

Processo n.º 150/2007

Data do acórdão: 2009-12-15

(Recurso jurisdicional)

Assuntos:

- Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos
- reclamação do acto de fixação do rendimento colectável
- art.º 80.º, n.º 1, do RICR
- Comissão de Fixação do Imposto Complementar
- Comissão de Revisão do Imposto Complementar
- reclamação graciosa facultativa
- dever de decisão
- recurso contencioso
- prazo especial de recurso contencioso
- art.º 79.º do RICR
- art.º 84.º, n.º 2, do RICR
- notificação da decisão
- advertência da possibilidade de recurso
- confirmação da decisão com fundamentação diversa
- acto meramente confirmativo
- definição doutrinária
- definição legal
- art.º 31.º do Código de Processo Administrativo Contencioso
- irrecorribilidade do acto confirmativo
- anulação do acto administrativo
- actos consequentes

- execução do julgado
- art.º 174.º, n.º 3, do CPAC
- informação escrita errada da Administração
- tutela da expectativa do contribuinte

SUMÁRIO

1. O contribuinte fiscal pode impugnar, por via da “reclamação” prevista no n.º 1 do art.º 80.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos de Macau (RICR), o acto de fixação do seu rendimento colectável, praticado pela Comissão de Fixação do Imposto Complementar.

2. Depois, nos termos do art.º 76.º do RICR, todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos.

3. Tem, pois, a Comissão de Revisão deste imposto o dever de decidir da reclamação da sua decisão tomada sobre a “reclamação” contemplada

no n.º 1 do art.º 80.º do RICR (quer em sede própria prevista no art.º 77.º deste RICR, quer em termos gerais ditados no art.º 11.º, n.º 1, alínea b), do Código do Procedimento Administrativo de Macau).

4. Enquanto susceptível de recurso contencioso a deliberação da Comissão de Revisão tomada à luz do n.º 1 do art.º 80.º do RICR, o curso do prazo especial de 45 dias para interposição do recurso contencioso dessa deliberação não pode ter ficado suspenso nem interrompido com a dedução da reclamação graciosa *hoc sensu* da mesma (cfr. os art.ºs 79.º e 84.º, n.º 2, do RICR).

5. Se da notificação da deliberação da Comissão de Revisão proferida sobre a “reclamação” prevista no n.º 1 do art.º 80.º do RICR já consta a advertência, dirigida ao contribuinte fiscal, da possibilidade de interposição de recurso contencioso dessa decisão, só pode haver recurso contencioso dessa decisão, e já nunca da decisão a tomar pela mesma Comissão no seio de eventual reclamação graciosa ou *hoc sensu* daquela sua primeira deliberação, mesmo que a decisão final sobre a reclamação graciosa seja no sentido de confirmar a deliberação inicial reclamada, mas com fundamentação materialmente diversa.

6. É entendimento doutrinário pacífico que um acto é meramente confirmativo quando, para além da identidade da decisão, ambos os actos (o confirmado e o conformativo) tenham como pressupostos a (i) *mesma situação fáctica*, o (ii) *mesmo regime jurídico* e (iii) *em ambos tenha sido*

utilizada a mesma fundamentação, e como tal, nesta perspectiva falando, deve a deliberação da Comissão de Revisão em questão nos presentes autos, tomada na reclamação graciosa da sua anterior deliberação emitida à luz do n.º 1 do art.º 80.º do RICR, com invocação de fundamentação diversa desta, considerada como não meramente confirmativa, por falhar, desde logo, o pressuposto requisito cumulativo de “identidade da fundamentação”.

7. Contudo, essa segunda deliberação já é obrigatoriamente encarada pelo legislador no art.º 31.º, n.º 1, do Código de Processo Administrativo Contencioso de Macau (CPAC), como dotada de “natureza meramente confirmativa” da primeira deliberação, e como tal, irrecurível contenciosamente, atendendo precisamente a que, *in casu*, o acto confirmado (i.e., a primeira deliberação) já foi objecto de notificação ao contribuinte ora recorrente ou de impugnação administrativa pelo mesmo interposta (ou seja, reclamação graciosa já deduzida da primeira deliberação), por um lado, e, por outro, que não se trata de qualquer “acto que decida impugnação administrativa necessária” de que se fala no n.º 2 do próprio art.º 31.º do CPAC.

8. Essa definição legal do “recurso de acto meramente confirmativo” do n.º 1 do art.º 31.º do CPAC veio consagrar o entendimento de que só é de admitir a irrecurribilidade do acto confirmativo quando o confirmado tivesse sido levado ao conhecimento do interessado de molde a que este tivesse possibilidade de o impugnar, considerando, assim, tolerável a

rejeição do recurso contencioso do acto confirmativo quando o acto confirmado foi levado ao conhecimento do interessado de molde a que este tivesse possibilidade de o impugnar.

9. Por aí se vê que não tendo sido voluntariamente instaurado *in casu* o recurso contencioso da primeira deliberação da Comissão de Revião, o recurso contencioso entretanto interposto da deliberação tomada sobre a reclamação graciosa daquela (reclamação graciosa essa que, por decorrência sobretudo das disposições dos art.ºs 79.º e 84.º, n.º 2, do RICR, não é necessária mas apenas facultativa) é condenado a ser rejeitado com fundamento, legalmente permitido e tipificado no art.º 31.º, n.º 1, do CPAC, de estar em causa um “recurso de acto meramente confirmativo”, embora tal primeira deliberação tenha sido confirmada pela Comissão de Revisão com invocação de fundamentação materialmente diversa da inicial.

10. Para cabal integração do conceito legal de acto de “natureza meramente confirmativa”, como tal plasmado expressamente no art.º 31.º, n.º 1, do CPAC, com conjugação íntima com o n.º 2 do mesmo artigo, basta estarem verificadas a confirmação do acto confirmado inicial e a notificação anterior deste acto confirmado ao contribuinte ou a publicação legalmente imposta deste acto, ou a existência de impugnação administrativa facultativa ou contenciosa interposta por aquele, não se exigindo, portanto, que a fundamentação alegada pelo Órgão

Administrativo para essa confirmação tenha que ser totalmente idêntica à anterior.

11. Uma vez anulado um determinado acto administrativo, automaticamente caducam todos os actos dele consequentes. Quer dizer, o particular que obteve a anulação do acto-base não necessita de interpor recurso contencioso de todos os actos consequentes, visto que eles caducam automaticamente por força da lei.

12. Se a Administração, em execução do julgado anulatório a que se refere o art.º 174.º, n.º 3, do CPAC, voltasse a decidir em desfavor do contribuinte com invocação de outra fundamentação diversa da anteriormente vertida no acto anulado contenciosamente (já que seria vedada, por força do caso julgado da decisão anulatória, a possibilidade legal de a Administração vir a decidir de novo em desfavor do mesmo interessado particular com alegação da mesma fundamentação anteriormente invocada no acto anulado), do novo acto decisório caberia naturalmente outra vez recurso contencioso, sob aval do art.º 80.º, n.º 2, do RICR.

13. Se bem que *in casu* a Comissão de Revisão tenha dito na sua segunda deliberação, que esta era susceptível de recurso contencioso para o Tribunal Administrativo, esta declaração escrita assim prestada, como contraria frontalmente a conclusão jurídica atrás tirada, não tem a pretendida virtude de tornar legal a interposição do recurso contencioso

então instaurado pelo contribuinte fiscal, porquanto este, aquando da notificação formal da primeira deliberação, já foi aí correctamente advertido da lesividade imediata e concreta da primeira deliberação da mesma Comissão, mas que por opção voluntária e consciente, não chegou a interpor recurso contencioso desta, que, para ele, já era um acto definitivo e executório.

