

Processo n.º 721/2021

(Autos de recurso contencioso)

Relator: Fong Man Chong

Data : 24 de Novembro de 2022

Assuntos:

- Rectificação da declaração apresentada em matéria de imposto complementar de rendimentos

SUMÁRIO:

I – Não obstante o RICR não o prever expressamente, é de admitir que a entrega da declaração pelo contribuinte não preclude a possibilidade de, dentro do prazo, apresentar uma declaração que rectifique ou corrija aquela, para mais ou para menos, devendo a fixação da matéria colectável ser efectuada à luz da declaração substitutiva.

II - Não assim, no entanto, se a declaração de rectificação é apresentada fora do prazo. Nesse caso já o contribuinte não terá a possibilidade de apresentar declaração de rectificação e como tal a Administração Fiscal deve fixar o rendimento com base na declaração apresentada, eventualmente corrigida nos termos previstos no disposto no n.º 1 do artigo 41.º do RICR. Nessa situação,

restará ao contribuinte apresentar reclamação tendente a demonstrar que o erro que plasmou na declaração apresentada e que se reflectiu na fixação do rendimento colectável, em nome do princípio da legalidade fiscal e da verdade material.

III – Perante a reclamação deduzida nestes termos, a Comissão de Revisão tem o dever de apreciar os fundamentos invocados e não pode desatender o pedido alegando simplesmente que o RICR não prevê o regime de rectificação da declaração, sob pena de violar o artigo 41º do RICR, já que a apresentação do pedido de rectificação é também uma forma de fornecer dados complementares ao órgão competente nesta matéria.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 721/2021

(Autos de recurso contencioso)

Data : 24 de Novembro de 2022

Recorrente : A

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

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I – RELATÓRIO

A, Recorrente, devidamente identificada nos autos, discordando do despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, datado de 01/06/2021, veio, em 01/09/2021, interpor o presente recurso contencioso para este TSI, com os fundamentos constantes de fls. 2 a 38, tendo formulado as seguintes conclusões:

A. O presente recurso tem por objecto o acto administrativo praticado pela Entidade Recorrida pelo qual decidiu indeferir o recurso hierárquico necessário interposto pela Recorrente do acto do Senhor Director da Direcção do Serviço de Finanças que, por sua vez, havia rejeitado a reclamação graciosa sobre o acto de indeferimento do requerimento apresentado pela Recorrente em 18 de Setembro de 2020 pelo qual a Recorrente pretendia reagir contra a liquidação (em sentido amplo) do imposto complementar de rendimentos relativa ao exercício de 2019 (o "Acto Recorrido").

B. Os fundamentos do Acto Recorrido constam da Proposta nº

0311/NIC/DISR/RFM/2021, elaborada pelo Senhor Chefe de Repartição de Finanças e, bem assim, do Parecer do Exmo Senhor Director da DSF de 12 de Abril de 2021 que não se debruçam sobre qualquer dos fundamentos do recurso hierárquico necessário apresentado, limitando-se a referir uma cronologia dos factos processuais relevantes e a repetir o mesmo fundamento do acto que constituía objecto do Recurso Hierárquico, ou seja, de que o conhecimento do Recurso Hierárquico estaria prejudicado pela decisão da Comissão de Revisão de 03 de Dezembro de 2020.

C. Tal circunstância resulta naturalmente do facto de que a Proposta e o Parecer terem sido elaborados, respectivamente, pelo Senhor Chefe de Repartição de Finanças e Director da DSF que são, respectivamente, participante e autor do acto que tinha sido objecto do recurso hierárquico. Independentemente de a tal circunstância corresponder um vício de procedimento, designadamente por violação do disposto no artigo 46º, nº 1, al. g) do Código do Procedimento Administrativo, a instrução da decisão do recurso hierárquico exclusivamente com base num parecer do autor do acto recorrido e de um seu subordinado que havia participado nesse mesmo acto não pode deixar de ser vista como uma prática capaz de comprometer a imparcialidade da Administração e a confiança que os particulares devem ter nos meios de impugnação graciosa e reflecte-se, como se viu supra, na qualidade da fundamentação do Acto Recorrido

D. Com efeito, nada é mais falso que o fundamento do Acto Recorrido: os presentes autos têm por objecto as pretensões da Recorrente constantes do Requerimento Inicial apresentado em dia 18 de Setembro de 2020 e sobre o mesmo nunca a Comissão de Revisão se pronunciou nem, de outro modo, proferiu qualquer decisão que pudesse prejudicar os seu conhecimento. E, como tal, o Acto Recorrido lavra em erro manifesto, de facto e de direito, sobre os seus pressupostos, o que importa necessariamente a sua anulação, o que desde já, como a final, se requer.

