

Processo n.º 704/2025 (Autos de Recurso Jurisdicional em Matéria Administrativa)

Decisão recorrida proferida no processo n.º TA-23-3129-CFL

Relator: Jerónimo A. Gonçalves Santos

Data: 09 de Julho de 2026

Descritores:

- Imposto Complementar de Rendimentos.
- Omissão ao lançamento.
- Métodos indiciários de determinação da matéria colectável.

Jerónimo Alberto Gonçalves Santos

Processo nº 704/2025

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

Recorrida: **A, Lda. (A 有限公司)**

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da RAEM

I – RELATÓRIO.

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças, por entender que houve rendimentos do exercício de 2018 da A, Limitada que não tinham sido considerados para efeitos do lançamento que havia sido feito do respectivo Imposto Complementar de Rendimentos, procedeu a nova fixação do rendimento colectável do mesmo exercício daquela sociedade comercial e, por recurso a método indiciário, decidiu fixar em MOP3.502.400,00 o rendimento colectável em causa.

A referida sociedade comercial reclamou dessa nova fixação de rendimento colectável para a referida Comissão de Revisão.

Tendo a reclamação sido indeferida por deliberação desta Comissão de 10/11/2022, interpôs a reclamante recurso contencioso no Tribunal Administrativo invocando contra a deliberação de indeferimento violação do dever de fundamentação, violação do princípio da boa-fé, violação do dever de inquisitório e violação do disposto no art. 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) quanto a agravação da colecta por custas.

A recorrida contenciosa “Comissão de Revisão” contestou e, entre o mais, por excepção, invocou a irrecorribilidade da deliberação de indeferimento da reclamação dizendo que a reclamação em causa era impugnação administrativa necessária e fora apresentada depois de terminado o prazo para o efeito, pelo que

não havia dever de apreciação nem de decisão e, tendo sido apreciada, não é recorrível a decisão que a apreciou.

O recurso contencioso foi decidido por sentença que julgou improcedente a excepção de irrecurribilidade do acto recorrido por entender que a entidade contenciosamente recorrida não demonstrou que enviou “para a residência indicada pela contribuinte” a carta de notificação do acto de nova fixação do rendimento colectável, pelo que não se demonstrou que se tivesse iniciado o prazo para reclamação e, por isso, não pode considerar-se que tal prazo já tinha decorrido quando a reclamação foi apresentada.

A mesma sentença julgou improcedentes os fundamentos do recurso, designadamente a invocada falta de fundamentação do acto contenciosamente recorrido. Porém, quanto a esta questão entendeu que o fundamento do recurso que a recorrente qualificara de falta de fundamentação devia ser qualificado de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito do acto recorrido de fixação da matéria colectável, uma vez que a recorrente não apontava falta de indicação dos motivos do acto impugnado, mas falta de correspondência entre os motivos invocados e a realidade ou falta de bases jurídica e fáctica ao acto recorrido.

Assim considerando, decidiu pela anulação do acto recorrido por entender que:

- o acto recorrido procedeu à nova fixação da matéria colectável considerando que a recorrente contenciosa tinha tido rendimentos de cuja existência que não havia prova suficiente por apenas consistir em dados constantes em base informática resultantes de declaração de outros contribuintes contrárias às declarações da própria recorrente;

- O acto recorrido aplicou incorrectamente o método indiciário de determinação da matéria colectável que fixou, pois que este método releva a taxa média do capital investido e a decisão recorrida atendeu aos rendimentos declarados por outros contribuintes e não ao capital investido.

Não se conformando com a referida sentença, veio a ali recorrida interpor contra ela o presente recurso jurisdicional por considerar que logrou provar os pressupostos de facto onde assentou a fixação da matéria colectável e por considerar

que aplicou correctamente o método indiciário de determinação da matéria colectável que fixou.

Pede a Recorrente que seja revogada a sentença recorrida, mantendo-se o acto recorrido.