14. Razões por que já deixa de haver motivo ponderoso para se atender judicialmente à expectativa ou confiança desse contribuinte na recorribilidade contenciosa da segunda deliberação, não obstante a inexactidão da informação prestada pela Comissão de Revisão acerca da possibilidade de impugnação contenciosa desta.

15. Aliás, só seria de atender à expectativa ou confiança do contribuinte ora recorrente, se ele não tivesse sido advertido, aquando da notificação da primeira deliberação da Comissão de Revisão, da possibilidade de recurso contencioso imediato desta, ou se ele simplesmente não tivesse sido notificado desta decisão antes.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 150/2007

(Recurso jurisdicional)

Recorrente: Sociedade de Investimento e Desenvolvimento A, Limitada

Recorrida: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

I – RELATÓRIO

Por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo a fls. 248 a 250v dos seus autos de recurso contencioso fiscal n.º 375/06-CF, foi rejeitado o recurso contencioso interposto em 14 de Setembro de 2006 pela Sociedade

de Investimento e Desenvolvimento A, Limitada, da deliberação de 22 de Julho de 2006 da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças de Macau, de negação ao provimento da reclamação apresentada em 7 de Julho de 2006 pela mesma Sociedade contra a anterior deliberação dada em 26 de Maio de 2006 por essa Comissão em sede da reclamação prevista no art.º 80.º, n.º 1, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro, e doravante abreviado como RICR), de manutenção do rendimento colectável fixado em MOP\$11.069.100,00 para o exercício de 2004 da mesma Sociedade (cfr. o teor originalmente redigido em chinês da sentença, e com seguinte tradução para português, feita pelo Pessoal Tradutor do Gabinete do Presidente do Tribunal de Última Instância, e ora constante de fls. 326 a 335 dos presentes autos correspondentes:

<<**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

*

CONCLUSÃO: Aos 17 de Novembro de 2006 (por ordem verbal)

*

Autos de n.º: 375/06-CF

*

A Sociedade de Investimento e Desenvolvimento A, Lda, melhor identificada nos autos, veio interpor ao tribunal administrativo, o recurso contencioso fiscal, solicitando a anulação de deliberação tomada pela Comissão de Revisão de Imposto Complementar em 22 de Julho de 2007.

*

O tribunal é competente.

A forma processual é adequada e eficaz.

Ambas as partes têm capacidade jurídica e legitimidade.

*

De acordo com os elementos constantes dos autos, o tribunal aprovou os seguintes factos:

Em 15 de Maio de 2006, mediante a notificação de apreciação sobre rendimento – Imposto Complementar de modelo M/5, o recorrente tomou conhecimento de que o rendimento colectável do grupo A já foi fixado em MOP\$11,069,100.00, pelo que, o montante total de impostos que devia ser pago é de MOP\$1,311,032.00.

Em relação a esse valor fixado, o recorrente apresentou impugnação em 18 de Maio do mesmo ano.

No dia 26 do mesmo mês, a Comissão de Revisão de Imposto Complementar adoptou deliberação, a qual foi levada ao conhecimento do recorrente mediante o ofício n.º 031/DAIJ/CRA/2005, cujo conteúdo será a seguir transcrito:

“Verificada a reclamação entregue pela contribuinte, diremos logo à partida que a mesma não contém quaisquer dados que permitam a esta Comissão a apreciação de motivos credíveis para alterar o rendimento colectável do exercício de 2004, pelo que, nem sequer se cumpre na presente reclamação com os requisitos mínimos do requerimento. Ainda assim, passamos a analisar:

1. Ao contrário do que constitui obrigação da contribuinte, a mesma não entregou para o exercício de 2004, tal como não faz desde 2001, a declaração de rendimentos modelo M/1 a que se encontra obrigada pelo artigo 10.º do

Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

2. *A inexistência de tal declaração e pelo n.º 3 do artigo 36.º do mesmo Regulamento, obriga a que a determinação da matéria colectável se faça pelas regras do grupo B, nos exactos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 19.º, também ele do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.*

3. *Donde, a existência no corrente ano de dados relativos à empresa mediante os quais edificou a mesma um prédio destinado ao Hotel / Restaurante com o valor de \$221.382.000,00, obriga a que se retire como proveito a rentabilidade média obtida entre as construções que se fixou em 5% sobre o valor matricial.*

*Termos em que se delibera **negar provimento** à presente reclamação, mantendo para o **exercício de 2004** o rendimento colectável de **\$11.069.100,00 (onze milhões, sessenta e nove mil e cem patacas).***

*Ao abrigo do artigo 47.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda o **agravamento previsto em 0.5%** da colecta do rendimento acima referido.*

Nos termos do artigo 68.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, informa-se que da deliberação da Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso de anulação – n.º 2 do artigo 80.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referenciado é interposto para o Tribunal Administrativo – artigo 82.º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação – artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto.

Desta deliberação cabe ainda reclamação graciosa, nos termos do artigo 76.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a dirigir a esta

Comissão de Revisão, no prazo de 15 dias, conforme o disposto no artigo 77.º do mesmo Regulamento.”

Em 3 de Julho de 2006, face à resolução acima referida, o recorrente apresentou outra reclamação, com o seguinte conteúdo:

“Na sequência do vosso ofício n.º 031/DAIJ/CRC/2005, a reclamação foi indeferida. O rendimento colectável foi de MOP\$11.069.100,00, fixado com base no critério médio do grupo B, sendo o imposto a pagar de MOP\$1.311.032,00 e o agravamento à colecta, a título de custas, de MOP\$6.566,00. Como a fixação não corresponde completamente à situação real, a Sociedade vem esclarecer o seguinte, a fim de proceder a uma nova avaliação.

Em Fevereiro de 2005, foi alterado para um novo sócio de exploração. O novo sócio (Sociedade) como é um investidor estrangeiro, necessitando mais tempo para se adaptar ao ambiente do investimento de Macau e aos regulamentos administrativos do Governo, ainda, não conhece bem os assuntos fiscais, não conseguiu oportunamente, fazer a declaração de rendimentos do grupo A, antes do determinado prazo. Em 5 de Outubro do mesmo ano, recebeu uma audiência escrita do DIFT, logo que soube não se conseguiu fazer a declaração de rendimentos de 2004 dentro do prazo legal, Junho de 2005, dava resposta à V. Direcção e era encarregado de um consultório de advogado para tratar dos assuntos do grupo A. Junto se anexam as contas financeiras de 2004 que foram verificadas pelo auditor e os impressos do ICR, grupo A para vossa consulta.

Por esta ocasião, explica detalhadamente as situações da Sociedade: nos anos anteriores, a Sociedade adquiriu pela concessão de terreno, um lote na Taipa para construir um hotel de 3 Estrelas, cujas obras foram concluídas no fim do ano

de 2004. em 27 de Setembro do mesmo ano, a DSSOPT, passou uma licença e em 12 de Novembro, a DST passou outra licença (N.º 428/2004) que autorizou a exploração (vide anexos). O Hotel **B** entrou a funcionar em 18 de Fevereiro de 2005, não obteve portanto, qualquer rendimento em 2004. A Sociedade só tem o investimento do Hotel **B**, não tem outras actividades, desde modo, em 2004, a Sociedade não auferiu qualquer rendimento relativo ao Hotel ou às outras actividades. Nesse ano, não só não teve rendimentos, como também teve os encargos dos trabalhos anteriores do Hotel e das despesas antes do início de actividades, por isso, o imposto, mais de \$1.300.000 que foi fixado pelo critério do grupo **B**, não coincide ao facto real, conduzindo a uma grande dificuldade. Pelo exposto, a Sociedade vem solicitar à V. Comissão que compreenda as dificuldades, de forma a proceder a uma nova avaliação segundo o critério do **grupo A**, por consequência, não seja necessário pagar qualquer imposto.