Senão vejamos:

E. O poder de tributar conferido à RAEM está territorial mente limitado por dois critérios de conexão territorial fixados pelo RICR:

a) O critério da residência ou sede do sujeito passivo, quando seja localizada na RAEM,

para os rendimentos auferidos em qualquer parte do mundo; e

b) O critério do local onde o rendimento é produzido, para os rendimentos da actividade industrial ou comercial auferidos na RAEM, no caso dos sujeitos que não tenham aqui sede ou residência.

F. A Recorrente não tem sede (nem estabelecimento estável) situado na RAEM, pelo que a respectiva tributação segundo o princípio da residência ou sede está absolutamente excluída, pelo que para se considerarem auferidos (e tributáveis) em Macau, os rendimentos imputados à Recorrente referente são exercício de 2019 teriam que ter sido produzidos aqui, o que não foi o caso, pelas razões expostas supra.

G. No entanto, lavrando em erro sobre tais normas e as suas obrigações declarativas, a Recorrente apresentou junto da DSF a Declaração M/1, indicando ter auferido o montante de MOP\$20,886,919.97 (vinte milhões, oitocentas e oitenta e seis mil, novecentas e dezanove Patacas e noventa e sete avos) a título de resultados relativos ao exercício de 2019, por achar - erradamente - que a tal estaria legalmente obrigada.

H. Na sequência da notificação do conhecimento de cobrança de modelo M/6, a Recorrente, tendo-se apercebido do erro que havia incorrido e das consequências que o mesmo representaria, apresentou o Requerimento Inicial em 18 de Setembro de 2021 (cf. documento nº 7, junto supra), reconhecendo o seu erro no preenchimento e apresentação da referida Declaração M/1 e no qual pediu o que ora se cita para facilidade de referência por V. Exas:

"Nestes e nos mais em Direito se requer a V. Exa. que o Rendimento Declarado e o rendimento colectável sejam objecto de rectificação com base no Doc. 5 em anexo, cancelando-se o Conhecimento de Cobrança e o respectivo aviso de Modelo M/5.

(Fim de citação - cfr. Doc. 7, junto supra - destaques da responsabilidade da Recorrente)

I. Por despacho de 12 de Outubro de 2020, o Senhor Director da DSF indeferiu tal pretensão com base em dois fundamentos: (i) por um lado, por considerar que não existia qualquer mecanismo legal que permitisse aos contribuintes rectificarem as suas declarações de rendimentos;

e, (ii) por outro lado, por entender que o meio procedimental adequado para a Recorrente reagir teria sido a Reclamação para a Comissão de Revisão.

J. A Recorrente não se pode conformar com tal decisão, desde logo porque o ordenamento jurídico da RAEM prevê várias normas, quer normas especificamente fiscais, quer as normas do procedimento administrativo geral que permitem à Administração proceder à rectificação, quer das declarações dos contribuintes, quer dos actos de lançamento liquidação e cobrança, designadamente:

(i) O n.º 1 do artigo 41º do RICR, que permite que as declarações apresentadas pelos contribuintes sejam corrigidas, *ex officio*, pela Repartição de Finanças, em face de outros elementos de que se disponha, como sejam os que lhe foram facultados pela Recorrente por via do Requerimento Inicia;

(ii) O n.º 1 do artigo 54º do RICR, que determina que, "*verificando-se que na liquidação houve omissões ou se cometeram erros de facto ou de direito, de que resultaram prejuízos quer para a Fazenda Pública quer para o contribuinte, a Repartição de Finanças suprirá a falta mediante liquidação adicional ou anulação". Com efeito, o termo liquidação, em sentido amplo, abrange, (*sic*) o conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto¹ e, como tal, compreende todas (*sic*) as operações administrativas do lançamento e liquidação em sentido restrito ou liquidação propriamente dita² sendo este o âmbito normativo tido em vista pela referida norma.*

(iii) O artigo 78º, n.º 2 do CPA, aplicável *in vi* o disposto no art. 2º, n.º 6 do CPA, que faz impender sobre os órgãos administrativos um dever de *suprir as deficiências dos requerimentos de modo a evitar que os interessados sofram prejuízos por virtude de simples irregularidades ou de mera imperfeição na formulação dos seus pedidos*, devendo para este efeito, entender-se declaração modelo M/1 prevista no artigo 10.º do RICR, para os mesmos efeitos, como um

¹ Cf. José Casalta Nabais, *in* "Direito Fiscal", 2ª edição, Almedina, p. 304.

