e (eventual) revisão da matéria colectável sem que qualquer um desses actos estivesse viciado pela inexistência do direito (por conta da caducidade), direito esse que sustenta o impulso para o início do referido procedimento!

11. Parece evidente que tal interpretação implicaria uma violação dos fins de desburocratização e eficiência da Administração Pública (artigo 12º do CPA), além de permitir à Administração a violação da lei sem qualquer sanção, em claro desrespeito ao princípio da legalidade que norteia a sua actuação (artigos 55º do RICR e 3º do CPA).

12. Nestes termos, e no mais de Direito, resulta claro que o acórdão recorrido não interpretou nem aplicou correctamente a lei, designadamente o artigo 55º do RICR, ao considerar que não podia conhecer da questão da caducidade do direito à liquidação por tal configurar um “vício próprio” do “acto de liquidação” propriamente dito.

13. Por outro lado, e por mera cautela de patrocínio, importa ainda mencionar que tão-pouco se poderá defender a actuação da Entidade Recorrida ao

abrigo de um suposto “poder de praticar um novo acto” durante o período de execução espontânea a que se refere o artigo 174º, n.º 1 do Código do Processo Administrativo Contencioso.

14. Com efeito, não se pode aqui olvidar que está em causa um acto praticado ao abrigo do direito de liquidação adicional (ou oficiosa), que está limitado no tempo por razões evidentes: considerando que já existe uma liquidação, razões de segurança jurídica e estabilização da situação fiscal dos contribuintes exigem que a referida liquidação apenas possa ser revista num prazo máximo de 5 anos.

15. Logo, não pode a Administração “renovar” um acto administrativo que é praticado ao abrigo do artigo 55º ao mesmo tempo que viola o prazo aí previsto.

16. Por último, diga-se que ao contrário do que parece assumir o Mm.º Tribunal recorrido, não foi ainda “renovado” o acto de liquidação (propriamente dito) na sequência da anterior anulação judicial do acto de fixação da matéria colectável, pelo que em bom rigor e se fosse de atender ao que foi decidido na sentença recorrida, a Administração Fiscal ainda teria de praticar esse acto e notificar a Recorrente do mesmo, o que até agora não fez.

17. É que tendo a Recorrente pedido a devolução da quantia paga, sob reserva, a título de imposto na sequência da anterior anulação judicial da decisão de fixação da matéria colectável, a Entidade Recorrida limitou-se a proferir um novo acto de revisão da matéria colectável, justificando assim a não devolução daquela quantia até aos dias de hoje, não tendo praticado qualquer novo acto de liquidação.

18. Não sendo notificada nem informada do acto de liquidação nem podendo, na perspectiva do Tribunal Recorrido, impugnar o acto objecto do presente recurso contencioso com base na caducidade do direito à liquidação, significa em termos práticos denegar à Recorrente o recurso a tutela jurisdicional efectiva assegurada pelo artigo 2º do CPAC.

19. Por mera cautela de patrocínio, sempre se requer a revisão da sentença recorrida no que concerne ao vício de erro nos pressupostos de facto e de direito do acto recorrido e a dupla tributação, que não foi devidamente apreciado na sentença impugnada.

20. Com efeito, na sentença recorrida foi ainda dito que “Na nossa situação, quanto à verificação dos pressupostos de incidência do acto, parece-nos que a Recorrente não tenha impugnado de uma forma válida e incisiva. O caminho que a Recorrente entretanto optou por seguir é, no fundo, o de fazer convencer que ela mereceria um tratamento privilegiado em relação aos contribuintes normais, e deveria ser beneficiária da isenção fiscal que a Administração Fiscal já tinha concedido a favor dos outros que se encontram na situação idêntica”, porém, salvo o devido respeito, é a Comissão de Revisão que no acto confirmativo impugnado vem escudar-se no argumento de que não há tratamento desigual em relação a outras associadas da B porque, “comparando a situação da reclamante com as situações de outros contribuintes, designadamente cujo contrato com a B tenha sido autorizado, estamos perante situações diferentes, e em consequência, não há violação do princípio da igualdade, nem tal pode ser aferido nesta seda.”

21. A Recorrente sempre defendeu que a remuneração que lhe é paga vem já tributada em Imposto Especial sobre o Jogo (doravante, “IEJ”) à taxa de 35% (cfr. artigo 28º da Lei n.º 16/2001) e demais contribuições obrigatórias exigíveis às concessionárias, ao abrigo das alíneas 7) e 8) do artigo 22º da mesma Lei.

22. Ao abrigo do contrato de associação em participação, a Recorrente recebe da sua parceira B uma prestação mensal correspondente a 55% do rendimento gerado na zona afectada ao mercado de massas do casino, 57% do rendimento emergente do jogo das salas VIP e 40% do rendimento emergente de jogos em slot machines, tudo de acordo com a contagem efectuada pela DICJ.

23. A entidade recorrida fez uma errada qualificação do contrato ao considerar que estava em causa um contrato de prestação de serviços para assim considerar a situação da Recorrente em moldes diferentes do que faz para as demais associadas da B.

24. Como se disse, é o próprio acto recorrido que faz verter na sua fundamentação que “comparando a situação da reclamante com as situações de outros contribuintes, designadamente cujo contrato com a B tenha sido autorizado, estamos perante situações diferentes, e em consequência, não há violação do princípio da igualdade, nem tal pode ser aferido nesta sede”.

25. E isto porque o entendimento da DSF nesta matéria, desde 2006 e mantido recentemente em 2013, tem sido o de considerar que os montantes pagos pela B, no âmbito da sua actividade do jogo, como remuneração às suas associadas através de Acordos de natureza idêntica ao que celebrou com a ora Recorrente, não estão sujeitos a ICR porque já vêm pagos em sede de Imposto Especial do Jogo!

26. Só que, no caso da Recorrente, a Entidade Recorrida limita-se a considerar que é uma situação diferente das outras associadas da B (oferecidas a título de exemplo pela Recorrente), tudo para não dar o mesmo tratamento fiscal à Recorrente.

27. A Recorrente não reclama, ao contrário que é dito no acórdão recorrido, um tratamento fiscal privilegiado, mas antes um tratamento fiscal idêntico ao das suas concorrentes comerciais, em idênticas posições contratuais de associação em participação com a B.

28. Pelo que manifesto fica que a entidade incorre num vício de direito, relativamente à qualificação jurídica do contrato celebrado entre a Recorrente e a B, considerando-o em termos absolutamente distintos da forma como qualifica os demais contratos de idêntica natureza e cariz obrigacional celebrados entre a B e as suas

associadas, para depois vir negar aquilo que concede às demais associadas da B!

29. Surge então que, para aquelas concorrentes comerciais da Recorrente, a Entidade Recorrida considera que há uma identidade de normas a tributar o rendimento gerado no Casino que resultam da aplicação conjunta dos artigos 27º e 28º da Lei n.º 16/2001 e do artigo 3º do RICR, mas já no que concerne à Recorrente, idêntico tratamento fiscal não pode ser dado por não ter o “contrato autorizado”, situação que não tem qualquer suporte e que representa violação dos princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade, vícios que são sancionados com a anulabilidade ao abrigo do artigo 124º do CPA.