A Sociedade tem plena confiança na perspectiva do desenvolvimento económico-social, o Hotel **B** é uma actividade experimental. Durante esse período, vai reforçar o conhecimento do ambiente económico, cumprir os diplomas de Macau e corresponder à exigência dos trabalhos administrativos do governo, no sentido de contribuir mais para a economia de Macau. Pelo exposto, vem solicitar uma autorização do pedido.”

Em 22 de Julho de 2006, a Comissão de Revisão volta a decidir sobre esta reclamação:

“Compulsados os elementos do processo administrativo da contribuinte, delibera a Comissão de Revisão o seguinte:

1. A presente reclamação é graciosa e surge na sequência do

indeferimento da reclamação inicial, facto comunicado a coberto do nosso ofício 031/DAIJ/CRA/2005.

2. *Da deliberação de indeferimento ressalta que a contribuinte não apresentou a reclamação com os requisitos mínimos exigido pelo CPA para o requerimento inicial, tendo-se optado, ainda assim, por dar a conhecer que o exercício de 2004 foi fixado, em termos de matéria colectável, em \$11.069.100,00, porquanto a empresa edificou um hotel/restaurante, com o valor matricial de MOP\$221.382.000,00, tendo-se aplicado a este último montante uma taxa de rentabilidade média, no sector específico de construção para a actividade hoteleira, que se cifra em 5%.*
3. *A tal se viu obrigada a administração fiscal em face do incumprimento pela empresa da obrigação de entrega da declaração de rendimento modelo M/1, o que pelo n.º 3 do artigo 36.º do RICR, conjugado os n.ºs 2 e 3 do artigo 19.º do mesmo Regulamento obrigada à aplicação de métodos presuntivos ou indiciários.*
4. *Os dados constantes da reclamação graciosa impugnam tão somente a questão de rendimento na vertente da exploração do hotel/restaurante e não os termos e pressuposto que sustentaram a decisão original, a qual não é atacada, e que teve por base rendimentos da edificação da unidade hoteleira.*
5. *Nesta medida não foram trazidos ao processo elementos de facto ou direito susceptíveis de alterarem a nosso convicção inicial, sendo, outrossim, a mesma reforçada pelo facto de todos esses elementos referirem que o termo da obra e o licenciamento para sua utilização*

ocorreu no exercício impugnado de 2004.

Termos em que se delibera manter o rendimento colectável para o exercício de 2004 no valor de MOP\$11.069.100,00.

A referida fixação tem base legal a que alude o n.º 2 do artigo 19.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Nos termos do artigo 68.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, informa-se que da deliberação da Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso de anulação – n.º 2 do artigo 80.º, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referenciado é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau – artigo 82.º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação – artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.”

Face à deliberação aludida (adoptada pela Comissão de Revisão em 22 de Julho de 2006), no dia 14 de Setembro de 2006, o recorrente veio interpor recurso contencioso fiscal junto ao nosso tribunal.

*

Ora vamos apreciar a recorribilidade do acto recorrido, problema esse que foi levantado pelo Ministério Público.

O recorrente acha que a deliberação adoptada pela Comissão de Revisão em 26 de Maio de 2006 não é decisão definitiva, visto que ela apenas exigiu a apresentação de fundamentos e documentos em falta. Apenas é decisão definitiva a deliberação de 22 de Julho de 2006, pelo que, é recorrível esta última.

De acordo com o disposto no artigo 80.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, da fixação do rendimento colectável haverá

reclamação para a Comissão de Revisão, e da deliberação desta Comissão de Revisão cabe recurso contencioso.

Embora no dito regulamento o meio de impugnação administrativa seja designado como “reclamação”, esta designação é incorrecta, uma vez que, a reclamação é feita contra o autor do acto (artigo 145.º, n.º 2, alínea a) do CPAM), ao passo que a Comissão de Revisão não é a entidade que procedeu à avaliação do rendimento colectável.

A designação correcta devia ser *recurso hierárquico impróprio*, visto que não existe qualquer relação hierárquica entre a Comissão de Revisão e a Comissão de Avaliação de Impostos, na medida em que aquela exerce poder de supervisão sobre esta (artigo 163.º do CPAM).

Dado que a Comissão de Revisão pode alterar a decisão da Comissão de Avaliação, procedendo-se a uma outra apreciação sobre o rendimento colectável, o dito recurso hierárquico impróprio é necessário.

Pode-se ver através dos factos provados que, a decisão tomada pela Comissão de Revisão de Imposto Complementar em 26 de Maio de 2006 não visava apenas a reclamação de entrega de documentos e fundamentos em falta, tal como defendido pelo recorrente. Mesmo pelo contrário, diz-se na deliberação explicitamente que, embora não estivessem preenchidas as condições mínimas de requerimento (não com os respectivos materiais exigidos anexados), a Comissão de Revisão continuou a deliberar sobre o requerimento, rejeitando a reclamação e mantendo inalterada a apreciação sobre o rendimento colectável.

Para além disso, também se manifestou claramente que daquela deliberação da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso ao Tribunal Administrativo de Macau.

No entanto, em vez de interpor recurso contencioso em relação à dita deliberação ao nosso tribunal, o recorrente apresentou outra reclamação à Comissão de Revisão.

Quanto à nova reclamação, a Comissão de Revisão fez uma definição correcta -- uma verdadeira reclamação de acto administrativo (ao abrigo dos artigos 145.º, n.º 2, alínea a) e artigo 148.º do CPAM).

Ao abrigo do art.º 148.º, n.º 2 do CPAM, a reclamação acima referida não é permitida. Ou seja, a Comissão de Revisão não tem obrigação de decidir sobre a respectiva reclamação. Mesmo decidindo, constitui meramente um acto confirmativo, que não é recorrível.

Se se considerar que o acto é recorrível, significará isto permitir a não observação do prazo legal de recurso através duma “outra reclamação”.

É óbvio que este viola o espírito legislativo.

*

Pelo exposto, o tribunal julga procedente a excepção de irrecorribilidade do acto recorrido deduzida pelo Ministério Público, e decide rejeitar o presente recurso fiscal.

Custos contenciosos e taxa de justiça (fixada em 6UC) a cargo do recorrente.

Notifique.

[...]>>).

Inconformada, veio a dita Sociedade contribuinte fiscal recorrer para este Tribunal de Segunda Instância mediante a apresentação da alegação de fls. 262 a 277, por ela própria concluída e finalizada de seguinte maneira:

– <<[...]