A aqui Recorrida apresentou contra-alegações onde concluiu pela improcedência do recurso jurisdicional.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer também no sentido da improcedência do recurso.

Foram colhidos os vistos.

Cumpre, assim, apreciar e decidir.

II – FUNDAMENTAÇÃO.

a) Factos.

Na decisão recorrida foi dada por assente a seguinte factualidade:

- A Recorrente **A, LIMITADA (A 有限公司)** é uma sociedade comercial constituída na RAEM.

- Em 29/3/2019, a ora Recorrente apresentou a Declaração do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo “B”, modelo M/1, relativamente ao ano de 2018, em que consignou, como resultado do exercício, o lucro no valor de MOP\$542.564,00, decorrente da diferença entre os valores declarados de “Vendas e/ou prestações de serviços” – MOP 5.535.211,00 e de “Despesas e custos” – MOP 4.992.647,00 (conforme consta de fls. 1 do processo administrativo).

- Em 30/5/2019, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável relativamente ao exercício de 2018, no valor de MOP542.600,00, e em 8/6/2019, o Director dos Serviços de Finanças liquidou o imposto no valor de MOP 0,00 (conforme consta de fls. 2 a 3 do processo administrativo).

- Depois, foi expedida a notificação da fixação de rendimento por carta subscrita em 10/6/2019, e constava do verso dessa carta de notificação a “decomposição de rendimento colectável”, donde resultava que o montante do rendimento colectável foi fixado com base na declaração da contribuinte ao abrigo do disposto do artigo 19.º, n.ºs 2 e 3 do RICR (conforme consta de fls. 9 e v do processo administrativo).

- Em 8/3/2022, a Direcção dos Serviços de Finanças ao detectar uma discrepância entre os valores de proveito no ano de 2018 declarados pela Recorrente – MOP 5.535.211,00 e o valor extraído da base de dados informáticos – MOP 58.374.019,00 numa

actuação da inspecção, determinou, como tal, iniciar o procedimento destinado à nova fixação da matéria colectável (conforme consta de fls. 22 a 24 do processo administrativo).

- Em 21/4/2022, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável relativamente ao exercício de 2018, no valor de MOP 3.502.400,00 e em 25/4/2022, com base no rendimento fixado, o Director dos Serviços de Finanças liquidou o imposto no valor de MOP 348.288,00 (conforme consta de fls. 25 a 26 do processo administrativo).

- Seguidamente, foi expedida a notificação da fixação de rendimento por carta subscrita em 25/4/2022, registada com o n.º RR010037756MO e constava do verso dessa carta de notificação a “decomposição do rendimento colectável”, donde resultava que o montante do rendimento colectável foi fixado na aplicação da taxa de rentabilidade de 6% sobre dados fornecidos por terceiros, ao abrigo do disposto do artigo 19.º, n.ºs 2 e 3 do RICR (conforme consta de fls. 20 e 21v do processo administrativo).

- Mais tarde, foi expedida a notificação do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos subscrita em 24/5/2022, destinada à cobrança da importância liquidada em MOP 348.288,00 (conforme consta de fls. 19 do processo administrativo).

- Em 4/8/2022, a Direcção dos Serviços de Finanças emitiu à Recorrente a guia n.º 2022-02-900177-5(0), destinada à cobrança da referida quantia, de que esta acusa o recebimento em 26/8/2022 (conforme consta de fls. 63 a 66 dos autos e de fls. 13 do processo administrativo).

- Em 29/8/2022, a Recorrente dirigiu a carta à Entidade recorrida em que solicitou a reapreciação da fixação a matéria colectável referente aos anos de 2017 e 2018 (conforme consta de fls. 13 do processo administrativo).

- A Entidade recorrida, mediante o ofício n.º 15/CRIC/2022 de 30/9/2022, convidou a Recorrente para apresentar os esclarecimentos adicionais sobre o rendimento declarado nos respectivos anos (conforme consta de fls. 8 do processo administrativo).