30. Deste modo, temos que também nesta vertente padece o acto recorrido de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, face à clara intenção do Governo da Região, ao longo dos anos, pretender eliminar a dupla tributação nesta matéria, o que conduz à sua anulação, o que se requer ao abrigo do artigo 20º e 21º, n.º 1, alínea d) do CPAC.

Nestes termos, e nos mais de Direito, deverão V. Exas, Venerandos Juízes do Tribunal de Segunda Instância, revogar a sentença recorrida e substituí-la por outra que:

1. Determine a anulação do acto recorrido por violação da norma do artigo 55º do RICR, que impõe a caducidade do direito à liquidação decorridos 5 anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar, vício que é sancionado com a anulabilidade nos termos do artigo 124º do CPA, o qual constitui um dos fundamentos do recurso contencioso conforme disposto nos artigos 20º e 21º do CPAC.

Caso assim não seja superiormente entendido, deverá o Tribunal de Segunda Instância

2. Determinar a anulação do acto recorrido por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito e por violação dos princípios da igualdade,

da justiça e da imparcialidade, vícios que são sancionados com a anulabilidade ao abrigo do artigo 124º do CPA e que constituem um dos fundamentos do recurso contencioso conforme disposto nos artigos 20º e 21º do CPAC.”

*

Ao recurso respondeu a recorrida Comissão de Avaliação de Veículos Motorizados da DSF, tendo formulado as seguintes conclusões alegatórias:

“1. O presente recurso tem por objecto a dita sentença de 3 de Dezembro de 2019 do Tribunal Administrativo que negou provimento ao recurso contencioso apresentada pela recorrente da deliberação da CRIC que não atendeu à reclamação apresentada pela recorrente relativa à fixação do seu rendimento colectável relativo ao ano de 2009 em sede de Imposto Complementar de Rendimentos.

2. Segundo a recorrente, a sentença encontra-se viciada por não ter apreciado devidamente o erro nos pressupostos de facto e de direito, desconsiderando o tratamento discriminatório da recorrente em relação aos seus concorrentes comerciais, violando por isso os princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade.

3. No entendimento da recorrente pelo facto da deliberação da Comissão de Revisão, tomada a 29 de Novembro de 2018, ter sido notificada à recorrente no mês de Dezembro, o prazo de cinco anos já se encontrava ultrapassado.

4. Como já referimos, nos casos em que o motivo da anulação do acto impugnado foi um vício de forma, como a falta de fundamentação, não haverá, em regra, obstáculo a que a administração tributária pratique um novo acto expurgado do vício que motivou a anulação.

5. Neste caso, a administração tributária não está a exercer o seu poder autónomo de praticar actos tributários, no âmbito do procedimento tributário próprio para essa prática, estando antes a exercer um poder/dever de executar a decisão anulatória.

6. Pela mesma razão de o poder/dever de executar decisões anulatórias ser autónomo em relação ao poder/dever de liquidar tributos, a administração fiscal não está condicionada pelas limitações temporais que a lei estabelece para exercício deste último poder/dever.

7. A eventual aplicação do prazo de caducidade do direito de liquidação à situação em que o dever de liquidação resulte de uma decisão anulatória reconduzir-se-ia a que, em certos casos, quando a liquidação é efectuada próximo do termo do prazo legal de caducidade (nomeadamente em casos de liquidação adicional e oficiosa) fosse inviável concretizar a adequada execução da decisão anulatória, pois muitas vezes não será possível efectuar a liquidação e respectiva notificação antes de decorrido o prazo de caducidade.

8. Esta inviabilidade de renovar o acto, na sequência de uma decisão anulatória, nos casos em que é possível renovar o acto sem o vício que motivou a anulação, está em dissonância com a intenção da "... reintegração efectiva da ordem jurídica violada e à reposição da situação actual hipotética."

9. Aqui chegados, outra não pode ser a conclusão que seja a de que não ocorreu caducidade do direito de liquidação pois esse foi tempestivamente exercido pela administração tributária aquando da primitiva liquidação.

10. Alega a recorrente que deveria beneficiar da isenção fiscal que a Administração fiscal já tinha concedido a favor de outras suas concorrentes que se encontram em situação idêntica, mas continua a não invocar em seu favor nenhuma

norma fiscal respeitante à previsão da isenção fiscal.

11. O regime da Lei n.º 16/2001 prevê expressamente duas situações em que é possível o enquadramento de isenção fiscal relativo ao Imposto Complementar de Rendimentos: o artigo 28º, que se refere às concessionárias, e o artigo 29º, que se refere aos promotores de jogo.

12. Defende a recorrente que os seus rendimentos não se enquadram em nenhuma das situações uma vez que os rendimentos não são seus nem podiam ser porque decorrem directamente do exercício da actividade concessionada: são rendimentos da B que por eles deve o devido imposto mas que do respectivo pagamento fica isenta.

13. Pelo que só a B pode ser titular das obrigações tributárias resultantes da actividade concessionada e, em consequência, a recorrente percebe daquela, já depois de tributados tais rendimentos da B, uma prestação mensal constituída por percentagens diversas dos rendimentos gerados na zona afectada ao mercado de massas do casino, do rendimento gerado nas salas VIP e, finalmente, do rendimento gerado nas slot machines.

14. E, segundo a recorrente, paga a B tal prestação mensal porque a recorrente celebrou com a B um contrato de associação de participação.

15. Ora existindo expressas, no documento contratual que foi submetido, as características de um contrato de prestação de serviços e de ocupação e uso de espaço e não se vislumbrando no mesmo documento quaisquer das características ou referências do contrato de associação em participação.

16. Além disso, permanece intacto e independentemente da natureza do contrato, o facto de este ter sido submetido pela B – por si e, implicitamente, em nome da recorrente posto que é sua co-contratante – à apreciação da DICJ, sem que tenha

daí resultado acto favorável de sancionamento.

17. A B, bem como outras operadoras, celebraram diversos contratos com empresas prestadoras de serviços e outras que são algo semelhantes ao contrato em que a ora recorrente baseia a sua pretensão, só que desses vários contratos, uns foram aprovados e autorizados pela tutela, enquanto outros não tiveram a mesma sorte, como foi o caso da recorrente.

18. A diferença destes resultados depende da avaliação que a DICJ, no exercício das suas competências exclusivas faz das circunstâncias materiais que rodeiam cada caso, sendo que a Administração Fiscal apenas faz reflectir, como consequência, a decisão da DICJ na fixação ou revisão da matéria colectável desses contribuintes.

19. O acto de fixação da matéria colectável e a sua posterior revisão, quando esta exista, é, nestes casos, um acto vinculado da Administração Fiscal ao acto que lhe é prévio, no âmbito da DICJ, que autoriza ou não o contrato celebrado.

20. Foi, pois, pela aplicação do Princípio da Igualdade que a Administração Fiscal tratou de maneira diferente a recorrente relativamente a outras concorrentes comerciais, já que estas obtiveram aquilo que a recorrente falhou em conseguir: a aprovação da tutela para o seu contrato.

