

## **Processo n.º 261/2003**

(Recurso Jurisdicional)

Data: 18/Março/2004

### **Assuntos:**

- Imposto Complementar de Rendimentos dos contribuintes do grupo B;
- Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos;
- Métodos de determinação do lucro tributável;
- Dever de colaboração do contribuinte;
- Alegação de factos e junção de documentos em sede do recurso contencioso omitidos em sede do processo gracioso

### **SUMÁRIO:**

1. A alegação de um vício que não foi levado à impugnação administrativa não tem efeito preclusivo relativamente à causa de pedir do recurso contencioso e, por isso, em salvaguarda do direito à tutela jurisdicional efectiva, o recorrente pode alegar vícios que não foram invocados na impugnação administrativa.
2. No artigo 19º do RICR preveem-se dois sistemas de cálculo da base do

imposto complementar, de que resulta uma heterogeneidade manifesta de efeitos e regimes: o sistema da matéria colectável real, em que se pretende apurar qual o efectivo valor da riqueza que servirá de base ao imposto; e o sistema da matéria colectável presumida, em que, por não ser possível a fixação real e directa da matéria colectável, se escolhem indicadores com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado.

3. A cada um destes sistemas correspondem diferentes operações de quantificação do facto tributável: no primeiro sistema - grupo A - o lucro real efectivo é determinado através da conta de resultados da empresa (n.º1 do artigo 19º); no segundo sistema - grupo B - o lucro presumido pode ser determinado através de métodos presuntivos (n.º2 do artigo 19º) ou de métodos indiciários (n.º3 do artigo 19º).
4. A Administração Fiscal é livre em adoptar um ou outro dos métodos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 19º do RICR, não estando o método indiciário dependente da impossibilidade de determinar a matéria colectável pelo método da avaliação administrativa.
5. Não dispondo a Administração fiscal de uma base probatória fornecida directamente pelo contribuinte, como acontece no grupo A, daquele princípio deriva a possibilidade do Fisco recorrer a todos os elementos que forem possíveis e necessários à sua convicção.

6. Se a Administração tem que prestar colaboração com os particulares, também estes devem no seu relacionamento com aquela revelar lisura e rectidão de comportamentos, além da necessária colaboração para o esclarecimento cabal dos factos e a descoberta da verdade material.
7. No plano tributário, cabe ao contribuinte, não apenas cumprir as obrigações de prestação pecuniária ou em espécie que correspondam ao seu dever contributivo, mas também o dever de dar conhecimento à administração tributária de todas as situações e realidades de facto que lhe respeitam e devam ser enquadradas nas normas de incidência, bem como das fontes em que tais realidades assentem, já que, como é evidente, é o contribuinte que tem com elas contacto directo, enquanto que a Administração Fiscal só por formas indirectas, e nem sempre seguras, delas se apercebe e as pode qualificar e quantificar.
8. Estando em causa a anulação de um acto praticado em dada conjuntura temporal, em regra, a apreciação do mesmo e aferição da sua legalidade têm de ser apreciadas à luz dessa conjuntura, a não ser que se lhe aponte um vício existente e observável àquela data, não se podendo impor um comportamento a partir de dados que a entidade administrativa não dispunha, por falta de fornecimento dos mesmos por parte do contribuinte.

O Relator,

***João A. G. Gil de Oliveira***

**Processo n.º 261/2003**

(Recurso Jurisdicional)

Data: 18/Março/2004  
Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto  
Complementar de Rendimentos  
Recorrida: (A) Serviços de Limpeza, Ld<sup>a</sup>.

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

I - **RELATÓRIO**

(A) **Serviços de Limpeza, Limitada**, com sede na Rua de Viseu, xx, Edf. xx, 3º andar, Taipa, interpôs recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (CRICR) que manteve a matéria colectável para o exercício de 1996 em MOP\$7,758,300.00

O Tribunal Administrativo deu provimento ao recurso e anulou a deliberação.

Não se conformando com essa decisão veio a **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos** recorrer, assim

concluindo as suas alegações:

O acto administrativo originariamente impugnado é a deliberação da Comissão de Revisão do ICR, sendo que aquando da elaboração da mesma, os dados ao seu dispor consubstanciavam-se na Informação de Fiscalização n.º 007/DIFT/2000, a qual resultara de acção de fiscalização à recorrente (A), Serviços de Limpeza, Lda."

A documentação bancária referente aos custos decorrentes do pagamento de salários apenas foram facultados pela contribuinte em sede de recurso contencioso de anulação, o que significa que, à altura da deliberação, não dispunha a Administração Fiscal de qualquer indício da existência de tais documentos, o que, evidentemente, condicionou a sua decisão à informação existente à altura.

Na fixação da matéria tributável do Grupo A a Administração Fiscal está, em princípio, vinculada aos factos tal como constam da contabilidade dos contribuintes.