- Em 28/10/2022, a Recorrente respondeu mediante a carta apresentada com junção dos elementos comprovativos (conforme consta de fls. 4 a 7 do processo administrativo).

- Em 10/11/2022, relativamente ao pedido da Recorrente, a Entidade recorrida tomou deliberação com o seguinte teor:

“Deliberação

<i>Denominação de contribuinte:</i>	<i>A, LIMITADA</i>
<i>N.º de contribuinte:</i>	<i>82662779</i>
<i>Exercício:</i>	<i>2018</i>
<i>N.º de processo:</i>	<i>238864</i>

Analizando a reclamação da contribuinte acima referida, a Comissão de Revisão delibera o seguinte:

1. O rendimento colectável do presente caso foi fixado pela Comissão de Fixação conforme os critérios da fixação da matéria colectável constantes do “Manual da Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B” e os dados constantes do referido Manual tomaram por referência os dados internos do governo relativos aos lucros do respectivo sector. Como por exemplo, os dados da “taxa média de rentabilidade do sector” no Manual da Fixação são os elementos de facto recolhidos pela administração fiscal nas respectivas actividades económicas que constituem os rendimentos do referido sector,

para que os rendimentos colectáveis dos contribuintes do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B possam ser fixados de forma objectiva. Mais considerando o aumento dos custos operacionais por certas dificuldades no ambiente global de exploração comercial em 2018, como a renda, o acréscimo dos salários resultante da escassez de recursos humanos e o aumento dos preços devido à inflação, a **“taxa média de rentabilidade do sector”** do ano de 2018 foi devidamente ajustada;

2. Pelo que, o rendimento colectável do presente processo n.º 238864 foi fixado pela Comissão de Fixação na aplicação da “taxa média de rentabilidade do sector” a que pertence a Contribuinte constante do “Manual da Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B”, que é de 6%, com base no valor total do rendimento da subempreitada da parte terceira no respectivo exercício;

3. A fixação do rendimento colectável acima referida cumpriu plenamente o artigo 19.º, n.º 2 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, sendo aplicáveis os **métodos indiciários** para determinar o rendimento colectável dos contribuintes do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B;

4. É claro que a Contribuinte pode apresentar reclamação contra a referida fixação do rendimento colectável com fundamento em que a mesma é superior ao montante ou valor do ramo de actividade a que se dedica, porém, neste caso, a Contribuinte deve fazer a inversão do ónus da prova para a ilidir;

5. Porém, a reclamação não conseguiu comprovar a perfeição do seu regime contabilístico nem conseguiu revelar expressamente o processamento das referidas contas contabilísticas, pelo que, os fundamentos materiais não são suficientes.

Assim sendo, esta Comissão delibera **indeferir** a presente reclamação, **mantendo-se** o rendimento colectável relativamente ao exercício de 2018 no valor de MOP 3.502.400,00.

Ao abrigo do artigo 47.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, esta Comissão delibera um agravamento da colecta de MOP\$348.288,00 em percentagem de 0,4%.

Ao abrigo dos artigos 68.º, e s.s. do Código do Procedimento Administrativo, notifica-se de que da deliberação da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso de anulação – artigo 80.º, n.º 2 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referido é interposto para o Tribunal Administrativo da Região Administrativa Especial de Macau – artigo 82.º do mesmo Regulamento.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias, contados a partir da data da notificação – artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 2 de Agosto. Nos termos do artigo 76.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, da presente deliberação também cabe a reclamação graciosa a apresentar à Comissão de Revisão, e ao abrigo do artigo 77.º do mesmo Regulamento, o prazo para apresentar a reclamação graciosa é de 15 dias.” (conforme consta de fls. 17v do processo administrativo).

- Em 12/1/2023, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso fiscal.

b) Direito

i – Da recorribilidade.