CONCLUSÕES:

- I.** A deliberação da Comissão de Revisão objecto do recurso decidido na sentença recorrida fez errada aplicação das normas sobre métodos indiciários na fixação do rendimento, ao liquidar imposto complementar no valor de MOP\$1,311,032.00 a uma sociedade que teve prejuízo.
- II.** A Recorrente apresentou prova de que a liquidação feita pela Administração Fiscal está errada.
- III.** A errada liquidação resultou do incumprimento das normas aplicáveis no uso ou aplicação que se fez dos métodos indiciários para a fixação de rendimento.
- IV.** As deliberações e a sua qualificação feita pela própria Comissão de Revisão são dúbias e confusas.
- V.** O Tribunal não está vinculado pelas qualificações das suas deliberações feitas pela própria Comissão de Revisão
- VI.** No direito administrativo de Macau vigora o princípio da boa fé, em particular na vertente da confiança suscitada aos particulares
- VII.** O Tribunal Administrativo de Macau não pode decidir pela denegação do recurso com base em interpretação literal e limitada aos preceitos processuais.
- VIII.** Sendo possível mais que uma solução para a questão controvertida, o julgador deve escolher a que mais se coaduna com os princípios e valores da justiça material.
- IX.** O julgador pode considerar qualquer interpretação que tenha o mínimo de fundamento na letra da lei e assim deve fazer para ir de encontro à justiça material do caso concreto, o que traduz a aplicação do princípio

geral de interpretação estabelecido no artigo 8º do Código Civil e que se aplica a todos os ramos do direito, seja material, seja processual.

- X.** Da segunda decisão da Comissão de Revisão resulta a constatação de que a Recorrente não apresentou a reclamação com os requisitos mínimos exigido pelo CPA para o requerimento inicial.
- XI.** A Comissão de Revisão deveria ter convidado a Recorrente “*a suprir as deficiências existentes que o órgão administrativo identificar como tal*” (artigo 78º nº. 1 do CPA).
- XII.** Na primeira deliberação a Comissão de Revisão adiantou os fundamentos da liquidação, mas não fez uma verdadeira deliberação sobre reclamação apresentada nos termos legais.
- XIII.** No ponto 2. da segunda deliberação a Comissão de Revisão declara que o requerimento inicial da Recorrente era deficiente.
- XIV.** A Comissão de Revisão ter convidado a Recorrente “*a suprir as deficiências existentes*” no requerimento inicial da Recorrente nos termos do artigo 78º nº. 1 do CPA.
- XV.** O requerimento sobre o qual incidiu a primeira deliberação da Comissão de Revisão não substancia claramente uma reclamação nos termos legais.
- XVI.** Na primeira deliberação a Comissão de Revisão não decidiu uma correcta reclamação, mas um requerimento da Recorrente a protestar juntar as contas que comprovariam o oposto da liquidação
- XVII.** A primeira deliberação da Comissão de Revisão tem de ser requalificada como um convite à Recorrente nos termos do artigo 78º do CPA, para apresentar reclamação nos termos legais.
- XVIII.** A segunda deliberação da Comissão de Revisão é a única verdadeira e

própria deliberação sobre a reclamação à liquidação feita pela Recorrente.

- XIX.** A propugnada requalificação dos actos administrativos da Comissão de Revisão, suas primeira e segunda deliberações, impõe-se pela aplicação dos mais elementares princípios da interpretação da lei e da boa fé em particular na modalidade da confiança suscitada ao contribuinte - artigo 8º nº. 1 e nº. 2 alínea a) do CPA, e é a única que conduz a uma decisão justa e conforme ao Direito.
- XX.** A segunda deliberação da Comissão de Revisão não foi um acto confirmativo da primeira deliberação, porque na base da segunda deliberação estiveram elementos de facto novos carreados pela Recorrente para o processo administrativo e que foram considerados para o efeito.
- XXI.** A Comissão de Revisão epigrafou a sua segunda deliberação de “*DELIBERAÇÃO (RECLAMAÇÃO GRACIOSA)*” e não faz referência que esta era confirmativa da primeira deliberação.
- XXII.** Na notificação da segunda deliberação da Comissão de Revisão é reconhecido o direito à Recorrente de interpor recurso contencioso para o Tribunal Administrativo de Macau.
- XXIII.** A Administração deve ficar vinculada ao conteúdo da notificação que reconhece o direito ao recurso.
- XXIV.** O recurso contencioso de anulação apresentado ao Tribunal Administrativo de Macau não foi extemporâneo, tendo sido interposto no prazo legal.
- XXV.** O contribuinte deve poder confiar nos actos praticados pela

Administração fiscal e a Administração fiscal não pode ser desresponsabilizada dos actos que pratica e afectam a esfera jurídica dos contribuintes.

XXVI. A Recorrente deve poder exercer o direito de recurso que lhe foi reconhecido, tendo em conta o princípio da boa-fé consagrado no artigo 8º do CPA analisado à luz da situação especial em apreço, nomeadamente da confiança que a Administração fiscal gerou na Recorrente de que poderia recorrer da segunda deliberação da Comissão de Revisão.

XXVII. As normas que impõem a notificação e a fundamentação dos actos administrativos e respectivas regras (artigos 68º a 72º e 113º a 115º do CPA), interpretadas à luz do princípio da boa-fé, vinculam a Administração pelos actos praticados, tendo em especial consideração a confiança que geraram no contribuinte (nº. 1 e corpo e alínea a) do nº. 2 do artigo 8º do CPA), e importam o reconhecimento do direito de recurso da Recorrente reconhecido pela Comissão de Revisão na segunda deliberação.

XXVIII. A correcta aplicação das normas invocadas, que foram violadas na decisão recorrida, impõe a revogação da sentença recorrida e a obrigação de o Tribunal Administrativo de Macau de tomar decisão sobre o mérito do recurso contencioso.

XXIX. Em suma, as principais normas violadas foram o artigo 8º do Código Civil e o artigo 8º do CPA.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, deverá o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se em conformidade que o

processo dê baixa ao Tribunal Administrativo de Macau para que seja tomada decisão sobre o mérito da causa, nos termos do artigo 159º do CPAC>> (cfr. de fls. 273 a 277 (*sic*)).

Ao recurso jurisdicional respondeu a Entidade Recorrida, pugnando pela manutenção da sentença, por razões assim concluídas na parte final da sua contra alegação (de fls. 301 a 314 dos autos):

– <<[...]

- I.** O objecto do presente recurso decorre da interposição intempestiva do recurso contencioso de anulação junto do Tribunal Administrativo pela Sociedade de Investimento e Desenvolvimento A, Lda. e consequente excepção peremptória de caducidade do direito de agir sobre a deliberação da Comissão de Revisão do ICR que fixou o montante da matéria colectável relativa ao exercício de 2004.
- II.** Em 21 de Abril de 2006, por não ter apresentado a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2004, a Comissão de Fixação do ICR determinou que o rendimento colectável da Sociedade de Investimento e Desenvolvimento A, Lda. se havia fixado em MOP 11.069.100,00 (onze milhões, sessenta e nove mil e cem patacas), tendo a contribuinte reclamado posteriormente, em 18 de Maio de 2006.
- III.** Em 26 de Maio de 2006, a Comissão de Revisão do ICR deliberou negar provimento à referida reclamação por não conter dados que permitissem a “apreciação de motivos credíveis para alterar o rendimento colectável do exercício de 2004”, atendendo a que do seu texto apenas constava a promessa de entrega de provas sem, no entanto, adicionar quaisquer

elementos objectivos novos.