No que se refere à fixação da matéria tributável do Grupo B, a inexistência de uma prova documental como a contabilidade converte em regra aquilo que no Grupo A constitui excepção, ou seja, a liberdade probatória, determinando que o lucro real não sendo objecto possível de uma prova directa, só pode ser obtido através de uma prova indirecta, ou seja, de uma prova presuntiva ou indiciária.

O método presuntivo constitui um método excepcional de apurar o facto tributário e que a Administração Fiscal só pode proceder à tributação por essa via se demonstrar, sem margem para dúvidas, que a contabilidade do sujeito passivo não é merecedora de credibilidade, o que aconteceu

relativamente aos dados constantes da declaração de rendimentos referentes ao exercício de 1996, que se revelaram totalmente incorrectos, aos quais acresceu a falta de colaboração no fornecimento de documentos complementares à contabilidade existente.

Acresce que, a jurisprudência é uniforme no que respeita a esta questão como se pode retirar da leitura do resumo do Acórdão do Tribunal Central Administrativo, datado de 12/10/1999 e decorrente do processo n.º1333/98 e dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, emergentes dos processos n.ºs 005415 e 005417, datados, respectivamente, de 19/10/1988 e 26/10/1988.

Além do mais, os valores apurados relativamente às despesas com o pessoal não resultaram de um procedimento leviano, mas sim da ponderação rigorosa de todos os dados disponíveis em relação aos exercícios de 1996 a 1999 e de informações oficiais facultadas pela Direcção dos Serviços de Estatística e Censos, o que legitima o recurso ao método presuntivo por parte da Comissão de Revisão do ICR nos termos defendidos e, em nossa opinião, permitidos por lei.

Considerando-se que a sentença ora recorrida padece do vício de violação de lei, por errada interpretação do disposto no n.º2 do artigo 19º do RICR.

Pede, a final, a revogação da sentença.

**(A) Serviços de Limpeza, Limitada**, conclui da seguinte forma as suas contra alegações:

Para os contribuintes do Grupo B, a Administração quando tenha fundadas dúvidas sobre a veracidade das declarações apresentadas pelo contribuinte, pode determinar a matéria tributária através de uma prova indirecta, utilizando o método presuntivo ou o método indiciário.

No método presuntivo, os funcionários fiscais devem apreciar caso a caso a importância dos indícios que revelam os lucros tributáveis e calcular os proveitos e custos do contribuinte no ano a que respeita o imposto, donde resulta uma tributação incidente sobre o lucro real presumido.

No método indiciário, a Administração Fiscal escolhe determinados índices ou sinais exteriores de onde induz automaticamente a matéria colectável, sem chegar a apreciar as circunstâncias concretas do contribuinte.

No exercício de 1996 da entidade recorrida a Administração utilizou primeiramente o método indiciário, calculando o valor de 5% sobre os proveitos (artigo 19 n.º3 do RICR) e no acto recorrido utilizou o método presuntivo.

A utilização do método presuntivo não foi, porém, a mais correcta, dado que, a utilização deste método não dispensa o cálculo rigoroso do rendimento real do contribuinte.

E, na acção de fiscalização efectuada à entidade recorrida verifica-se que há dados relativamente aos custos que não correspondem à realidade, nomeadamente as despesas efectuadas com o pessoal.

Ora, a entidade recorrente ao verificar a dificuldade ou impossibilidade de calcular de uma forma rigorosa as despesas efectuadas

com o pessoal no ano de 1996, e continuando a acreditar que as receitas eram superiores às despesas deveria ter determinado o rendimento colectável através do método indiciário, tal como anteriormente tinha feito, isto é aplicando uma percentagem de 5% sobre o montante exacto dos proveitos apurados.

Uma vez que não o fez violou o disposto no artigo 19, n.º2 e 21º do RICR, pelo que o acto administrativo deverá ser anulado, como muito bem decidiu o douto acórdão ora recorrido.

Termos em que entende dever ser mantido o acórdão recorrido.

O Digno Magistrado do M.P. emitiu douto parecer no sentido de que o recurso merece provimento, alegando, no essencial:

A determinação da matéria colectável através de presunção constitui um método excepcional de que a A. Fiscal apenas poderá lançar mão caso demonstre, sem margem para dúvidas, que a contabilidade do sujeito passivo não merece credibilidade.

No caso em apreço a ocorrência de tal falta de credibilidade relativa aos dados constantes da declaração de rendimentos referentes ao exercício de 1996 por parte da recorrida parece não ser questionada na dita sentença em crise onde, aliás, se faz questão de mencionar que *“É evidente que o recorrente parece ter prestado “falsas declarações” quando declarou as despesas relativas aos salários dos seus trabalhadores”*.