A recorrente jurisdicional escora a sua tese de irrecurribilidade alegando que a reclamação da fixação do rendimento colectável foi apresentada depois de terminado o prazo legalmente fixado para o efeito, o qual iniciou a respectiva contagem com a notificação legalmente presumida daquela fixação do rendimento colectável feita por via postal à recorrente contenciosa¹.

Resulta do disposto no n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, hoje revogado pela Lei n.º 24/2024 que aprovou o Código Fiscal, que a presunção de notificação se baseia no envio da carta de notificação para a residência indicada pelo contribuinte².

Em face da discussão feita no presente recurso, não carece de análise a conclusão que pertence ao ónus da prova da aqui recorrente jurisdicional a demonstração, enquanto facto base da referida presunção legal de notificação, do envio da carta de notificação de fixação de rendimentos para a residência fornecida pelo contribuinte na sua declaração modelo M/1.

Quer a douda decisão recorrida, quer o posterior doudo parecer do Ministério Público notam que a carta de notificação em causa, que faria iniciar o prazo para reclamar da fixação do rendimento colectável, não foi enviada para a morada fornecida pela ora recorrida jurisdicional na respectiva declaração constante de fls. 1 do processo administrativo apenso. E têm razão, tal como resulta de fls. 1, 20 e 21 do processo administrativo apenso.

Na falta de prova do envio da carta de notificação para a referida residência deve concluir-se que não pode ter-se por provado, ainda que por presunção baseada no envio de carta³, que a “contribuinte” foi notificada e, em consequência, não pode ter-se por assente que já se havia iniciado e decorrido o prazo para reclamar quando a reclamação foi feita.

Não procede, pois, a excepção de irrecurribilidade que se funda no decurso integral do prazo de reclamação antes da apresentação da mesma reclamação.

¹ “Os contribuintes podem, no prazo de 15 dias contados da data da notificação do modelo M/5, reclamar da fixação da matéria colectável para a Comissão de Revisão” – art. 44.º, n.º 2 do RICR.

² “Os avisos ou notificações deverão ser enviados para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição”.

³ “As notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja” – art. 2.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março.

Não procede, pois o recurso nesta parte, devendo manter-se a decisão recorrida na parte em que julgou improcedente a excepção de irrecorribilidade.

Melhor foi detalhado no douto parecer do Ministério Público de fls. 1465 a 1471, pelo que, para que integre a fundamentação desta decisão, aqui se reproduz como segue:

“2. (i) (i.1)

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

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

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

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

(i.2)

A este propósito, na sentença recorrida deu-se como provado o seguinte:

- Em 21/4/2022, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável relativamente ao exercício de 2018, no valor de 3,502,400.00 e em 25/4/2022, com base no rendimento fixado, o Director do Serviço de Finanças liquidou o imposto no valor de MOP 348,288.00.

- Seguidamente, foi expedida a notificação da fixação de rendimento por carta subscrita em 25/4/2022, registada com o n.º RR010037756MO e constava do verso dessa carta de notificação a «decomposição do rendimento colectável», donde resultava que o montante do rendimento colectável foi fixado na aplicação da taxa de rentabilidade de 6% sobre dados fornecidos por terceiros, ao abrigo do disposto no artigo 19.º, n.ºs 2 e 3 do RICR.

Com base nesta factualidade, o Meritíssimo Juiz *a quo* resolveu a questão de direito nos seguintes termos:

«Conforme a recente jurisprudência do Tribunal de Segunda Instância (veja-se o Acórdão no. 798/2023, de 7/3/2024), em matéria da notificação do acto tributário, a Administração tributária está carregada com “o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais”, sendo certo que tal ónus se exige ao ponto de se comprovar o efectivo envio da carta para a residência indicada pelo contribuinte, o qual constitui o ponto de partida da presunção legal consagrada, n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 16/84/M, em conjugação com o disposto no artigo 3.º, n.º 1. Não se basta, portanto, com o mero aviso deixado na caixa postal deste para proceder ao seu levantamento na estação de correios designada.