- IV.** A contribuinte, ora recorrente, foi devidamente notificada da deliberação da Comissão de Revisão do ICR – ofício n.º 31/DAIJ/CRA/2005, de 28 de Junho de 2006 –, tendo sido também informada sobre os meios de reacção ao seu dispor.
- V.** A deliberação da Comissão de Revisão do ICR de 26 de Maio de 2006 consubstancia um acto administrativo definitivo e executório, susceptível de recurso contencioso.
- VI.** A notificação dessa deliberação foi enviada em 28 de Junho de 2006.
- VII.** O prazo para a interposição do recurso contencioso terminava em 19 de Agosto de 2006, que, por ser sábado, passaria para a segunda feira dia 21 de Agosto de 2006.
- VIII.** O recurso contencioso de anulação deu entrada no Tribunal Administrativo em 14 de Setembro de 2006, muito para além do termo do prazo legalmente estipulado.
- IX.** Sendo o acesso ao Direito mediado pelo “direito de acção” nos termos definidos pelo Legislador, de modo a concretizar todas as garantias administrativas dos contribuintes, a ora recorrente, não exercendo a faculdade prevista na lei de acesso à tutela jurisdicional e estando esta subordinada a um prazo de caducidade, vê assim precludido o seu direito de impugnação contenciosa.
- X.** A Mui Doute Sentença, ora recorrida, entendeu bem que o acto da Comissão de Revisão do ICR que deliberou, em 26 de Maio de 2006, manter o valor da matéria colectável fixado pela Comissão de Fixação do ICR é um acto administrativo definitivo e executório e, por isso, susceptível de recurso

contencioso.

- XI.** Assim, a ora recorrente apresentou a impugnação judicial fora dos prazos prescritos na lei fiscal aplicável, deixando caducar o direito que lhe assistia de accionar esse meio de reacção contra a matéria colectável fixada pela Administração Fiscal, em sede de ICR, relativa ao exercício de 2004.
[...]>> (cfr. o teor de fls. 312 a 313 dos autos).

Subidos os autos para esta Segunda Instância e feito o exame preliminar pelo relator, foi emitido o seguinte douto parecer pelo Ministério Público em sede de vista:

– <<Cremos assistir alguma razão à recorrente, se bem que com fundamentos algo diversos dos invocados.

Entendeu o Mmo Juíz “*a quo*” rejeitar o recurso contencioso em causa por considerar “*procedente a excepção de irrecorribilidade do acto recorrido deduzida pelo Ministério Público*”, a qual se reportava, nos termos ainda da própria sentença, ao facto de nos encontrarmos face a acto de natureza meramente confirmativa.

Só que, não se nos afigura que assim seja.

Encontramo-nos, de facto, perante acto confirmativo, mas não meramente confirmativo, sendo que a diferença se não apresenta como assunto meramente académico, antes tendo toda a pertinência a acuidade no caso vertente.

Acto confirmativo é aquele que mantém ou concorda com acto administrativo anterior. É o caso.

Acto meramente confirmativo é aquele, de entre os actos confirmativos, que tem por objecto actos definitivos anteriormente praticados, nada pondo nem tirando às situações criadas pelo acto confirmado.

A distinção revela-se importante porque apenas os actos meramente confirmativos são insusceptíveis de recurso contencioso.

Para que um acto possa ser considerado como meramente confirmativo, torna-se necessário, além do mais, que entre o acto confirmado e o acto confirmativo exista identidade de sujeitos, **de objecto** e de decisão.

Ora, no caso o que se regista é que, perante anterior indeferimento de uma 1ª reclamação, no qual, aliás, a recorrida expressou, além do mais, que a mesma “*não contém quaisquer dados que permitam a esta Comissão a apreciação de motivos credíveis para alterar o rendimento colectável...pelo que, nem sequer se cumpre na presente reclamação com os requisitos mínimos do requerimento*”, a recorrente acabou por apresentar uma nova reclamação, carreando novos dados, novos elementos, novos fundamentos que, não obstante ponderados, foram desvalorizados pela recorrida, que manteve a decisão original de indeferimento.

Nestes parâmetros, cremos poder falar-se claramente em falta de identidade de fundamentação e de pressupostos de facto subjacentes às decisões em crise, não se podendo, em boa verdade, concluir que o acto “*não tira nem põe*” relativamente ao 1º já que aprecia a situação com novos contornos e à luz de novos fundamentos, isto é, existe uma nova ponderação com base naqueles novos fundamentos.

Este o entendimento, de forma genérica vertido na jurisprudência portuguesa que a recorrente fez questão de juntar e à qual anuímos.

Afigura-se-nos, assim, que o acto em escrutínio, não sendo meramente confirmativo da deliberação do mesmo órgão de 16/5/06 é susceptível de recurso contencioso, pelo que merecerá, em nosso critério, provimento o presente recurso jurisdicional>> (cfr. o teor de fls. 337 a 339 dos autos).

Corridos em seguida os vistos legais pelos Mm.^{os} Juízes-Adjuntos, cumpre decidir.

II – DOS ELEMENTOS PERTINENTES

Do exame dos autos e do processo instrutor, fluem os seguintes elementos documentais, pertinentes à solução do recurso:

– Em 18 de Maio de 2006, a Sociedade de Investimento e Desenvolvimento A, Limitada (ora Recorrente), subscreveu uma exposição escrita em chinês à Comissão de Revisão do Imposto Complementar da Direcção dos Serviços de Finanças de Macau (ora Entidade Recorrida), com registo de entrada às 17:31 horas do dia 25 de Maio de 2006, nela afirmando, e na sua essência, que nesse mesmo dia recebeu a notificação da fixação do rendimento colectável do Imposto Complementar de Rendimentos em \$11.069.100,00 para o exercício do ano 2004, pelo que vem deduzir reclamação e irá apresentar, na maior brevidade possível, a correspondente prova (cfr. o teor desta exposição, a fl. 98 do processo administrativo instrutor);

– em 26 de Maio de 2006, foi tomada deliberação pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar, no sentido de negar provimento a essa

reclamação e manter o rendimento colectável já fixado em \$11.069.100,00, nos seguintes termos:

– <<**DELIBERAÇÃO**

Nome do contribuinte: Soc. de Invest. e Desenv. A, Lda.

Nº de contribuinte: XXXX

Exercício: 2004

Nº de Cadastro: XXXX

Verificada a reclamação entregue pela contribuinte, diremos logo à partida que a mesma não contém quaisquer dados que permitam a esta Comissão a apreciação de motivos credíveis para alterar o rendimento colectável do exercício de 2004, pelo que, nem sequer se cumpre na presente reclamação com os requisitos mínimos do requerimento. Ainda assim, passamos a analisar:

1 – [...]

2 – [...]

3 – [...]

Termos em que se delibera **negar provimento** à presente reclamação, **mantendo** para o **exercício de 2004** o rendimento colectável de **\$11.069.100,00 (onze milhões, sessenta e nove mil e cem patacas)**.

[...]

Nos termos do artigo 68º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, informa-se que da deliberação de Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso de anulação - nº 2 do artigo 80º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referenciado é interposto para o Tribunal Administrativo - artigo 82º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação - artigo 7º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto.

Desta deliberação cabe ainda reclamação graciosa, nos termos do artigo 76º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a dirigir a esta Comissão de Revisão, no prazo de 15 dias, conforme o disposto no artigo 77º do mesmo Regulamento.

Direcção dos Serviços de Finanças, em Macau, aos 26 de Maio de 2006.