² Cf. José Hermínio Rato Raínha, *in* "Impostos de Macau", Textos Jurídicos, Universidade de Macau, Faculdade de Direito, Fundação Macau, 1998, pág. 123.

requerimento inicial, porquanto se trata da declaração oficial que dá início ao procedimento administrativo tendente ao lançamento, liquidação e cobrança de imposto complementar de rendimentos em Macau.

(iv) Mas ainda que tais normas não existissem, a Recorrente sempre teria que ser admitida a rectificar a sua declaração de rendimentos ao abrigo dos princípios da desburocratização e eficiência, do respeito pelos direitos e interesses dos particulares, da colaboração, da decisão e da boa-fé, consagrados nos artigos 4º, 8º, 9º, 11º e 12º do CPA.

K. Absolutamente descabida e impensável é a hipótese que tem vindo a ser pugnada pela Administração, que é a de que um erro cometido pelo contribuinte na sua declaração de rendimentos não ser passível de rectificação, tornando-se irreversível, e podendo dar lugar, em última análise, ao pagamento de um imposto que não é devido, por e simplesmente pelo facto da letra do RICR não descrever de forma expressa um procedimento tendente à sua eliminação.

L. Mas, por outro lado, ainda que se devesse entender que o meio adequado para dar forma à pretensão da Recorrente seria aquela reclamação para a Comissão de Revisão, o Requerimento apresentado pela Recorrente em 18 de Setembro de 2021 não poderia deixar de ser tramitado como tal.

M. Se é verdade que aquando da apresentação do Requerimento Inicial, a Recorrente não lhe chamou formalmente reclamação, não deixa de ser verdade que o sentido do Requerimento Inicial e o pedido a final apresentado se dirigiam expressamente à correcção do rendimento fixado, o qual, porém, pressupunha, naturalmente, a rectificação da declaração de rendimentos apresentada e com base na qual foi fixado o rendimento colectável. Por outras palavras, o Requerimento Inicial manifesta inequivocamente uma pretensão de impugnação do rendimento colectável fixado, na medida em que o mesmo assentava num erro de facto e de direito, pressuposto da sua fixação, resultante da Declaração M/1 por si apresentada, e com base no qual tiveram lugar as operações seguintes, de liquidação *strictu sensu*, realização de deduções à colecta e cobrança.

N. O sentido e objecto do Requerimento Inicial são aferidos pelo conteúdo

prático-jurídico do efeitos pretendidos, independentemente da respectiva designação formal, sendo absolutamente inquestionável que a Recorrente manifestou uma pretensão de ver alterado o acto que fixou o rendimento colectável, a qual se mostrava perfeitamente tempestiva e, nos termos do disposto no artigo 44º, n.º 3, do RICR, tem efeito suspensivo do procedimento, impedindo, por isso, os actos subsequentes de liquidação e cobrança do imposto.

O. A tal não obsta o facto de o Requerimento Inicial ter sido dirigido ao Chefe da Repartição de Finanças. Caso este se tivesse simplesmente considerado incompetente por tal apreciação caber nas competências exclusivas da Comissão de Revisão, **sempre aquela impugnação deveria ter sido remetida para este órgão, a título oficioso, ao abrigo do artigo 36º, n.º 1 (ex vi do artigo 2º, n.º 6) do CPA.** Com efeito, se este não fosse o órgão indicado para decidir a questão, deveria ou remeter o Requerimento Inicial para a Comissão de Revisão ou notificara Recorrente para o fazer, consoante qualificasse o seu erro como desculpável ou indesculpável, para o que, neste último caso, teria que o fazer no prazo de 48 horas, nos termos do 36º, n.º 2 do CPA, o que, não fez.

P. Em qualquer caso, caso a Entidade Recorrida entendesse que o Requerimento Inicial padecia de qualquer irregularidade formal que não pudesse ser suprida oficiosamente, sempre deveria ter notificado a Recorrente para suprir tais irregularidades, nos termos dos artigos 78º, 8º e 12º do CPA e nunca rejeitando o conhecimento do Requerimento Inicial apresentado. E assim, o Acto Recorrido mostra-se manifestamente errado na sua fundamentação, com o que sempre teria que ser apreciada de mérito a pretensão da Recorrente de não ser tributada por rendimentos que não auferiu na RAEM.

Q. Assim, o Acto Recorrido, ao recusar sequer conhecer o mérito pedido apresentado pela Recorrente, não só não tem qualquer fundamento legal, como constitui violação crassa dos princípios da justiça, da boa fé, da decisão e da desburocratização e eficiência, consagrados nos artigos 7º, 11º e 12º do CPA.