À luz desse entendimento, é evidente que a Administração no caso dos autos, não logrou provar com os elementos juntos no processo que tivesse efectuado a notificação do acto, com o envio das cartas (e não dos avisos) para a residência indicada pela contribuinte. Aliás, não existe nenhuns factos comprovados a este respeito. Daí, não pode a Administração beneficiar da presunção legal a que se refere no artigo 2.º, n.ºs 3 e 4 do DL n.º 16/84/M.

Uma vez que o acto não notificado é ineficaz em relação ao seu destinatário, e como tal a contagem do prazo legal para reclamação nem sequer iniciou, a apresentação da reclamação em 29/8/2022 foi em tempo.

Assim, pelo que fica dito acima, julga-se improcedente a excepção de irrecorribilidade do acto recorrido».

(i.3)

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

Vejamos.

De acordo com o disposto na norma contida no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, «[a]s notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja».

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

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

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

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

Significa isto, portanto, que a Administração, por isso que tem a seu favor uma presunção legal quanto ao facto atinente ao momento da notificação, que, sabe-se, é indispensável como condição de oponibilidade do acto ao destinatário, não carece de o provar. Cabe-lhe, todavia, a prova do facto que constitui a base da presunção (assim, PAULO PIMENTA, *Processo Civil Declarativo*, Coimbra, 2015, p. 344), a prova de que a carta contendo a fixação de rendimentos foi enviada para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição (no sentido, que parece, aliás, evidente, de que o ónus da prova da efectivação da notificação cabe à Administração, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, volume I, anotado e comentado, Lisboa, 2006, p. 353), uma vez que, sem essa prova, não é possível invocar a seu favor a presunção legal de notificação no quinto dia posterior ao do registo (veja-se, neste sentido, o acórdão do Tribunal de Segunda Instância de 7.03.2024, processo n.º 798/2023).

Da matéria de facto provada resulta que «foi expedida a notificação da fixação de rendimento por carta subscrita em 25/4/2022, registada com o n.º RR10037756MO».

No entanto, confrontando o endereço para o qual foi dirigida essa carta (cfr. fls. 20 e 21 do processo administrativo) e a residência indicada pela Recorrida na declaração de imposto complementar de rendimentos M/1 (constante de fls. 1 do processo administrativo) constata-se que os mesmos não coincidem. Por esta razão, a presunção legal de notificação não opera (segundo cremos, esta matéria, apesar de não constar da factualidade dada como provada na douta sentença recorrida pode, ainda assim, ser objecto de consideração em sede de recurso ao abrigo do disposto na primeira parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 629.º do Código de Processo Civil).

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

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

ii – Do erro de julgamento.

a) – A prova da existência de rendimento omitido ao lançamento do imposto.

A sentença recorrida entendeu que:

- o acto contenciosamente recorrido de nova fixação da matéria colectável pressupunha a prova da existência de rendimentos que haviam sido omitidos ao lançamento que fora feito na primeira fixação daquela matéria colectável:

- não há prova da existência de tais rendimentos, pois que se resume à declaração de outro contribuinte;

- A Administração não logrou demonstrar os pressupostos de que depende a prática do acto contenciosamente recorrido, devendo este ser anulado por violação do art. 55º, nº 2 do RICR.

Neste ponto, crê-se que são clarividentes a recorrente jurisdicional (conclusão XLII das suas alegações de recurso) e o douto parecer do Ministério Público fazendo notar que a prova existente não é apenas a declaração de outro contribuinte declarando que fez pagamentos à recorrente contenciosa que esta não declarou ao lançamento, mas que também a própria recorrente contenciosa admitiu que o seu funcionário responsável pela contabilidade não declarou tudo o que devia ter declarado.

Efectivamente, nos arts. 3º a 14º da petição inicial do recurso contencioso (fls. 2 a 17 dos autos), a recorrente contenciosa “explica” que o seu funcionário “esqueceu” a existência de contas bancárias da recorrente e que o membro do órgão de administração e sócio, responsável pela supervisão dos assuntos contabilísticos, não se apercebeu da referida omissão do funcionário por razões de saúde.