21. Uma vez que, como é sabido, o Princípio da Igualdade (e os aqui consequentes Princípios da Justiça e da Imparcialidade) pressupõe que a situações iguais seja dado tratamento igual; mas também exige que a situações diferentes seja dado tratamento diferente.

22. Por fim, não se duvida que existe uma situação de dupla tributação quando, sobre o mesmo rendimento, se faz incidir o Imposto Especial sobre o Jogo e o Imposto Complementar de Rendimentos. Mas não é o caso da recorrente que não

tem – nem poderia, sem que para tal estivesse autorizada – rendimentos provenientes da exploração do jogo: o que a recorrente auferir é de uma contraprestação mensal que lhe é devida pelo contrato de prestação de serviços e de uso de espaço que celebrou com a B, sociedade esta que, titular e uma concessão, auferir de rendimentos dessa natureza.

23. Para além de que não é de forma alguma ilegal a dupla tributação resultante da aplicação ao mesmo facto fiscal objectivo do Imposto Especial do Jogo e do Imposto Complementar de Rendimentos, já que essa é uma prerrogativa que assiste ao legislador fiscal que é, no caso da RAEM, a Assembleia Legislativa.

24. Que o legislador quis que fosse exactamente assim é indubitável face ao teor do artigo 28º da Lei n.º 16/2001, onde se regulamentou especificamente a questão da dupla tributação.

Termos em que se requer a V. Exª que o presente recurso seja julgado improcedente por não padecer dos vícios alegados sendo, conseqüentemente, mantida a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, com as devidas conseqüências legais.”

*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

II) FUNDAMENTAÇÃO

A sentença recorrida deu por assente a seguinte matéria de facto:

Em 30 de Julho de 2010, a ora Recorrente apresentou a declaração de rendimentos do Imposto Complementar de

Rendimentos - Grupo "A", modelo M/1, para efeitos de fixação do imposto complementar de rendimentos referente ao exercício de 2009 (conforme consta de fls. 58 a 63v do P.A.).

Nessa declaração, a Recorrente consignou que teve lucro tributável negativo ou prejuízo no montante de MOP55.350,00 (ibid).

Em 24 de Fevereiro de 2014, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável no valor de MOP131.012.380,00 (conforme consta de fls. 32 do P.A.).

Em 28 de Abril de 2014, foi efectuada a liquidação do imposto pelo Director substituto dos Serviços de Finanças, que foi posteriormente emitida à Recorrente o mandado de notificação em 21 de Outubro de 2014 (conforme consta de fls. 31 e 35 do P.A.).

Em 22 de Maio de 2014, a Recorrente reclamou contra a supradita decisão da Comissão de Fixação junto da Entidade recorrida (conforme consta de fls. 41 e v do P.A.).

Em 25 de Setembro de 2014, a Entidade recorrida deliberou negar provimento à reclamação apresentada pela Recorrente, mantendo para o exercício de 2009 o rendimento colectável de MOP131.012.380,00, com aplicação do agravamento de 0.01% sobre a colecta (conforme consta de fls. 40v do P.A.).

A Recorrente interpôs neste Tribunal Administrativo

recurso contencioso da dita deliberação da Entidade recorrida, que correu termos sob o n.º 1145/14-CF, e que veio a ser julgado procedente por douda sentença proferida em 30 de Junho de 2017 com a conseqüente anulação daquela deliberação, com base na violação do dever de fundamentação consagrado no n.º 2 do artigo 115.º do CPA (conforme consta de fls. 46 a 50 do autos).

Dessa sentença foi interposto recurso jurisdicional perante o Tribunal de Segunda Instância por parte da Entidade recorrida, o qual veio a ser julgado improcedente por doudo acórdão do Tribunal de Segunda Instância de 11 de Outubro de 2018 (conforme consta de fls. 51 a 62v do autos).

Em 29 de Novembro de 2018, a Entidade recorrida deliberou, de novo, negar provimento à reclamação, mantendo para o exercício de 2009, o rendimento colectável de MOP131.012.380,00 e deliberou ainda aplicar o agravamento de 0,01% sobre a colecta a título de custas (conforme consta de fls. 1 a 3 do P.A.).

Em 22 de Janeiro de 2019, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso fiscal.

*

Aberta vista ao Ministério Público, foi emitido pelo Digno Procurador-Adjunto o seguinte doudo parecer:

"Nas alegações do recurso jurisdicional em apreço,

a recorrente solicitou a revogação da sentença em escrutínio, pela qual o MMº Juiz a quo julgou improcedente o recurso contencioso na sua totalidade, assacando a ofensa do preceito no art.55º do RICR, o erro nos pressupostos de facto e de direito, e também a violação dos princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade.

Sabe-se que à luz da douta jurisprudência, a delimitação objectiva de um recurso jurisdicional se afere pelas conclusões das respectivas alegações, tais conclusões constituem condição da actividade do tribunal "ad quem" num recurso jurisdicional (vide. Acórdãos do TSI nos Processos n.º 127/2001 e n.º 98/2012 e, no direito comparado, acórdão do STA no Processo n.º 039125). Em esteira, vamos indagar apenas se a sentença do MMº Juiz a quo se padecer dos vícios arguidos nas conclusões inseridas nas alegações supra aludidas?

1. Dispõe peremptoriamente o n.º 1 do art. 55º do RICR: A liquidação do imposto complementar prescreve decorridos cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar. Frise-se que de acordo com as doutrinas e jurisprudências praticamente unânimes, este n.º 1 consagra, no fundo e em boa verdade, a caducidade do direito à liquidação tributária (a título meramente exemplificativo, cfr. Acórdão do ex-TB de 18/11/1998, no

Processo n.º 927).

Ora, as disposições legais nos arts.36º a 55º do RICR patenteiam concludentemente que a fixação do rendimento colectável constitui acto de pressuposto ou acto preparatório de conteúdo decisório da correlativa liquidação (cfr. ainda Acórdão do ex-TB no Processo n.º 927). Sendo assim, a lógica do sistema deixa-nos a impressão de que o prazo de cinco anos consagrado no n.º 1 do art. 55º do RICR rege não só as liquidações do imposto complementar, mas também as precedentes fixações do rendimento colectável, no sentido de que tais fixações devem e têm de ser feitas dentro do prazo de cinco anos, sob pena de caírem na prática de actos inúteis.

Daí decorre que, na nossa modesta opinião e com todo o respeito pelo melhor entendimento em sentido contrário, o decurso do dito prazo de cinco anos pode ser causa de pedir dos recursos contenciosos fiscais das fixações do rendimento colectável, portanto, padece do erro de direito a douda sentença recorrida na parte de julgar improcedente a arguição da caducidade contemplada no n.º 1 do art. 55º do RICR com o único fundamento de esta caducidade não ser invocável no recurso contencioso que culmina com a prolação dessa sentença, por cujo objecto não se reportar à liquidação, mas sim à sua antecedente fixação do rendimento colectável.