R. E, contrariamente ao que afirma o Acto Recorrido, tal pretensão não é prejudicada pela Deliberação da Comissão de Revisão de 03 de Dezembro de 2020. Tal entendimento lavra

num duplo equívoco: (i) por um lado, porque desatende aos vários meios procedimentais que permitem à Administração proceder à correcção da liquidação do imposto (em sentido amplo); e (ii) por outro lado, porque ignora por completo os próprios fundamentos do referido Recurso Hierárquico, entre os quais, o facto de o Requerimento Inicial dever, caso fosse esse o meio a seguir, ser atendido como a reclamação contra aquela fixação, e, como tal, ser remetido à entidade competente para a sua apreciação nos termos do disposto no artigo 36º do CPA.

S. Com efeito e como se viu *supra*, a reclamação para a comissão de revisão foi apresentada autónoma e cumulativamente com o Requerimento Inicial apresentado em 18 de Setembro de 2020 e foi indeferida pela Comissão de Revisão com fundamento em extemporaneidade, em manifesta desconsideração do disposto no artigo 75º, al c) do CPA.

T. Como tal, nunca a Comissão de Revisão se pronunciou sobre o Requerimento inicial apresentado em 18 de Setembro de 2020 nem, de outro modo aprecia o fundo da questão.

U. Ao invés, o presente recurso contencioso é que se apresenta prejudicial relativamente à deliberação da Comissão de Revisão, na medida em que da respectiva procedência resultaria que o Requerimento apresentado pela Recorrente em 18 de Setembro de 2020 teria sido admitido ou, pelo menos, remetido à Comissão de Revisão como reclamação contra a fixação da matéria colectável, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 44º do RICR. Tal reclamação teria, assim, como data de apresentação o dia 18 de Setembro de 2020, estando, por isso, inquestionavelmente dentro do prazo para a respectiva apresentação.

V. É, por isso evidente o equívoco em que lavra o Acto Recorrido, naturalmente influenciado pelo Parecer e Proposta de decisão que instruem, mas nem por isso menos ferido de ilegalidade, por erro nos respectivos pressupostos de facto e direito, o que deverá determinar a sua anulação, o que desde já, como a final, se requer.

*

Citada a Entidade Recorrida, o Senhor Secretário para a Economia e Finanças veio contestar o recurso com os fundamentos constantes

de fls. 184 a 194, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. O presente recurso tem por objecto o despacho do SEF de 7 de Janeiro de 2021, exarado na Proposta n.º 111/DAIJ/2020, que decidiu manter a decisão de indeferimento do pedido de rectificação da declaração de rendimentos apresentada pela Recorrente com fundamento da mesma não ser admissível em sede de ICR e do procedimento tributário ter seguido os respectivos trâmites.

II. O Recorrente pretende a anulação do acto praticado pelo SEF, alegando que aquele pedido de rectificação deve ser admitido e que consubstancia um meio impugnatório do rendimento colectável fixado pela administração tributária.

III. O RICR não admite a rectificação de declarações de rendimentos dos contribuintes como seja a entrega de uma nova declaração de rendimentos como é pretensão da Recorrente.

IV. No procedimento tributário os contribuintes podem reclamar e apresentar todos os elementos que entendam necessários para alteração ou revisão do rendimento colectável em sede de reclamação necessária para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar.

V. A fixação do rendimento colectável da Recorrente foi determinada com os elementos constantes do processo administrativo da Recorrente nomeadamente as respectivas declarações em sede de ICR e de Contribuição Industrial (fls 162 do PA).

VI. A Recorrente apresentou um pedido de rectificação e solicitou a entrega de uma nova declaração a 18 de Setembro de 2020 e apresentou reclamação para a CRICR a 16 de Novembro de 2020 (extemporânea) conforme os factos descritos na presente peça e decidido em sede de contencioso fiscal sob o Proc. n.º 3006/21-CF do TA, pelo que o despacho do SEF deve manter-se.

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o douto parecer de fls. 255 a 258, pugnando pelo improvimento do recurso.

*

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpra analisar e decidir.

* * *

II – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

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

O processo é o próprio e não há nulidades.

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

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

* * *

III – FACTOS

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

- Na sequência do indeferimento do pedido de rectificação apresentado pelo Recorrente, este interpôs o competente recurso hierárquico necessário para a Entidade Recorrida, tendo esta proferido o seguinte despacho que contém os elementos relevantes para a decisão da causa:

Assunto: Recurso hierárquico necessário - Pedido de rectificação da Declaração do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B (Modelo M/1), referente ao exercício de 2019

Sobre o assunto em epígrafe mencionado, considerando que a reclamação sobre a

fixação de rendimento é da competência da Comissão de Revisão, e tendo o caso em questão indeferido pela mesma Comissão, pelo presente, comunico a V. Ex.^a que, conforme o despacho do Sr. **Secretário para a Economia e Finanças** de 01/06/2021, exarado na proposta n.º 0311/NIC/DISR/RFM/2021, foi indeferido o recurso hierárquico necessário interposto, em relação ao pedido de rectificação do valor de rendimento declarado na Declaração do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B (Modelo M/1), referente ao exercício de 2019.