Tendo em conta esta posição da recorrente contenciosa, afigura-se que o juízo da sentença recorrida sobre a ausência de prova da existência de rendimentos omitidos ao lançamento do imposto não pode manter-se.

Também neste ponto melhor foi detalhado no douto parecer do Ministério Público de fls. 1465 a 1471, pelo que, por se concordar com ele e para que integre a fundamentação desta decisão, aqui se reproduz como segue:

“(ii)

A segunda questão colocada no presente recurso é a de saber se a sentença errou ao decidir que o acto contenciosamente recorrido violou o artigo 55.º, n.º 2 do Regulamento do Imposto Complementar sobre Rendimentos (RICR) aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro.

(ii.1)

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 55.º do RICR «verificada a omissão ao lançamento, proceder-se-á à determinação da matéria colectável e à liquidação do imposto que for devido, observando-se as disposições deste regulamento».

Da epígrafe do Capítulo III e do confronto das normas do artigo 54.º e do artigo 55.º do RICR decorre que o legislador acolheu a distinção que era corrente na doutrina dominante em Portugal entre lançamento e liquidação: aquele como actividade tendente a determinar em concreto o contribuinte e o valor da matéria colectável; esta como actividade de determinação do montante da prestação a cargo do sujeito passivo pela aplicação da taxa de à matéria colectável apurada (cfr. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 33). Pode assim dizer-se que omissão ao lançamento é, pois, uma omissão que se projecta directamente na determinação da matéria colectável, seja do lado dos proveitos seja do lado dos custos (resulta do disposto no n.º 2 do artigo 19.º do RICR que a matéria colectável dos contribuintes do grupo B corresponde à diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior).

Como a douda sentença recorrida bem apontou, para que, ao abrigo da referida norma legal do n.º 2 do artigo 55.º do RICR, seja legítimo proceder a uma nova determinação da matéria tributável e subsequente liquidação mostra-se necessária a prévia demonstração de que ocorreu a omissão ao lançamento. Essa omissão constitui o pressuposto da actuação correctiva da Administração tributária.

Compreende-se. No regime do imposto complementar, tanto a fixação da matéria colectável como os subsequentes lançamento e liquidação do imposto, que assentam naquela fixação, são actividades levadas a cabo, exclusivamente, pela Administração Tributária, ainda que com a colaboração legalmente imposta do contribuinte (é isso o que resulta do disposto nos artigos 36.º, n.º 2 e 49.º do RICR). No procedimento de lançamento do imposto, a Administração dispõe de amplos poderes de fiscalização, nomeadamente aqueles que estão previstos no artigo 62.º do RICR. Deste modo, uma vez efectuada a determinação da matéria colectável, a Administração só estará legalmente habilitada a proceder a nova determinação acaso se demonstre que na anteriormente efectuada ocorreu uma omissão, nomeadamente, por não terem sido considerados proveitos obtidos pelo contribuinte.

(ii.2)

No caso, como resulta da matéria de facto provada, em 30 de Maio de 2019, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável da Recorrida relativo ao ano de 2018 no valor de MOP 542,600.00.

Mais tarde, em 8 de Março de 2022, a Direcção dos Serviços de Finanças, ao detectar uma discrepância entre o valor dos proveitos do ano de 2018 declarados pela Recorrida e o valor extraído da base de dados informáticos (MOP 58,374,019.00) determinou iniciar o procedimento destinado a nova fixação da matéria colectável.

Na sequência, em 21 de Abril de 2022, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável relativo ao exercício de 2018 no valor de MOP 3,502,400.00.

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

Como se vê, a Administração deu como assente que a Recorrida teria omitido a declaração de um proveito obtido em 2018, mais concretamente, um proveito no montante de MOP 58,374,019.00 e com base nessa constatação desencadeou um novo

procedimento de determinação da matéria colectável. Aquele que culminou no acto que aqui se discute.