Seguindo à brilhante jurisprudência inculcando que o art. 159º do CPAC só impede ao tribunal de recurso jurisdicional (TSI) o exercício de poderes de substituição - logo, apenas terá poderes cassatórios - quando o tribunal recorrido não tiver conhecido do pedido, isto é, não tiver entrado na análise do mérito ou da substância da causa de pedir do recurso contencioso (vide. Acórdão do TSI no Processo n.º 517/2013), vamos indagar se a deliberação atacada no Processo n.º 2828/19-CF do Tribunal Administrativo ficar fora do prazo de caducidade consignado no n.º 1 do art. 55º do RICR?

2. É bom de ver que à luz da definição consagrada na alínea a) do n.º 2 do art. 145º do CPA, é inexacta e imprópria a "reclamação" regulamentada no art. 80º do RICR. Em boa verdade, o que este normativo legal estatui é o recurso hierárquico necessário impróprio (art. 163º do CPA). Seja como for, não há margem para dúvida de que se trata de uma impugnação graciosa necessária por ser dotada do efeito suspensivo (art. 44º, n.º 3 do RICR).

Alerta a inspirativa doutrina (Lino Ribeiro: Manual Elementar de Direito Processual Administrativo de Macau, p. 53, sublinha nossa): nos casos em que o recurso hierárquico é do tipo de reexame, o órgão ad quem dispõe do poder de conhecer e decidir das questões não suscitadas ou não resolvidas pelo subalterno e, ao negar provimento,

não se limita a concordar com o acto deste, antes o absorve no seu próprio, que passa a constituir o único título jurídico dos efeitos produzidos pela Administração na situação concreta.

Em esteira, e ao abrigo das disposições nos n.º 3 e n.º 4 do art. 44º e art. 80º do RICR, podemos extrair que as deliberações da confirmação da Comissão de Revisão absorvem as correlacionadas deliberações emanadas pela Comissão de Fixação que, em consequência da absorção, perdem a autonomia e desaparecem da ordem jurídica.

3. Note-se que o aresto decretado pelo Venerando TSI no Processo n.º 1084/2017 negou provimento ao recurso jurisdicional e confirmou a sentença emanada no Processo n.º 1145/14-CF, sentença que anulou a deliberação tomada em 25/09/2014 pela Comissão de Revisão, deliberação essa que confirmou integralmente a deliberação proferida em 24/04/2014 pela Comissão de Fixação (docs. de fls. 46 a 62 dos autos).

Não há norma legal que preveja o efeito repristinatório da decisão judicial que conceda provimento a recurso contencioso, a dita sentença no Processo n.º 1145/14-CF elimina retroactivamente as supramencionadas deliberações da Comissão de Revisão e da Comissão de Fixação.

4. Ora, a razão que directamente determina a

anulação no Processo n.º 1145/14-CF consiste em julgar que a deliberação da Comissão de Revisão padeça do vício de forma por falta da fundamentação (docs. de fls. 46 a 62 dos autos), eis o único vício determinante da anulação. Em harmonia com as sagazes doutrinas (cfr. Lino Ribeiro, José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo de Macau, pp. 665 a 668), inclinamos a inferir que a deliberação anulada no Processo n.º 1145/14-CF constitui acto administrativo renovável.

Destinada propositadamente ao cumprimento espontâneo da douda sentença anulatória proferida no Processo n.º 1145/14-CF, a deliberação objecto do Processo n.º 2828/19-CF integra-se, sem mínima dúvida, na categoria de acto renovador e, nos termos do disposto na parte final da alínea b) do n.º 1 do art. 118º do CPA, não tem eficácia retroactiva (no que diz respeito à jurisprudência, vide. Acórdão do TSI no Processo n.º 185/2014).

Tudo isto aconselha-nos a concluir que a deliberação criticada no Processo n.º 2828/19-CF está sujeita ao prazo de caducidade previsto no n.º 1 do art. 55º do RICR, embora tenha por missão e objectivo a execução da sentença anulatória proferida no Processo n.º 1145/14-CF.

5. Não se descortina normativo legal que preveja que o recurso contencioso suspenda ou interrompa a

caducidade do direito à liquidação tributária. De outro lado, parece-nos que interpretada em consonância com o art. 320º do Cód. Civil de Macau, a regra de o recurso contencioso não produzir o efeitos suspensivo consagrada no art. 22º do CPAC implica a regra de que o qual não suspende nem interrompe a mesma caducidade.

Sendo assim, e tendo em consideração que a deliberação objecto do Processo n.º 2828/19-CF não tem eficácia retroactiva, não podemos deixar de colher que a mesma deliberação fica fora do mesmo prazo de caducidade, em virtude de tal deliberação, emanada em 29/11/2018, recair no rendimento colectável do exercício do ano de 2009.

Chegando aqui, resta-nos inferir que a deliberação impugnada no Processo n.º 2828/19-CF infringe o disposto no n.º 1 do art. 55º do RICR e assim é anulável, daí resulta a parcial procedência do recurso contencioso que correu termos nesse Processo n.º 2828/19-CF.

Nesta linha de raciocínio, e salvo merecido e elevado respeito pela opinião diferente, a sentença do MMº Juiz a quo no Processo n.º 2828/19-CF enferma do erro de julgamento do direito, e nesta medida, o presente recurso jurisprudencial merece provimento.

6. A verificação da violação do n.º 1 do art. 55º do RICR impede a Administração Fiscal de voltar a proceder

à fixação do rendimento colectável da recorrente relativo ao exercício do ano de 2009, inibe igualmente às subsequentes liquidação e exigência coerciva.

O que conduz naturalmente a que fique prejudicada a apreciação dos restantes argumentos da recorrente, a saber - o erro nos pressupostos de facto e de direito, e também a violação dos princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade, pese embora entendamos sossegadamente que tais argumentos são insubsistentes.

Por todo o expendido acima, propendemos pelo provimento do presente recurso jurisdicional.”

Antes de mais, coloca-se a questão de saber se houve lugar a caducidade do direito à liquidação do imposto complementar referente ao exercício de 2009.

Para dar resposta à questão, e por razões de economia processual, remete-se para o recente Acórdão deste TSI, proferido no âmbito do Processo n.º 529/2020, nos seguintes termos transcritos:

"Sobre a natureza do acto da Comissão de Revisão é esclarecedor o Acórdão deste Tribunal de 13.02.2014 proferido no Processo nº 221/2009, onde se diz que:

«Com efeito:

1 - Da fixação do rendimento colectável cabe “impugnação” através de

reclamação para a *Comissão de Revisão* (cfr. arts. 44º, nº4 e 80º, nº1, do RICR).

2 - Esta reclamação tem *efeito suspensivo* (art. 44º, nº3, do RICR).

Significa que a decisão reclamada não pode ser dada à execução pela Administração Fiscal e que precisa de esperar pelo resultado final e definitivo da deliberação da Comissão de Revisão. É assim, aliás, que sucede com qualquer acto administrativo de que não caiba recurso contencioso, face ao disposto no art. 150º, do CPA.

3 - A deliberação tomada nessa sede em 3/03/2008 é considerada *acto definitivo* de que cabe recurso contencioso para o tribunal administrativo (art. 80º, nº2, 81 e 82º, do RICR).