No caso de V. Ex.^a não concordar com o acto administrativo em apreço, cabe, o recurso contencioso, a interpor para o Tribunal de Segunda Instância da Região Administrativa Especial de Macau, no prazo de 2 meses a contar do 5.º dia posterior ao do registo postal desta notificação, nos termos do disposto no parágrafo (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 no artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, e no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março.

Para qualquer informação complementar, por favor contactar os funcionários desta Direcção de Serviços, Sr.^a Chan e Sr. Ley do "Núcleo do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B e Contribuição Industrial" (telefone n.º ... e ...).

Com os melhores cumprimentos

Pelo Director dos Serviços

O Chefe da Repartição de Finanças de Macau,

* * *

IV – FUNDAMENTOS

A propósito das questões suscitadas pelo Recorrente, o Digno. Magistrado do MP junto deste TSI teceu as seguintes doutes considerações:

“(…)

Nestes autos, a recorrente solicitou a anulação do despacho exarado pelo Exmo. Sr. SEF na Proposta n.º0311/NIC/DISR/RFM/2021 (doc. de fls.43 a 47 dos autos, cujo conteúdo se aqui

por integralmente reproduzido), declarando: Concordo com a proposta, julgo que seja desatendido o recurso apresentado.

*

1. Ora, a supramencionada Proposta e o Parecer aí lançado pelo Exmo. Sr. Director da DSF dão a entender que o único fundamento do despacho *in quaestio* consiste simplesmente em a Comissão de Revisão ter já deliberado em desatender a Reclamação da ora recorrente contra a avaliação do rendimento colectável do exercício de 2019 dela.

Daí resulta que não constitui fundamento desse despacho o argumento invocado na Proposta n.º0910/NIC/DISR/RFM/2021 (doc. de fls.148 a 150 do P.A.), no sentido de não haver norma legal que permita a alteração dos dados constantes da Declaração M/1 do Grupo B apresentada (另由於沒有法律依據允許更改已申報所得補充稅 B 組 M/1 格式收益申報書的資料). O que implica que tal argumento é estanque e isolado do despacho recorrido e, por isso, não consegue produzir efeito invalidante ao mesmo.

Sendo assim e com todo o respeito pela opinião diversa, parece-nos que são irrelevantes e inócuas as críticas da recorrente no que respeitem ao sobredito argumento (另由於沒有法律依據允許更改已申報所得補充稅 B 組 M/1 格式收益申報書的資料), não obstante a que, na nossa óptica, à luz do princípio da justiça, o n.º1 do art.54.º do RICR deva ser interpretado no sentido de que são sanáveis, oficiosamente ou a requerimento do contribuinte, os erros cometidos por ele ao preencher a Declaração M/1.

*

2. Bem, a recorrente dirigiu, em 18/09/2020, a Chefe da Repartição da Finanças de Macau um requerimento subscrito pelo ilustre advogado X (doc. de fls.51 a 54 dos autos), pedindo àquele chefe a rectificação do Rendimento Declarado e, conseqüentemente, a emissão da nova fixação do rendimento colectável com base no Doc. 5 em anexo, o cancelamento do Conhecimento de Cobrança e respectivo aviso de M/5.

2.1. Bem, o n.º3 do art.76.º do Código de Processo Tributário (de Portugal) aprovado pelo D.L. n.º154/91 dizia: Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes,

estas pode ser substituídas até à liquidação, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber.

É verdade que no ordenamento jurídico da RAEM não se vislumbra preceito idêntico ao citado *supra*. No entanto, à luz do art.44.º do RICR, a fixação do rendimento colectável pela Comissão de Fixação pode ser impugnada perante a Comissão de Revisão, com efeito suspensivo e dentro do prazo de 20 dias sobre a data do registo do aviso postal.

E convém destacar que em bom rigor, a impugnação prevista neste art.44.º tem a natureza e substrato de recurso hierárquico impróprio necessário (art.163.º, n.º1, do CPA), pese embora seja incorrectamente denominada de "reclamação" pelo legislador. Assim e nos termos do disposto nos n.º1 do art.156.º e n.º3 do art.163.º do CPA, os contribuintes quem pretendam lançar mão à impugnação de acordo com art.44.º do RICR ficam sujeitos a ónus de expor todos os fundamentos na sua "reclamação".