O Meritíssimo Juiz *a quo* considerou, todavia, que a prova daquela omissão ao lançamento não foi feita uma vez que os elementos coligidos no decurso do procedimento tributário, a seu ver, não permitem um juízo de certeza sobre a existência da omissão (cfr. página 13 da douda sentença a fls. 1366 dos presentes autos). Como tal, por força das regras da distribuição do ónus da prova, decidiu que a dúvida sobre o facto relevante tinha de se resolver contra a parte onerada, no caso a Administração [no sentido de que à Administração deve caber o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, designadamente se agressiva, veja-se JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Justiça Administrativa*, Coimbra, 1998, p. 219. Como sabemos, o ónus da prova constitui, essencialmente, uma regra de decisão (MANUEL DE ANDRADE) destinado a permitir ultrapassar situações de falta de prova ou de dúvida quanto à realidade de determinado facto, transformando uma situação de *non liquet* numa situação de *liquet* contra a parte onerada que apenas deve ser chamada a intervir quando as vias probatórias possíveis estiverem esgotadas].

Com todo o respeito, não acompanhamos o assim decidido. Ao invés. Estamos em crer que a prova recolhida pela Administração é suficiente, ao menos como prova indiciária, para suportar a conclusão de que houve omissão ao lançamento e de que, portanto, estava justificada uma nova determinação da matéria colectável e uma nova liquidação.

Com efeito, parece-nos que a informação recolhida pela Administração a partir da declaração de uma empresa que manteve relações comerciais com a Recorrente e que aponta no sentido da existência de pagamentos e, portanto, da existência de proveitos que não foram declarados é bastante para permitir dar por demonstrada a existência da falada omissão (coisa diversa, como veremos no ponto seguinte, é saber se essa prova é suficiente em relação ao *quantum* concreto da omissão). Isso mesmo, aliás, é, de alguma maneira, aceite pela Recorrida na sua douda petição inicial, na medida em que a ela aí expressamente admitiu que o seu funcionário responsável pela contabilidade não terá declarado o que devia ter declarado. Deve, pois, ter-se por provado um comportamento omissivo da Recorrida no que concerne à obrigação de declaração dos respectivos proveitos que inelutavelmente se projectou, também como omissão, no lançamento do imposto.

Deste modo, propendemos, contrariamente ao doutamente decidido, no sentido de que a Administração logrou demonstrar o pressuposto de que dependia a sua actuação e, como tal, não incorreu em violação do disposto no n.º 2 do artigo 55.º do RICR”.

b) – O erro na aplicação do método indiciário para determinação da matéria colectável.

A sentença recorrida não só viu defeito no acto recorrido por este ter concluído erradamente que existiam rendimentos que foram omitidos ao lançamento do imposto complementar, como também viu defeito na aplicação das regras de quantificação do rendimento alegadamente omitido. Designadamente concluiu que não podia ter tomado como base indiciária o *quantum* mencionado na declaração de

outros contribuintes.

Nesta parte, parece evidente que a sentença recorrida tem razão. Com efeito, rege nesta matéria o art. 19º do RICR e ali se dispõe que, em caso de determinação da matéria colectável por recurso a métodos indiciários, estes métodos “basear-se-ão em todos os elementos de que a administração fiscal disponha, designadamente: a) Margens médias do lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros; b) Taxas médias de rentabilidade do capital investido; c) Coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de outros custos directos; d) Elementos e informações declarados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte”.

Ora, o acto recorrido olhou apenas e sem qualquer crítica a declarações de outros contribuintes, pelo que não respeitou o comando normativo referido que lhe impunha outra actividade com vista à determinação da matéria colectável a ser fixada para incidência do imposto.

Também neste ponto se adere, por economia e concordância, ao doutamente melhor e mais detalhadamente consignado no referido parecer do Ministério Público que a seguir se transcreve.