[...]>> (cfr. nomeadamente o teor desta deliberação na sua versão portuguesa, a que aludem as fls. 68 a 69 do processo instrutor, decisão esta que foi objecto de notificação através do ofício n.º 31/DAIJ/CRA/2005, de 28 de Junho de 2006, a que se refere a fl. 67 do instrutor);

– em 7 de Julho de 2006, a mesma Sociedade dirigiu uma exposição em chinês à Comissão de Revisão do Imposto Complementar, nela chegando a afirmar o seguinte: acusando a recepção do ofício n.º 031/DAIJ/CRC/2005 (*rectius*: ofício n.º 031/DAIJ/CRA/2005), através do qual sabe que a primeira reclamação foi indeferida, vem apresentar justificação complementar da situação e pedir à Comissão que reavalie o imposto da Sociedade do ano 2004 (cfr. o teor desta exposição, a fls. 160 a 161 do instrutor);

– perante isto, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar, em 22 de Julho de 2006, tomou deliberação no sentido de manter o rendimento colectável para o exercício de 2004 no valor de \$11.069.100,00, tendo a deliberação o seguinte teor, nomeadamente:

– <<Compulsados os elementos do processo administrativo da contribuinte, delibera a Comissão de Revisão o seguinte:

1. A presente reclamação é graciosa e surge na sequência do indeferimento da reclamação inicial, facto comunicado a coberto do nosso ofício 031/DAIJ/CRA/2005.
2. (...)
3. (...)
4. Os dados constante da reclamação graciosa impugnam tão somente a questão de rendimento na vertente das exploração do hotel/restaurante e não os termos e pressuposto que sustentaram a decisão original, a qual não é atacada, e que teve por base rendimentos da edificação da unidade hoteleira.
5. Nesta medida não foram trazidos ao processo elementos de facto ou direito susceptíveis de alterarem a nossa convicção inicial, sendo, outrossim, a mesma reforçada pelo facto de todos esses elementos referirem que o termo da obra e o licenciamento para sua utilização ocorreu no exercício impugnado de 2004.

Termos em que se delibera manter o rendimento colectável para o exercício de 2004 no valor de MOP11.069.100,00.

A referida fixação tem base legal a que alude o nº 2 do artº 19 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Nos termos do artigo 68º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, informa-se que da deliberação da Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso de anulação – n.º 2 do artigo 80º, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referenciado é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau – artigo 82º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação – artigo 7º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

[...]>> (cfr. o teor designadamente de fls. 38 a 39 dos autos);

– inconformada, a mesma Sociedade, em 14 de Setembro de 2005, interpôs recurso contencioso desta deliberação de 22 de Julho de 2006 (cfr. a petição de fls. 2 a 35 dos autos);

– recurso contencioso esse que veio rejeitado pelo Tribunal Administrativo, com seguinte fundamentação jurídica essencial: segundo o disposto no n.º 2 do art.º 148.º do Código do Procedimento Administrativo, a nova reclamação não é permitida por lei. Por outras palavras, a Comissão de Revisão nem tem obrigação de decidir dessa reclamação, e mesmo que tenha feito a decisão, é apenas acto de natureza confirmativa, sem recorribilidade. Caso se lhe reconheça recorribilidade, equivalerá isto a permitir, através desse modo de “voltar-se a reclamar”, o não acatamento do prazo fixado na lei para a interposição de recurso contencioso (cfr. o teor de fls. 248 a 250v dos autos);

– e é dessa sentença que vem recorrer a Sociedade contribuinte para este Tribunal de Segunda Instância (cfr. o requerimento de fl. 252 dos autos).

III – DO DIREITO

São as seguintes questões concreta e materialmente postas pela Sociedade Recorrente na sua alegação, e como tal delimitadas necessariamente na parte das conclusões dessa peça, e aqui agrupadas por sequência lógica das coisas, a conhecer eventualmente por esta Segunda Instância:

– 1) Da confusão, cometida pela Entidade Recorrida, na qualificação jurídica das suas duas deliberações (cfr. as conclusões IV a V da alegação), e da devida requalificação jurídica da primeira das deliberações como sendo um convite à Recorrente (cfr. as conclusões X a XVIII) e da segunda e última deliberação como sendo uma verdadeira deliberação decisória, sem qualquer natureza confirmativa da primeira, e, por isso, susceptível de recurso contencioso (cfr. as conclusões XX a XXI);

– 2) Da devida vinculação da Entidade Recorrida ao conteúdo da notificação da sua segunda e última deliberação, com conseqüente reconhecimento necessário do direito de recurso contencioso da segunda e

última deliberação, e devida consideração do recurso contencioso então interposto como tempestivo (cfr. as conclusões XXII a XXVII);

– 3) Da violação, pelo Tribunal *a quo* através da emissão da sua sentença de rejeição do recurso contencioso, do princípio da boa fé vigente no Direito Administrativo e dos cânones de interpretação jurídica gizados no art.º 8.º do Código Civil de Macau (cfr. as conclusões VI a IX, XIX, e XXVIII a XXIX);

– 4) Da errada aplicação, pela Entidade Recorrida, das normas sobre métodos indiciários na fixação de rendimento colectável (cfr. mormente as conclusões I a III da alegação).

Sendo, pois, certo que o cerne do presente recurso jurisdicional tem a ver com a questão de saber se o recurso contencioso então interposto pela Sociedade contribuinte não deva ser rejeitado.

Para esta indagação, cabe observar, de antemão, que nos termos do art.º 76.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR): “*Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados ... pelas Comissões de ... Revisão do Imposto Complementar, ..., pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos*”.

Assim sendo, ao contrário do que considerou o Mm.º Juiz *a quo* na parte final da fundamentação jurídica da sua sentença ora recorrida, a “nova” reclamação (*rectius*, a reclamação apresentada em 7 de Julho de 2006) da Sociedade contribuinte é expressamente permitida por lei, e como tal, a Comissão de Revisão ora Entidade Recorrida tem o dever de

decidir da mesma, quer em sede própria prevista no art.º 77.º do RICR, quer em termos gerais ditados no art.º 11.º, n.º 1, alínea b), do CPA.

E contra essa conclusão deste Tribunal *ad quem* não se pode opor com o argumento de que conforme o n.º 2 do art.º 148.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), “*Não é possível reclamar de acto que decida anterior reclamação...*”. É que a “primeira” reclamação (i.e., a apresentada em 18 de Maio de 2006) não pode ser realmente considerada como uma reclamação (em sentido próprio, como tal prevista quer em termos gerais no art.º 145.º, n.º 2, alínea a), e no art.º 148.º, n.º 1, do CPA, quer em termos especiais no art.º 77.º do RICR) de um acto decisório prévio próprio da Comissão de Revisão, já que com essa “primeira” reclamação a Sociedade contribuinte pretendeu impugnar, em sede especialmente contemplada no n.º 1 do art.º 80.º do RICR, o acto de fixação do seu rendimento colectável do Imposto Complementar de Rendimentos para o exercício de 2004, praticado pela respectiva Comissão de Fixação na Direcção dos Serviços de Finanças de Macau, pelo que a “nova” reclamação (de 7 de Julho de 2006) não é reconduzível à hipótese de se estar a “reclamar de acto que decida anterior reclamação”.