4 - A *reclamação graciosa* que se seguiu àquela deliberação é deduzida perante a mesma Comissão (art. 77º, nº1, RICR) e tem *efeito meramente devolutivo* (art. 78º, nº1, RICR), não *interrompendo o prazo do recurso* contencioso (art. 84º, nº2, RICR), tal como sucede no regime geral da reclamação administrativa nos termos do art. 150º, nº2, do CPA.

Serve esta incursão normativa, apresentada sob a forma de breve resenha, para esclarecer que a reclamação graciosa tinha apenas em vista a tentativa de obter uma decisão favorável no seio da Administração Fiscal, mas que não invalidaria, de maneira nenhuma, a necessidade de recorrer contenciosamente da deliberação anterior da Comissão de Revisão. **Esse, sim, é que era o acto administrativo definitivo e executório** (sublinhado e negrito nosso), a última palavra da Administração Fiscal, tal como decorre sem sombra de dúvida do conjunto de normas citado, e, conseqüentemente, o único recorrível contenciosamente.».

Ou seja, como resulta do acórdão citado o acto tributário que define a matéria colectável para efeitos de incidência de ICR é a decisão da Comissão

de Revisão.

Uma vez que, de acordo com o disposto no artº 22º do CPAC o recurso contencioso não tem efeito suspensivo, aquele que haja sido interposto da decisão da Comissão de Revisão não suspende os efeitos desta decisão, o mesmo é dizer, não obsta à liquidação do imposto.

Daí que, quando a agora Recorrente recorreu, antes, para o TA da decisão da Comissão de 11.08.2016, tal não haja obstado à liquidação do imposto e seu pagamento.

Porém, aquela decisão da Comissão de Revisão nos termos do nº 4 do artº 44º do RICR veio a ser anulada por decisão do TA de 18.07.2018, transitada em julgado.

Ora, se é anulada a decisão da Comissão de Revisão que fixa a matéria colectável não pode subsistir a liquidação que incidiu sobre a mesma e cujo pagamento veio a ser exigido em 21.09.2016 como resulta de fls. 18 do processo administrativo apenso.

Antes de sabermos se a Administração poderia praticar um “novo acto administrativo/tributário” - no que, acompanhamos sem dúvida o Magistrado do Ministério Público junto do TA no seu Douto Parecer e a sentença recorrida -, há que conhecer dos efeitos da sentença anulatória do acto antes praticado.

E aqui, não encontramos como justificar como é que, incidindo a liquidação de imposto sobre a matéria colectável, sendo erradicado o acto de fixação da matéria colectável pode subsistir o acto de liquidação que sobre ela incidia.

Ora, é aqui que salvo melhor opinião na decisão recorrida se tenta

ultrapassar a questão tentando demonstrar o indemonstrável.

O acto administrativo que pode ser dado à execução é apenas a decisão da Comissão de Revisão.

Se tivermos dois actos administrativos definitivos e executórios em que o segundo haja substituído o primeiro, a anulação do segundo, em determinadas situações pode significar a reposição do que havia sido primeiro praticado.

Mas há um requisito essencial: ambos os actos têm de ser definitivos e executórios, o que não acontece entre o acto da Comissão de fixação e o acto da Comissão de Revisão.

Ora como se viu supra só há um acto de fixação da matéria colectável, o qual, é o único que é contenciosamente recorrível e esse acto é o da Comissão de Revisão. Veja-se o citado acórdão deste Tribunal de 24.09.2015 proferido no processo nº 328/2015, transcrito supra na parte que releva.

Logo, o único acto administrativo que se praticou e que foi impugnado e anulado, desapareceu da ordem jurídica e não lhe subsistiu acto nenhum, uma vez que o anterior (que por força da reclamação com efeito suspensivo) nunca foi um acto administrativo definitivo, já havia sido substituído por este outro que foi anulado.

A não se entender assim, o contribuinte tinha de recorrer contenciosamente do acto da Comissão de Fixação, o que, como já se viu não é possível.

A liquidação é essencialmente uma operação matemática que consiste na aplicação de uma taxa percentual a um determinado valor –

matéria colectável expressa em numerário – de que resulta o apuramento de um resultado – colecta – que é o valor do imposto a pagar.

Se é anulado o apuramento da matéria colectável não há como calcular a colecta. Logo a colecta que foi calculada sobre o apuramento de uma matéria colectável que foi anulada não pode subsistir.

É isto que a Recorrente sustenta.

E tem razão.

Aqui chegados passemos à situação seguinte.

Anulada a decisão da Comissão de Revisão de 11.08.2016, esgrime-se a decisão sob recurso, a justificar que a Administração Fiscal podia praticar novo acto, o que não sendo um erro “quanto à possibilidade de praticar outro acto”, não é absoluto porque esse acto só poderá ser praticado novamente se outra causa não houver que obste a tal.

Dúvidas não há que, em teoria e abstractamente apreciando a questão, a Administração Tributária, no caso em apreço a Comissão de Revisão da matéria colectável, uma vez anulada a anterior decisão de fixação da matéria colectável por falta de fundamentação podia praticar um novo acto administrativo em matéria tributária de nova fixação da matéria colectável, agora devidamente fundamentado.

E assim fez.

Mas este acto “é novo”. Este acto é outro acto administrativo tributário. Este acto está fundamentado, é diferente e distinto do anterior. Por mera coincidência fixa um valor igual. Este acto novo é o acto da Comissão de Revisão de 01.02.2019.

Mas sendo este acto de fixação da matéria colectável um “acto novo”

então havia que daí retirar as devidas consequências.

Como qualquer acto de fixação da matéria colectável ele visa que a administração fiscal por força da aplicação da taxa de incidência de imposto sobre a matéria colectável apure a colecta, isto é, o valor do imposto a pagar, ou seja, liquide o imposto a pagar.

Assim pergunta-se onde está o acto de liquidação impugnável e que havia de ser atacado para se apurar da eventual caducidade do direito à liquidação?

Decorre da decisão sob recurso que esse acto de liquidação é aquele que foi praticado em 2016.

A ser assim a decisão sob recurso confunde entre a possibilidade da Administração praticar um “novo acto” e “renovação do acto em si”.

A Administração Fiscal sem dúvida pode praticar (se outras causas a tal não obstarem) um novo acto de fixação da matéria colectável agora devidamente fundamentado. Mas este acto novo que se pratica não é a “renovação do anterior e anulado” no sentido de ir ocupar o lugar deste justificando “a posteriori” a liquidação que antes havia sido feita.

Este acto de fixação da matéria colectável praticado em 2019 pela Comissão de Revisão, é um acto novo dando origem a todo um novo procedimento a partir do momento em que é proferido, nomeadamente, nova liquidação e lançamento para cobrança.

Porém, não houve acto de liquidação algum, e aqui surge aquilo que apenas pode ser ficção, tentando transmutar este acto de fixação da matéria colectável de 01.02.2019 agora fundamentado, no acto que no anterior procedimento de liquidação de imposto decorrido no ido ano de

2016 foi anulado e como fixa o mesmo valor de matéria colectável e agora já está fundamentado, está sanado o vício. Isto seria como se a fundamentação apresentada “a posteriori” sanasse o vício do acto que já foi anulado “revalidando-o” e em momento algum se sustenta tal solução, por absurda que é.