Inculca a sábia doutrina (Alfredo José de Sousa, José da Silva Paixão: Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, Almeida 2ª ed., p.159, sublinhas nossas): Se, porventura, a nova declaração corrigir erros da primeira, de molde a implicar a *anulação parcial* do imposto já liquidado, a sua apresentação só revelará se for integrada numa reclamação graciosa da liquidação.

Ponderando tudo isto e dado que, no nosso prisma, podem ser fundamento da reclamação consagrada no art.44.º do RICR os erros de facto e de direito cometidos por contribuintes do Grupo-B ao preencher as Declarações M/1, inclinamos a inferir que a rectificação destes erros deve ser pedida à Comissão de Fixação ou, caso estes erros sejam detectados após a decisão dela, à Comissão de Revisão na sua reclamação.

2.2. Note-se que em 31/03/2020, a recorrente apresentou conscientemente a Declaração M/1 do Grupo-B (doc. de fls.2 do P.A.). Assim e ao abrigo do n.º2 do art.36.º do RICR, compete à Comissão de Fixação determinar o rendimento colectável dela, e cabe-lhe igualmente a competência para apreciar o sobredito pedido da rectificação do Rendimento Declarado.

Daí flui que o requerimento dirigido ao Chefe da Repartição da Finanças de Macau pela recorrente em 18/09/2020 incorre no manifesto erro sobre competência, dado que tanto esse

Chefe como o Director da DSF são incompetentes para apreciar o referido pedido de rectificação.

Nesta medida, e ressalvado elevado respeito pelo melhor entendimento em sentido diverso, afigura-se-nos que o sobredito requerimento de 18/09/2020 não tem virtude de substituir a reclamação contemplada no art.44.º do RICR, nem se pode equiparar ou equivaler à mesma. O que implica naturalmente que recebendo a notificação do rendimento colectável fixado pela Comissão de Fixação (doc. de fls.79 a 81 dos autos), a recorrente devia deduzir atempadamente a reclamação perante a Comissão de Revisão.

2.3. Analisando comparativamente o requerimento de 18/09/2020 e a Reclamação dirigida à Comissão de Revisão (docs. de fls.51 a 54 e 82 a 95 dos autos), colhemos que os fundamentos invocados na Reclamação englobam e incluem os arrogados no requerimento.

Acontece que a Comissão de Revisão tomou deliberação (doc. de fls.97 dos autos, que se dá aqui por reproduzida), que se consubstancia em não pronunciar sobre o mérito dessa Reclamação. Bem vistas as coisas, tal deliberação denota a posição implícita de desatender o requerimento de 18/09/2020 que foi aludido no art.3.º da mesma Reclamação.

Tendo em vista a incompetência do Chefe da Repartição da Finanças de Macau e do Director da DSF, bem como a sobredita deliberação da Comissão de Revisão (doc. de fls.97 dos autos), inclinamos a concluir que é legal e irrefutável o despacho recorrido que, recorde-se, traduz em desatender o recurso hierárquico necessário por caber a competência à Comissão de Revisão e esta ter já desatender a Reclamação (cfr. fls.43 dos autos).

*

3. Ora, o requerimento de 18/09/2020, a Reclamação apresentada à Comissão de Revisão e a petição – estes três constatam, clara e concludentemente, que o “erro” reiterado pela recorrente não incide no *quantum* do valor de 1,985,568.00 euros correspondente a MOP\$20,886,919.97 (cfr. alínea 2) do art.15.º da petição), mas incide na natureza jurídica deste montante.

Dito precisamente, a recorrente vem insistindo em arrogar que tal valor não foi auferido em Macau e, conseqüentemente, não fica sujeito ao imposto complementar de

rendimento de Macau, argumentando (vide. art.45.º da petição inicial): A Recorrente limitou-se portanto a prestar serviços de design de interiores no local do seu domicílio fiscal e sede efectiva, sem nunca se ter deslocado ou realizado qualquer actividade na RAEM, pelo que as obrigações decorrentes do contrato de prestação de serviços que esteve na origem do rendimento colectável foram integralmente cumpridas a partir da sua sede e escritórios localizados no Reino Unido e não na RAEM, tendo a respectiva contrapartida económica sido igualmente auferida naquela jurisdição.

Tais argumentos impõem realçar que o dito valor de €1,985,568.00 tem por única fonte a relação jurídica que se consubstancia em ela ter sido contratada pela sociedade X Limited para prestar serviço de elaborar o projecto de design de interiores do complexo turístico e hoteleiro denominado "The X" localizado na RAEM.