Entretanto, dessa constatação da possibilidade de reclamação da primeira deliberação tomada pela Entidade Recorrida em sede prevista no n.º 1 do art.º 80.º do RICR, não pode decorrer, em face dos elementos concretos já acima coligidos do exame dos autos e do processo instrutor, a pretendida recorribilidade contenciosa do acto decisório de manutenção da

fixação do rendimento colectável, praticado pela Entidade Recorrida no âmbito da reclamação graciosa da sua primeira deliberação, porquanto:

– enquanto susceptível de recurso contencioso (sob aval precisamente do n.º 2 do art.º 80.º do RICR) a primeira deliberação da Entidade Recorrida então tomada 26 de Maio de 2006 à luz do n.º 1 do art.º 80.º do RICR, o curso do prazo especial de 45 dias para interposição desse eventual recurso contencioso não pode ter ficado suspenso com a dedução da reclamação graciosa *hoc sensu* de 7 de Julho de 2006 (cfr. o art.º 79.º do RICR), nem ficado interrupto por efeito desta reclamação graciosa (cfr. o art.º 84.º, n.º 2, do RICR);

– e como nunca chegou a ser interposto recurso contencioso da primeira deliberação da Entidade Recorrida, apesar de ter constado na notificação escrita, efectivamente feita, deste acto a advertência da possibilidade deste meio impugnatório contencioso, não se pode realmente fazer agora discutir contenciosamente, através do supervenientemente pretendido e pretensu recurso contencioso da deliberação sobre a dita reclamação graciosa *hoc sensu*, a questão da legalidade da decisão, aliás já ali tomada pela primeira vez, de manutenção do acto decisório da Comissão de Fixação, de fixação do rendimento colectável da Sociedade contribuinte para o exercício de 2004;

– sendo, pois, de frisar que a norma garantística do art.º 81.º do RICR, densificada até no n.º 2 do precedente art.º 80.º, tem que ser aplicada em natural conjugação com o já referido n.º 2 do art.º 84.º do próprio RICR, pelo que e sobretudo por causa deste n.º 2 do art.º 84.º, **só pode haver, *in casu*, recurso contencioso da decisão da Comissão de Revisão**

proferida sobre a “reclamação” prevista no n.º 1 do art.º 80.º do RICR, e já nunca da decisão a tomar pela mesma Comissão no seio de eventual reclamação graciosa ou *hoc sensu* (permitida pelos art.ºs 76.º e 77.º do RICR) dessa sua primeira decisão, mesmo que a decisão final sobre a reclamação graciosa seja no sentido de confirmar a deliberação inicial reclamanda, mas com fundamentação materialmente diversa da então invocada nesta.

Desta feita, os argumentos ora avançados pela Sociedade Recorrente e mormente delimitados na conclusão XIV da sua alegação (ora a fl. 274) deveriam ter sido aproveitados para a interposição imediata do recurso contencioso – que, porém, não ocorreu no caso dos autos – da primeira deliberação da Entidade Recorrida.

Na verdade, não vale juridicamente o argumento, invocado pela mesma Recorrente em abono da sua tese de não rejeição do seu recurso contencioso da segunda deliberação da Entidade Recorrida, de que essa segunda deliberação é que é a única verdadeira e própria deliberação sobre a reclamação à liquidação do imposto, e de que o recurso contencioso então interposto é tempestivo:

É que bem ou mal, atento o teor literal da segunda e última parte da fundamentação da primeira deliberação, a Entidade Recorrida já conheceu do mérito da “reclamação” da fixação do rendimento colectável da Recorrente para o exercício de 2004 para efeitos de Imposto Complementar, daí que não se vislumbra minimamente plausível a tese de

se dever considerar a primeira deliberação como “um convite à Recorrente nos termos do artigo 78º do CPA”, pelo que é correcta a qualificação jurídica então dada pela Entidade Recorrida à sua segunda deliberação como sendo tomada em sede de reclamação graciosa da sua primeira deliberação, reputada esta, por sua vez, como verdadeira decisão.

Por outra banda, embora doutrinalmente falando, a segunda deliberação da Entidade Recorrida, como realmente tomada com invocação de fundamentação materialmente diversa da sustentada na primeira deliberação, não tenha, de facto, natureza meramente confirmativa desta primeira (tal como já observou, com perspicácia, o Digno Representante do Ministério Público no seu douto parecer emitido nos autos), isto não implica necessariamente a recorribilidade contenciosa da própria segunda deliberação, por seguintes considerações acrescidas:

– apesar de ser <<entendimento pacífico que um acto é meramente confirmativo quando, para além da identidade da decisão, ambos os actos (o confirmado e o conformativo) tenham como pressupostos a (i) *mesma situação fáctica*, o (ii) *mesmo regime jurídico* e (iii) *em ambos tenha sido utilizada a mesma fundamentação*>> (cfr. a doutrina vertida no Acórdão da 2.^a Subsecção do Contencioso Administrativo, do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, de 11 de Março de 2009, no respectivo Processo n.º 01084/08, publicado com texto integral *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8a6c7ce14b74637f8...>, e aqui citado para efeitos somente de referência académica a nível do direito comparado), e como tal, nesta perspectiva doutrinária

falando, devendo a segunda deliberação da Entidade Recorrida em questão nos autos ser considerada como não meramente confirmativa da sua primeira deliberação, por falhar, desde logo, o aí pressuposto requisito cumulativo de “identidade da fundamentação”;

– essa mesma segunda deliberação da Entidade Recorrida, que confirmou a decisão então tomada na sua primeira deliberação, já é obrigatoriamente encarada pelo legislador no art.º 31.º, n.º 1, do CPAC como dotada de “natureza meramente confirmativa” da primeira, e como tal, irrecorrível contenciosamente, atendendo precisamente a que o acto confirmado (i.e., a primeira deliberação) já foi objecto de notificação à Recorrente ou de impugnação administrativa pela mesma interposta (ou seja, reclamação graciosa então deduzida da primeira deliberação), por um lado, e, por outro, que não se trata, *in casu*, de qualquer “acto que decida impugnação administrativa necessária” de que se fala no n.º 2 do mesmo art.º 31.º;

– sendo, assim, líquido que essa definição legal do “recurso de acto meramente confirmativo” do n.º 1 do art.º 31.º do CPAC, constitui, nas palavras expressas na fundamentação jurídica do Acórdão da 3.ª Subsecção do Contencioso Administrativo, do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, de 21 de Maio de 2003, do respectivo Processo n.º 01834/02, publicado, com texto integral, *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b84f7184ddf02148...>, e agora citado apenas para efeitos de referência académica a nível do direito comparado, <<uma manifestação do princípio *pro actione*, que veio consagrar uma corrente jurisprudencial anterior

minoritária “no sentido de só ser de admitir a irrecorribilidade do acto confirmativo quando o confirmado tivesse sido levado ao conhecimento do interessado **de molde a que este tivesse possibilidade de o impugnar**”>>, o que corresponde a <<considerar tolerável a rejeição do recurso do acto confirmativo quando o acto confirmado foi levado ao conhecimento do interessado “**de molde a que este tivesse possibilidade de o impugnar**”>>.

Por aí se vê, com detalhes desenvolvidos, que não tendo sido voluntariamente instaurado *in casu* o recurso contencioso daquela primeira deliberação da Entidade Recorrida, o recurso contencioso entretanto interposto da deliberação sobre a reclamação graciosa daquela (reclamação graciosa essa que, por decorrência sobretudo das disposições do art.º 79.º e do art.º 84.º, n.º 2, ambos do RICR, não é necessária mas apenas facultativa) é condenado a ser rejeitado com fundamento, legalmente permitido e tipificado no art.º 31.º, n.º 1, do CPAC, de estar em causa um “recurso de acto meramente confirmativo”, embora tal primeira deliberação tenha sido confirmada pela Entidade Recorrida com invocação de fundamentação materialmente diversa da inicial (posto que, tal como já se indagou acima, para cabal integração do conceito legal de acto de “natureza meramente confirmativa”, como tal plasmado expressamente no art.º 31.º, n.º 1, do CPAC, com conjugação íntima com o n.º 2 do mesmo artigo, basta estarem verificadas a confirmação do acto confirmado inicial e a notificação anterior deste acto confirmado à Pessoa Recorrente ou a publicação legalmente imposta deste acto, ou a existência de impugnação administrativa facultativa ou contenciosa interposta por aquela, não se exigindo, portanto, que a fundamentação alegada pelo Órgão

Administrativo para essa confirmação tenha que ser totalmente idêntica à anterior).