No procedimento de apuramento da matéria colectável e subsequente liquidação de imposto em 2016 o acto praticado pela Administração Tributária foi anulado.

O acto praticado em 2019 é outro procedimento de apuramento da matéria colectável que haveria de conduzir a nova liquidação se fosse ainda possível.

Imagine-se que ao fundamentar a nova fixação da matéria colectável a Comissão de Revisão encontrava agora um valor distinto. Dívidas não há que havia que fazer nova liquidação.

A situação é a mesma independentemente da alteração ou não do valor apurado.

Escuda-se a decisão sob recurso que o artº 55º do RICR apenas se reporta à caducidade do direito à liquidação e que como a liquidação foi feita dentro desse prazo de 5 anos não ocorria aquela.

Como vimos não é assim.

O acto agora praticado de fixação da matéria colectável não é de convalidação do acto praticado em 2016, impugnado e anulado.

Este é um acto novo, e todo o procedimento haveria de ser concluído antes de decorrido o prazo de 5 anos do artº 55º do RICR.

A este respeito já se pronunciou o então Tribunal Superior de Justiça

de Macau, no processo nº 927, em Acórdão de 18.11.1998, mas que por não ter sido alterada a norma sob que versa se mantém actual.

«8.3. Conforme se afirma - e bem - na decisão recorrida, o procedimento tendente à aplicação da norma tributária material a cada caso concreto e que dará origem à prolação do acto tributário final ou conclusivo é complexo. Importa distinguir, por um lado, este acto tributário final dos restantes actos integrados na série procedimental que em relação a ele funcionam como actos pressupostos, actos preparatórios e actos complementares e, por outro, explicar a relevância destes últimos actos no valor jurídico do acto tributário, já que este valor pode ser afectado pela existência e validade daqueles.

Por actos pressupostos costuma-se aqueles actos de qualificação jurídica de situações cuja verificação a lei reputa indispensável para que o acto tributário se possa praticar, ou se possa praticar de certo modo.

Por sua vez, serão actos preparatórios aqueles que têm em vista preparar o acto tributário, habilitando a autoridade competente a manifestar uma vontade conforme à lei.

Assim, os actos preparatórios não respeitam directamente ao problema da vontade, limitam-se, antes, a desempenhar uma função de reconhecimento ou a qualificar as situações jurídicas com base nas quais o acto tributário deverá ser praticado, enquanto que os actos preparatórios de conteúdo decisório inscrevem-se directamente no processo de manifestação de vontade da Administração fiscal, de que representam a expressa resolução de algum ou alguns dos seus antecedentes lógicos.

Os actos complementares são aqueles actos que têm por fim condicionar a eficácia ou a perfeição do respectivo acto conclusivo.

Dado que estes últimos actos já se encontram, no procedimento, a jusante

do acto tributário, não assumem especial relevância na problemática que agora estamos a tratar.

Mas, mesmo em relação aos actos pressupostos e actos preparatórios, eles só terão relevância no procedimento na medida em que consubstanciem questão condicionante do acto tributário de natureza substantiva, isto é, que se refira directamente à obrigação do imposto, que assumam a função de questão directa e imediatamente prejudicial de tal acto e que sejam, ao mesmo tempo, objecto de um acto expresso e autónomo em relação ao acto tributário final.

Quer isto dizer que apenas se incluem no conceito de questões prejudiciais aquelas que fazem parte do juízo lógico relativo à questão de fundo, como seus antecedentes necessários, excluindo-se assim do seu âmbito todas as que revestem natureza meramente processual e às quais melhor cabe a designação de questões prévias (vide, no sentido exposto, o Prof Alberto Xavier, in “*Conceito e Natureza do Acto Tributário*”, págs. 188 e segs, e págs. 243 a 258).

Delimitados, assim, os actos pressupostos e actos preparatórios de conteúdo decisório com relevância condicionante e prejudicial no procedimento relativamente ao próprio acto tributário conclusivo ou final, importa agora determinar, não tanto em que categoria daqueles actos se inclui a fixação do rendimento colectável do imposto complementar relativo aos contribuintes do Grupo B, a que está sujeito o ora agravante, mas mais qual o regime jurídico aplicável àqueles actos, esse sim com interesse para o tratamento da última questão, suscitada pelo ora agravante, da prescrição da liquidação do imposto.

Determina o nº 2 do artº 36º do RICR que compete à Comissão de Fixação - órgão colegial com a constituição e funcionamento referidos no artº 37º daquele diploma (ao qual pertencerão todas as normas a partir daqui citadas sem indicação de

origem) - a determinação do rendimento colectável do imposto complementar dos contribuintes do Grupo B.

A fixação do rendimento será feita, sem prejuízo do disposto nos artºs 19º a 35º e 36º, nº 3, em face das declarações dos contribuintes, eventualmente corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha, e a decisão será fundamentada se fixar rendimento colectável divergente da declaração do contribuinte (artº 41º).

Ficará depois sujeita a exame e a reclamação para a Comissão de Revisão e a deliberação desta, sobre a matéria, a recurso contencioso nos termos que atrás deixamos indicados nos artº 43º, nºs 4 e 5, 44º, nºs 2, 3 e 4, 80º, 81º, 82º e artº 7º da Lei nº 15/96/M.

Deste modo, quer a fixação do rendimento colectável feita nos termos que resumidamente deixamos expostos seja enquadrada no conceito de acto pressuposto como atrás se deixou delineado - para que parece tender o Exmº Magistrado do MºPº no seu bem fundamento parecer final de fls. 144 a 151 -, quer no de acto preparatório de conteúdo decisório - no qual a parece enquadrar o Prof Alberto Xavier (in obra citada, pág. 224 a 227 e 245), dando aqui especial relevância ao facto de a determinação do rendimento colectável, nestes casos, de processos que decorrem perante as Comissões de fixação de rendimentos, ser um acto conclusivo de um processo gracioso autónomo que se enxerta necessariamente no decurso do processo gracioso tributário e, por conseguinte, consubstanciar uma manifestação de vontade da Administração fiscal que representa a expressa resolução de um antecedente lógico do acto tributário final -, o seu regime jurídico é sempre o mesmo e, conseqüentemente, o resultado prático que dela se pretende extrair.

Na verdade, quer os actos pressupostos, quer os actos preparatórios, com a

natureza atrás referida, para além de regras específicas a que estão sujeitos no que diz respeito à competência do órgão para a sua decisão - que tem necessariamente de caber a órgão diverso do que praticará o acto tributário -, têm efeitos especiais de conformação e invalidade derivada sobre o conteúdo do acto tributário e gozam ainda de autonomia de decisão e de impugnação directa em relação ao acto tributário por eles prejudicado.

Ora, é destas últimas características de autonomia de decisão e de impugnação directa em relação ao acto tributário que resultam as principais consequências para a equação do problema da prescrição da liquidação do imposto.