Na boa verdade, o valor de €1,985,568.00 foi pago pela sociedade X Limited à recorrente a título de honorário e contraprestação do projecto de design *supra* aludido. Daí que se explica e compreende porque todos os "invoices" foram propositadamente endereçados pela recorrente para a sociedade X Limited (docs. de fls.6 a 22 do P.A.).

Não há mínima dúvida de que o hotel "The X" se localiza na RAEM e, como se sabe, a X Limited é sociedade local e uma das concessionárias da exploração do jogo de fortuna e azar, e é esta quem pagou, em prestação faseadas, o valor de €1,985,568.00 referido.

Sem embargo do devido e elevado respeito pelo melhor entendimento diverso, inclinamos a colher que a fonte do valor de €1,985,568.00 se localiza efectivamente na RAEM, e este valor tem de ser qualificado no rendimento auferido na RAEM pela recorrente, pelo que a sua Declaração M/1 não padece do erro por si reiteradamente arrogado, e tal erro resulta da sua errada interpretação do preceito no art.2.º do RICR, e nesta exacta medida, ela não tem direito à peticionada rectificação e à restituição da colecta já paga do imposto complementar do rendimento.

Assevera a jurisprudência mais autorizada (cfr. Acórdão do TUI no Processo n.º10/2007): se, em recurso contencioso de anulação, o interessado não tem o direito que se arroga, o Tribunal, por força do princípio do aproveitamento dos actos administrativos proferidos no uso de

poderes vinculados – segundo o qual não se deve invalidar o acto administrativo, apesar do vício de violação de lei constatado, se o sentido da decisão do acto for aquele que o bom direito imporia – deve negar provimento ao recurso contencioso, ainda que o acto administrativo tivesse aplicado mal a lei ou tivesse invocado normas legais ou regulamentares inaplicáveis.

Tudo isto leva-nos a entender que são insignificantes os eventuais vícios e/ou irregularidades cometidos pela Administração Fiscal, dado que, como se apontou acima, a recorrente não tem direito à peticionada rectificação e à restituição da colecta já paga do imposto complementar do rendimento, e são vinculadas tanto a fixação do rendimento colectável dela e a liquidação operadas pela Administração Fiscal.

Por todo o exposto acima, somos do parecer da improcedência do presente recurso contencioso.”

*

Quid Juris?

Ora, numa situação semelhante (ou idêntica) (*Processo n.º 2794/18-CF*) que foi julgada pelo Tribunal Administrativo, em que foi apresentado pelo MP o parecer com o seguinte teor:

“(…)

Na verdade, a entrega da declaração pelo contribuinte não preclui a possibilidade de, dentro do prazo, apresentar uma declaração que rectifique ou corrija aquela, para mais ou para menos, devendo a fixação da matéria colectável ser efectuada à luz da declaração substitutiva. Não assim, no entanto, se a declaração de rectificação é apresentada fora do prazo. Nesse caso já o contribuinte não terá a possibilidade de apresentar declaração de rectificação e como tal a Administração Fiscal deve fixar o rendimento com base na declaração apresentada, eventualmente

corrigida nos termos previstos no disposto no n.º 1 do artigo 41.º do RICR. Nessa situação, restará ao contribuinte apresentar reclamação tendente a demonstrar que o erro que plasmou na declaração apresentada e que se reflectiu na fixação do rendimento colectável.

Foi o que sucedeu no caso vertente. A ora Recorrente reclamou para a Comissão de Revisão da fixação da matéria colectável, juntando, do mesmo passo, uma declaração rectificativa que, como dissemos, é irrelevante enquanto declaração mas pertinente enquanto alegação da existência de erro na fixação da matéria colectável.

(...)

O ónus da prova da existência do erro na sua própria declaração cabe ao contribuinte, por se tratar de matéria com relevância extintiva ou modificativa (dependendo da extensão do erro) do direito da Administração Fiscal.

Assim, faltando a prova de que a declaração da ora Recorrente que serviu de base à fixação da matéria colectável estava ferida de erro que tenha contaminado essa fixação que naquela declaração se baseou, também nesta parte o recurso deverá, parece-nos, improceder.

(...)”.

Este raciocínio vale, *mutatis mutandis*, para o caso em análise.

Ora, no caso:

1) – Discute-se se a Administração Fiscal, no caso, a respectiva Comissão de Comissão, **tem ou não o dever de tomar uma decisão em conformidade com a realidade factual verdadeira em nome do princípio da verdade material?** Sendo certo que ela está vinculada ao *princípio da legalidade fiscal*.