“(iii)

A terceira questão colocada pela Recorrente é a de saber se a dita sentença recorrida sofre de erro de julgamento por ter concluído que o acto impugnado está inquinado de erro na aplicação do método indiciário.

Neste ponto parece-nos, salvo o devido respeito, que o recurso não deve proceder. Pelo seguinte.

A Recorrida é uma contribuinte do grupo B. Segundo o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do RICR, «a matéria colectável dos contribuintes do grupo B será determinada pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários».

Para a resolução da questão concretamente colocada, não é interessante, a nosso ver, a discussão em torno do carácter alternativo ou subsidiário dos métodos indiciários (no sentido de que a Administração Fiscal é livre de adoptar um ou outro dos métodos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 19.º do RICR e de que a opção pelo método indiciário não está dependente da impossibilidade de determinar a matéria colectável pela medida da avaliação administrativa, veja-se o acórdão do Tribunal

de Segunda Instância de 18.03.2004, processo n.º 261/2003). O ponto crítico é outro e tem que ver com o modo como a Administração, também com recurso a métodos indiciários, concretamente operou a determinação do lucro tributável.

Como decorre da fundamentação do acto recorrido, a Administração, partindo do princípio que a Recorrida obteve proveitos no montante de 58,374,019.00 patacas que não declarou, aplicou sobre esse montante uma taxa de rentabilidade de 6% que corresponderia à taxa de lucro média do sector e dessa operação aritmética resultou a fixação do rendimento colectável em 3, 502,400.00 patacas. Ora, a nosso ver, o que nesta operação é problemático, antes do próprio indício utilizado (percentagem de lucro médio do sector), é a consideração de que a Recorrida obteve aqueles concretos proveitos.

Com efeito, uma coisa é aceitação de que a Administração fez prova de que o contribuinte omitiu a declaração de proveitos e que essa omissão se projectou no lançamento do imposto. Outra coisa, diferente, é a demonstração de que essa omissão teve a exacta expressão quantitativa considerada pela Administração. Não nos parece, salvo o devido respeito, que constituam prova suficiente, no sentido de suportar a conclusão de que os proveitos obtidos pela Recorrida foram aqueles que a Administração concretamente considerou, os dados colhidos no sistema informático da Direcção do Serviço de Finanças, ainda que esses dados tenham sido inseridos a partir de uma declaração de um outro contribuinte. A nosso ver, em sede procedimental, a Administração, no exercício dos amplos poderes de fiscalização de que dispõe, estava obrigada a recolher outros elementos de prova que corroborassem o *quantum* dos referidos proveitos omitidos pela Recorrida, nomeadamente, elementos atinentes à transacção subjacente à respectiva percepção.

A Administração não chegou ao valor dos proveitos alegadamente obtidos pela Recorrida por aplicação de métodos indiciários, mas através de prova directa. A prova indiciária foi utilizada apenas para determinar o lucro que teria sido obtido pela Recorrida com base naqueles proveitos directamente apurados.

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

Assim, embora por razão não coincidente, entendemos que a douda sentença recorrida não sofre de erro de julgamento no que tange ao segundo dos fundamentos de que se serviu para anular o acto recorrido.

3.

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

Do que ficou dito se conclui que não padece a douda sentença recorrida do erro de julgamento que a recorrente jurisdicional lhe atribui, pelo que improcede o recurso contra ela interposto com tal fundamento.

*

III – DECISÃO.

Nestes termos e pelos fundamentos expostos, acordam os Juízes do Tribunal de Segunda Instância em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Registe e notifique.

RAEM, 09 de Julho de 2026

Jerónimo Alberto Gonçalves Santos
(Relator)

Choi Mou Pan
(1º Juiz adjunto)

Fong Man Chong
(2º Juiz adjunto)

Fui presente
Álvaro Dantas
(Delegado Coordenador do
Ministério Público)