Com efeito, como vimos atrás, a lei faculta aos interessados, nestes casos da fixação do rendimento colectável do imposto complementar relativo aos contribuintes do grupo B, remédios impugnatórios de reclamação e de recurso contencioso em relação àquele acto autónomo conclusivo de um processo também autónomo ainda que rudimentar como é a fixação do rendimento colectável, de tal modo que, decorridos os prazos para a sua apresentação sem que tenham sido utilizados, se verifica uma preclusão processual da questão neles versada, que já não mais poderá ser discutida, daí resultando o fundamento do dever da autoridade fiscal se conformar com o conteúdo desse acto prejudicial.

Quer tudo isto dizer que, *in casu*, enquanto os actos pressupostos prejudiciais ou actos preparatórios prejudiciais referidos não estiverem completamente estabilizados no procedimento, não se poderá passar à fase seguinte, do lançamento e liquidação do imposto, a não ser no caso de ser interposto recurso contencioso da deliberação da Comissão de Revisão, já que aqui a lei atribui a tal recurso efeito meramente devolutivo (artº 85º). Porém, se porventura for invalidado tal acto prejudicial com fundamento em vícios próprios, então, nessa situação, essa invalidação

acarreta a necessária invalidação derivada do acto tributário, que deve ser anulado, substituído ou modificado, consoante os casos, de modo a conformar-se com o juízo formulado a respeito do acto prejudicial, operando tal invalidade derivada automaticamente. (Neste sentido, autor e obra citada, pág. 256).

Não funciona, assim, no procedimento tributário, na sua pureza, o chamado princípio da impugnação unitária segundo o qual deveriam reflectir-se no acto tributário final todas as ilegalidades dos actos preparatórios ou actos pressupostos, mas apenas aqueles vícios destes actos prejudiciais dos quais se tenha reclamado ou recorrido autonomamente.

Delineado, assim, o regime jurídico dos actos prejudiciais, encontramos-nos em condições de, a partir de agora, apreciar a terceira e última questão da prescrição liquidação do imposto complementar referente aos exercícios de 1991 e de 1992.

Determina o nº 1 do artº 55º que aquela liquidação prescreve decorridos cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar.

Embora a lei designe este prazo como prazo de prescrição, trata-se, como é óbvio, pela sua natureza e como está legalmente consagrado, de um prazo de caducidade.

“Os prazos de caducidade, por sua própria natureza, pressupõem o interesse da rápida definição do direito, que se não-compadecem com dilações, já que protegem direito acabado de nascer e limita-o na sua distância, como afirma Carnelutti (citado pelo Dr. Aníbal de Castro, in “A Caducidade na Doutrina na Lei e na Jurisprudência”, pág.49).

Assim, se o direito não for exercido dentro do limite temporal fixado, extingue-se directa e automaticamente, sendo aqui irrelevante, ao contrário do que sucede com a prescrição, a eventual negligência do titular do direito em exercitá-lo ou

eventuais causas suspensivas e interruptivas que excluam tal negligência, visto que só o aspecto objectivo da certeza e segurança é aqui tomado em conta (neste sentido, vidé Prof. Mota Pinto, in “*Teoria Geral do Direito Civil*”, 3ª edição, págs. 375 e 376 e Prof Vaz Serra, in RLJ, ano 107º, págs. 26 e 27).

O decurso do prazo, na caducidade, extingue prematuramente a eficácia do direito e a possibilidade de o realizar, ou seja, determina a sua resolução, o morrer do direito, que se opera *ipso jure*, de maneira directa e automática.

O direito caducável existe até ao limite do prazo, extinguindo-se depois de modo a dele nada restar, porque se perdeu a possibilidade de o realizar por falta de exercício”.

Assim, atenta a natureza e regime jurídico da caducidade, acabados de descrever, que se fundam em considerações de interesse geral, e apoiando-se aquela na limitação decorrente de um prazo prefixo de exercício, os institutos da suspensão e da interrupção não se ajustam, em princípio, aos prazos de caducidade.

Deste modo, estes prazos não se suspendem nem se interrompem senão nos casos em que a lei o determina e a sua verificação só é impedida pela prática, dentro do prazo legal, do acto a que a lei ou convenção atribua efeito suspensivo (artºs 328º e 331, nº 1, do Cód. Civil).

Pelo contrário, na prescrição, que assenta na inércia e na negligência do titular do direito no seu não exercício e que visa fundamentalmente a realização de objectivos de conveniência e oportunidade, embora não lhe sendo, como é óbvio, estranhas razões de justiça e também a segurança jurídica e certeza do direito, a suspensão e interrupção dos prazos são admitidos como regra (vidé artºs 318º e segs. e 323º e segs. do cód. Civil).

Deste modo, o exercício do direito de praticar o acto tributário da liquidação

do imposto complementar, além de estar sujeito a um prazo de caducidade de cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável diz respeito nos termos do nº 1 do artº 55º do RICR está também, por força da lei, sujeito a um termo suspensivo, que é o de só poder produzir efeitos depois de estarem estabilizados no procedimento tributário os seus actos pressupostos e os actos preparatórios decisórios, ou seja, no caso concreto, depois de ter decorrido o prazo de 20 dias para o exame e reclamação para a Comissão de Revisão da fixação do rendimento colectável e o prazo de 30 dias para reclamação poder ser apreciada por tal Comissão, no caso de a mesma ter sido interposta pelo interessado nos termos do disposto nos artºs 43º, nºs 4 e 5 e 44º, nºs 2, 3 e 4 e 46º do RICR.

Ora, *in casu*, e partindo da solução, a que aderiu a decisão recorrida e vai confirmada no presente Acórdão e que é a mais favorável à Administração, de que o recorrente, ora agravante, foi notificado da fixação do rendimento colectável, respeitante aos exercícios de 1991 e 1992, em 31.12.96, e não apenas em 28.01.97, como é a tese do ora agravante - e considerando ainda, de acordo com a orientação mais correntemente seguida (vidé autor e obra citada, pág. 242, nota 129), de que só a partir da notificação da liquidação ao contribuinte, e não apenas da realização desta dentro do prazo, se impede os efeitos da caducidade -, mesmo assim teremos de concluir, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, que o direito à liquidação do imposto respeitante ao exercício de 1991 caducou nos termos do nº 1 do artº 55º do RICR, porquanto, apesar de ter sido efectuada ainda no ano de 1996 e ter sido notificada ao agravante em 31.12.96, ela só poderia produzir efeitos decorrido que estivesse o termo legal dos 20 dias, contados após a notificação, seguidos de mais 30 dias, que a lei concede para a reclamação e sua apreciação pela Comissão de Revisão da fixação do rendimento colectável nos termos atrás indicados, pelo que a sentença recorrida irá ser

revogada nesta parte.».

Como decorre do citado Acórdão enquanto o “acto pressuposto” ou “acto preparatório” como se entender designá-lo de fixação da matéria colectável não estiver “estabilizado no procedimento”, o mesmo é dizer enquanto não forem um acto definitivo e executório, não pode passar-se à fase seguinte de lançamento e liquidação do imposto.

Ora o acto de fixação da matéria colectável foi anulado, o que significa ter sido erradicado da ordem jurídica.

Se já não há acto pressuposto ou preparatório não pode haver o acto subsequente de lançamento e liquidação do imposto.