Desde que o contribuinte apresentou provas idóneas, a

Administração Fiscal tem o dever de apreciá-las e proferir a respectiva decisão em conformidade, não pode alegar simplesmente que o regime do Imposto Complementar de Rendimentos não prevê a rectificação. O que está em causa não só rectificar os dados, mas sim exercer o poder tributário, que deve ter por base uma realidade factual verdadeira e não uma suposição.

2) – Em segundo lugar, se noutras circunstâncias em que a Administração Fiscal, perante os dados apresentados pelos contribuintes, chega à conclusão de que tais dados não correspondem à verdade, pode e tem a obrigação de a alterar, não se percebe porque nesta situação, perante a nova declaração apresentada, a Administração Fiscal não tem a obrigação de apreciar e proferir a decisão em conformidade, já que para desatender o pedido do contribuinte, a Administração Fiscal deve indicar concretamente com que base factual é que não aceita a justificação apresentada, e não simplesmente alegar a ausência do regime positivo de rectificação.

3) - O artigo 41º do RICR prevê:

(Fixação do rendimento colectável)

1. A fixação do rendimento colectável será feita, sem prejuízo do disposto nos artigos 19.º a 35.º e 36.º, n.º 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.*

2. A decisão que fixar rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte, deve ser fundamentada.

Interpretada extensivamente a norma em causa, quando o Recorrente formulou o pedido de rectificação, estava também a fornecer informações úteis para a Administração Fiscal para que esta exercite correctamente o seu poder tributário. Uma coisa é chegar à conclusão de que os fundamentos invocados não são suficientes para sustentar uma alteração da decisão, outra é invocar simplesmente a inexistência dum regime próprio de rectificação no regime do RICR, foi o que a Comissão de Revisão que fez no caso em apreço. O que demonstra, claramente, a falta de analisar os fundamentos invocados pela Recorrente em sede da reclamação.

4) – Em terceiro lugar, em Portugal, prevê-se a possibilidade de *declaração substitutiva do contribuinte*, um regime mais maduro, na RAEM a não previsão de tal declaração como um acto autónomo não significa que não pode haver lugar a rectificar os dados apresentados, uma vez que, realça-se, está em causa o exercício do poder tributário e não só em causa os dados apresentados pela contribuinte.

5) – É certo que ficou provado que, em 31/03/2020, a recorrente apresentou a Declaração M/1 do Grupo-B (doc. de fls.2 do P.A.), assim, ao abrigo do n.º2 do art.36.º do RICR, compete à Comissão de Fixação determinar o rendimento colectável dela, e cabe-lhe igualmente a competência para apreciar o sobredito pedido da rectificação do rendimento declarado, o Chefe e da Repartição da Finanças de Macau e o Director dos SF são incompetentes para apreciar o referido pedido de rectificação, **não é menos certo que, por força do disposto no artigo 36º do CPA, o requerimento deve ser officiosamente remetido ao órgão competente para decidir. Não foi dado cumprimento ao citado artigo.**

6) - Pelo que, verificando-se os vícios resultantes da violação dos

artigos 11º e e também o artigo 41º do RICR, é de anular a decisão recorrida, julgando-se assim procedente o recurso interposto pela Recorrente.

*

Síntese conclusiva:

I – Não obstante o RICR não o prever expressamente, é de admitir que a entrega da declaração pelo contribuinte não preclude a possibilidade de, dentro do prazo, apresentar uma declaração que rectifique ou corrija aquela, para mais ou para menos, devendo a fixação da matéria colectável ser efectuada à luz da declaração substitutiva.

II - Não assim, no entanto, se a declaração de rectificação é apresentada fora do prazo. Nesse caso já o contribuinte não terá a possibilidade de apresentar declaração de rectificação e como tal a Administração Fiscal deve fixar o rendimento com base na declaração apresentada, eventualmente corrigida nos termos previstos no disposto no n.º 1 do artigo 41.º do RICR. Nessa situação, restará ao contribuinte apresentar reclamação tendente a demonstrar que o erro que plasmou na declaração apresentada e que se reflectiu na fixação do rendimento colectável, em nome do princípio da legalidade fiscal e da verdade material.

III – Perante a reclamação deduzida nestes termos, a Comissão de Revisão tem o dever de apreciar os fundamentos invocados e não pode desatender o pedido alegando simplesmente que o RICR não prevê o regime de rectificação da declaração, sob pena de violar o artigo 41º do RICR, já que a apresentação do pedido de rectificação é também uma forma de fornecer dados complementares ao órgão competente nesta matéria.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

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

*

Sem custas por isenção subjectiva.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 24 de Novembro de 2022.

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

Tong Hio Fong

Mai Man Ieng