Ficam, assim, já materialmente respondidas as questões a que se referem nomeadamente as conclusões IV a V, X a XVIII, XX a XXI e XXIV da alegação da Recorrente.

No fundo, falhou a Recorrente, ao não ter interposto, em prol da defesa da sua situação, recurso contencioso da primeira deliberação da Entidade Recorrida (apesar de ter sido notificado logo, na altura, da possibilidade desta via de impugnação contenciosa), mas sim optado por reclamar, tão-só, dessa deliberação para a própria Entidade Recorrida, o que faz com que a Recorrente tenha que suportar o risco processual a advir dessa opção pessoal, feita de modo consciente e voluntário.

É que:

– se tivesse chegado também a recorrer contenciosamente da primeira deliberação, nos termos previstos no n.º 2 do art.º 80.º do RICR, então a (“segunda”) deliberação ulteriormente tomada pela Entidade Recorrida sobre a reclamação graciosa seria, por ser nitidamente um acto consequente daquela, nulo por efeito automático da eventual decisão de anulação contenciosa do acto-base, inicialmente sob impugnação contenciosa. Ou seja, <<Uma vez anulado um determinado acto administrativo, automaticamente caducam todos os actos dele consequentes. Quer dizer, o particular que obteve a anulação do acto-base não necessita de interpor recurso contencioso de todos os actos consequentes, uma vez que eles caducam automaticamente por força da

lei>>. Com o que caberia à Entidade Recorrida, em sede própria da execução dessa decisão judicial como tal imposta pelo art.º 174.º, n.º 3, do CPAC, a obrigação jurídica de decidir de novo a “reclamação” outrora apresentada pela própria Sociedade Recorrente ao abrigo do n.º 1 do art.º 80.º do RICR. Neste sentido, *apud* **DIOGO FREITAS DO AMARAL**, *in* **DIREITO ADMINISTRATIVO**, Volume IV, Lisboa, 1988, págs. 240 a 242, em especial;

– sendo, outrossim, certo que se a Entidade Recorrida voltasse a decidir em desfavor da Sociedade Recorrente com invocação de outra fundamentação diversa da anteriormente vertida no acto anulado contenciosamente (já que seria vedada, por força do caso julgado da decisão judicial anulatória, a possibilidade legal de a Administração vir a decidir de novo em desfavor do mesmo Interessado Particular com alegação da mesma fundamentação anteriormente invocada no acto anulado), do novo acto decisório caberia naturalmente outra vez recurso contencioso, sob aval do art.º 80.º, n.º 2, do RICR.

Por fim, a propósito da problemática a que aludem nomeadamente as conclusões XXII a XXIII e XXV a XXVII da alegação da Recorrente, com foco também na conclusão XIX da mesma peça, cabe verificar que se bem que a Entidade Recorrida tenha dito na sua segunda deliberação, que esta era susceptível de recurso contencioso para o Tribunal Administrativo, esta declaração escrita assim prestada, como contraria frontalmente a conclusão jurídica atrás tirada e enunciada em letra carregada, não tem a pretendida virtude de tornar legal a interposição do recurso contencioso então

instaurado pela Recorrente, porquanto *in casu*, a Recorrente, aquando da notificação formal da primeira deliberação, já foi aí correctamente advertida da lesividade imediata e concreta da primeira deliberação da Entidade Recorrida, mas que por opção voluntária e consciente, não chegou a interpor recurso contencioso da primeira deliberação, que, para ela, já era um acto definitivo e executório.

Razões por que já deixa de haver motivo ponderoso para se atender judicialmente à expectativa ou confiança da Recorrente na recorribilidade contenciosa da segunda deliberação, não obstante a inexactidão da informação prestada pela Entidade Recorrida na parte final desta segunda decisão, acerca da possibilidade de respectiva impugnação contenciosa.

Aliás, só seria de atender à expectativa ou confiança da Recorrente, se ela não tivesse sido advertida, aquando da notificação da primeira deliberação da Entidade Recorrida, da possibilidade de recurso contencioso imediato desta (cfr., a título de referência académica, o Acórdão de 21 de Maio de 2003, do Processo n.º 01834/02, da 3.ª Subsecção do Contencioso Administrativo, do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, publicado na íntegra *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/...>, segundo o qual se a notificação do acto confirmado incluiu a indicação errada de que do acto cabia reclamação graciosa para o autor do acto, a interpor em determinado prazo, omitindo por conseguinte o atributo de lesividade com que o mesmo se apresentava, ela não foi idónea a desencadear o efeito propulsor do ónus de impugnação do acto, nem tão pouco o efeito estabilizador da situação jurídico-administrativa que se desencadearia com a sua inércia durante o

respectivo prazo), ou se ela simplesmente não tivesse sido notificada antes dessa primeira deliberação (cfr., a título de referência académica, o Acórdão de 30 de Janeiro de 2003, do Processo n.º 048182, da 1.ª Subsecção do Contencioso Administrativo do mesmo Tribunal de Portugal, publicado na íntegra *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/...>, de acordo com o qual só a existência de notificação do primeiro acto anteriormente à notificação do acto que o reafirma permite a rejeição do recurso contencioso com fundamento em confirmatividade).

Por todo o expendido, deve ser rejeitado mesmo o recurso contencioso subjacente ao presente recurso jurisdicional, dada a ilegalidade da sua interposição, devido exclusivamente ao facto de, *in casu*, não ser recorrível contenciosamente a deliberação então proferida pela Entidade Recorrida no âmbito da reclamação graciosa da sua anterior decisão sobre a “reclamação” do acto de fixação do rendimento colectável da Sociedade Recorrente para o exercício de 2004, outrora praticado pela Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos, razões por que é de julgar improcedente o recurso jurisdicional *sub judice*.

Sendo, por fim, também correcto que a respeito da problemática de que se ocupam as conclusões VI a IX e XXVIII a XXIX, com reflexo também na conclusão XIX, todas da mesma alegação, e diversamente do aí entendido pela Recorrente, é essa solução que corresponde à melhor interpretação das normas jurídicas acima aplicadas, com observância natural dos cânones de hermenêutica plasmados no art.º 8.º do Código

Civil de Macau, estando este Tribunal a agir de acordo com as regras de jogo gizadas pelo legislador na matéria em questão, pelo que não pode haver, por parte do Órgão Judicial, nenhuma violação do princípio da boa fé do art.º 8.º do CPA.

Com o que já não se torna devido conhecer da restante questão suscitada pela Recorrente mormente nas conclusões I a III da alegação, respeitante ao levantado erro de liquidação pela Administração Fiscal, por esta, alegadamente, ter feito errada aplicação das normas sobre métodos indiciários na fixação do seu rendimento colectável.

É, pois, de confirmar a decisão recorrida de rejeição do recurso contencioso, se bem que com fundamentação algo diversa da invocada pelo Tribunal *a quo*.

IV – DECISÃO

Dest'arte, **acordam em negar provimento ao recurso jurisdicional, mantendo a decisão tomada na sentença recorrida, de rejeição do recurso contencioso**, mas com fundamentação jurídica acima exposta, algo diversa da invocada pelo Tribunal *a quo*.

Para além das custas por que já se encontra condenada em primeira instância, suportará ainda a Recorrente as custas no presente recurso jurisdicional, com dez UC de taxa de justiça.

Macau, 15 de Dezembro de 2009.

Chan Kuong Seng
(Relator)

Vítor Manuel Carvalho Coelho
(Magistrado do Ministério Público
presente na conferência)

João Augusto Gonçalves Gil de Oliveira
(Primeiro Juiz-Adjunto)

Lai Kin Hong
(Segundo Juiz-Adjunto)