O poder ser praticado novo acto, embora de conteúdo igual, mas agora expurgado do vício, não vem repristinar o acto inicial.

Este acto de fixação da matéria colectável relativo ao exercício de 2012 apenas foi praticado em 2019 quando há muito se havia completado o prazo de caducidade a que alude o artº 55º do RICR já não podendo por força dele proceder-se aos actos subsequentes de lançamento e liquidação do imposto.

Ao contrário do que se sustenta no Parecer do Ministério Público junto do TA - quando defende que o novo acto foi praticado nos 30 dias em que o podia ser -, não tem aplicação no caso em apreço o disposto no artº 174º do CPAC, o qual inserido no capítulo referente ao processo executivo visa o cumprimento das decisões que imponham à Administração a prática de um comportamento (vg. pagamento de uma quantia) ou de um acto administrativo de conteúdo vinculado.

A sentença anulatória por falta de fundamentação, como é o caso

dos autos quanto à fixação da matéria da colectável ocorrida em 2016, não cabe seguramente na previsão do artº 174º do CPAC.

Em face da anulação do acto a Administração Tributária praticaria ou não um outro acto se ainda fosse possível, nomeadamente, se ainda pudesse haver lugar à liquidação de imposto.

O fundamento invocado na decisão recorrida de que o artº 55º do RICR apenas se aplica à liquidação e não ao acto da fixação da matéria colectável, também nos termos em que é usado, não estando errado, não serve à solução do caso em apreço.

Após a sentença anulatória da decisão da Comissão de Revisão a Recorrente pediu a devolução do imposto pago em 2016.

Salvo melhor opinião, a anulação da liquidação de imposto de 2016 – como aliás decorre do citado Acórdão do Tribunal Superior de Justiça de Macau – é uma decorrência da anulação da decisão de fixação da matéria colectável.

Não havendo fixação da matéria colectável não se pode inscrever o imposto para lançamento e proceder à liquidação.

Tal como já vimos, uma vez que o recurso da decisão da Comissão de Revisão tem efeito meramente devolutivo, nada obstava a que após aquela decisão se lançasse e liquidasse o imposto. Mas anulando-se aquela (a fixação da matéria colectável) a liquidação é anulada por ser um acto decorrente/consequente/dependente daquele.

Em termos de direito comparado o Regulamento do Imposto Complementar de rendimentos não segue o regime que se aplica em Portugal de impugnação unitária dos actos tributários que é feito através da

impugnação da liquidação onde se discutem todos os vícios do procedimento, nomeadamente os actos de fixação da matéria colectável. Esta solução jurídica evita os problemas como aquele que temos agora, mas não foi a opção escolhida pelo nosso legislador.

Havendo um regime de impugnação autónoma dos actos pressuposto ou actos preparatórios e do acto de liquidação, pode ocorrer – como sucede no caso em apreço – que após a realização do acto de liquidação (que ao tempo era possível) venha a ser anulado um dos actos pressuposto ou preparatórios.

Não se pode exigir (nem a lei o faz) que o contribuinte tendo impugnado o acto pressuposto ou preparatório, haja, apenas para acautelar o seu direito que impugnar a liquidação, o que até nem faria sentido, porque se aquele não vier a ser anulado esta (a liquidação) não enfermaria de vício algum.

No entanto se o acto pressuposto ou preparatório vier a ser anulado a liquidação sendo um acto subsequente daquele tem de ser anulada.

Isto era o que se devia ter feito no caso em apreço e não se fez.

Se ainda não houvesse decorrido o prazo de caducidade de 5 anos nada obstará a que a Administração Fiscal praticasse novo acto de fixação da matéria colectável, inscrevesse o imposto para lançamento e procedesse à liquidação.

O que nunca se poderia fazer é praticar um acto novo, expurgado dos vícios que o acto anulado tinha, e fazer crer que esse acto (novo) praticado posteriormente se insere no procedimento que se havia realizado antes.

Ou seja, neste caso – que é o que parece que a Administração Fiscal

e a sentença recorrida sustentam – o acto pressuposto ou preparatório é praticado 3 anos depois da liquidação e fica tudo sanado sem que se possa invocar a caducidade da liquidação porque essa tinha sido feita em tempo.

É precisamente contra esta situação que o citado Acórdão do Tribunal Superior de Justiça de Macau decidiu em 18.11.1998.

No caso em apreço a Administração Fiscal em resposta ao requerimento da Recorrente, nada disse quanto à anulação da liquidação de 2016 e devolução do imposto, praticando um acto de fixação da matéria colectável para além dos 5 anos do prazo de caducidade da liquidação, não liquidando imposto e dizendo que a liquidação que subsiste foi a feita anos antes do acto de fixação da matéria colectável.

Ora, este raciocínio viola manifestamente todo o procedimento de liquidação do imposto.

A anulação do acto administrativo implica segundo as regras do direito a anulação de todos os actos subsequentes que dele dependam.

A possibilidade de praticar um novo acto administrativo expurgado dos vícios do anterior que foi anulado, exige que se pratiquem de novo também os actos subsequentes que dele dependem.

No caso dos autos ficámos num limbo em que nada se disse quanto à liquidação anterior, subsequente e decorrente do acto que foi anulado e não se fez nova liquidação decorrente do acto novo.

Outra solução não resta que não seja a de, acompanhando o citado Acórdão do Tribunal Superior de Justiça de Macau, concluir pela caducidade do direito ao procedimento de liquidação por força do disposto no artº 55º do RICR e consequentemente revogar o acto impugnado de fixação

da matéria colectável de imposto complementar sobre o rendimento referente ao exercício de 2012 por violação de lei.

Assim são de proceder as conclusões do recurso 1) a 15) e 16) a 18), sendo de anular a decisão recorrida.

Em sentido idêntico e de onde resulta que a liquidação não pode ter lugar antes de concluído o processo de fixação da matéria colectável se concluiu no Acórdão deste Tribunal de 02.03.2000, Procº 34/2000, consultado em Acórdãos do Tribunal de Segunda Instância da RAEM, Tomo I, de 2000 e no Acórdão de 24.06.2020 processo 327/2020.

Procedendo a invocada caducidade do direito à liquidação e subseqüente anulação do acto impugnado fica prejudicada a invocada apreciação de erro nos pressupostos de facto e de direito do acto impugnado."

Na esteira da jurisprudência transcrita, sem necessidade de mais considerandos, há-de conceder provimento ao recurso, por verificada está a caducidade do direito à liquidação do imposto complementar referente ao exercício de 2009 e, em consequência, ficando prejudicado o conhecimento de demais vícios imputados ao acto.

III) DECISÃO

Face ao exposto, acordam em **conceder provimento** ao recurso jurisdicional interposto pela recorrente A Limited, revogando a sentença recorrida e, em consequência, anulando o acto administrativo impugnado por caducidade do direito à liquidação do imposto complementar referente ao exercício

de 2009.

Sem custas por a recorrida estar isenta.

Registe e notifique.

RAEM, 17 de Dezembro de 2020

Tong Hio Fong

Rui Carlos dos Santos P. Ribeiro

Lai Kin Hong

*

Mai Man Ieng