O que haverá que se sindicar é se, perante os dados disponíveis,



era ou não legítimo à A. Fiscal lançar não do método presuntivo.

O recurso a tal método impõe-se sempre que existam razões fundadas para concluir não ser possível comprovar e quantificar de forma directa e exacta os elementos necessários para determinar a matéria colectável, tratando-se, pois, de forma expedita de a A. Fiscal apurar o lucro estimado, aproximado do contribuinte.

O Mmo juiz *a quo* acaba por concluir que se imporia o recurso aos métodos indiciários, argumentando primordialmente com o facto de os custos calculados por estimativa relativos às despesas com o pessoal não corresponderem à realidade, esgrimindo, para tal, com a prova que a tal propósito seria efectuada através de documentação bancária respeitante aos custos decorrentes do pagamento de salários por parte da recorrida.

Só que, tal documentação foi por esta exibida e apresentada já em sede do recurso contencioso, pelo que à altura da deliberação da Comissão de Revisão não disponha a mesma de tal documentação nem, aparentemente, de indícios de existência da mesma.

Seja como for, certo é que se não pode concluir, sem mais, pela imposição da aplicação de determinado método para apuramento da matéria colectável por parte da A. Fiscal, baseando-se, para tal, em matéria, em dados, de aquela manifestamente não dispunha, por falta de fornecimento dos mesmos por parte do contribuinte.

E, perante a incorrecção dos dados apresentados pelo contribuinte, a falta de fornecimento de documentos complementares à contabilidade existente e os elementos colhidos pela fiscalização, tudo aponta no sentido de o uso daquele método apresentar justificação legal.

A partir daí, na escrupulosa observância do princípio da separação de poderes, qualquer outra ordem de considerações atinentes à eventual opção pelo outro método de determinação indirecta da matéria colectável – o indiciário – implicará inadmissível intromissão no domínio próprio da Administração.

Razões por que pugna pelo provimento do presente recurso.

\*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

## **II - FACTOS**

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

- a) A recorrente, contribuinte do Grupo B n.º1 1299468, em 18 de Fevereiro, através do modelo M/1, apresentou na DSF a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1996, onde declarou como proveitos o valor de MOP\$7,950,000.00 e como custos o valor de MOP\$7,711,000.00, no qual incluiu despesas com pessoal no valor de MOP\$272.000,00, o que dá o rendimento global de MOP\$239.000,00 (cfr. doc. de fls. 45 do p.a);
- b) Em 30/12/97, a Comissão de Fixação deliberou fixar o rendimento colectável em MOP\$397.500,00, correspondente a 5% dos proveitos declarados ( cfr. doc. de fls. 53 do p.a).
- c) Através do modelo M/5, datado de 13/2/98, a recorrente foi notificada dessa deliberação e para pagar a quantia de MOP\$ 62.607,00, a qual foi liquidada em 9/4/98 (cfr. doc. de fls. 52 e 55 do

- p.a);
- d) Na sequência de uma carta anónima remetida à DSF pelo Comissariado Contra a Corrupção, através da Ordem de Serviço n.º07/2000 de 5 de Junho, o Chefe substituto do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária ordenou uma fiscalização à recorrente para apuramento do rendimento colectável relativo aos exercícios de 1996 a 1999 (cfr. doc. de fls. 25 do p.a, traduzido a fls. 260 verso dos autos);
  - e) Efectuada a fiscalização, em 22 de Novembro de 2000, os técnicos superiores, Kou Kai e Chong Hio Tong elaboraram um relatório propondo a fixação do rendimento colectável para 1996 em MOP\$7,758,297 e a abertura de processo de transgressão por ocultação de rendimentos e falsas declarações (cfr. doc. de fls. 24 a 36 do p.a, traduzido a fls. 260 a 269 do p.a e que aqui se dá por inteiramente reproduzido);
  - f) Em 12/12/2000, a DSF remeteu à recorrente o ofício n.º363/DIFT/2000, solicitando-lhe "a apresentação de elementos de escrita referentes a custos incluindo os respectivos documentos de suporte" referentes ao período de 1996 a 1999 (cfr. doc. de fls. 43 do p.a);
  - g) Em 22/12/2000, a recorrente respondeu dizendo que não dispunha de mais informação para além da já fornecida durante a inspeção (cfr. fls. 40 do p.a);
  - h) Em 27/12/2000, por despacho exarado no Relatório da fiscalização, foi ordenada a remessa do mesmo à Comissão de Fixação para

efeitos de ser fixado novamente o rendimento colectável dos exercício de 1996 a 1999 (cfr. doc. de fls. 24 do p.a, traduzido a fls. 160 dos autos),

- i) Em 4 de Janeiro de 2001, e com base nesse relatório, a Comissão de Fixação deliberou fixar à recorrente a matéria colectável de MOP\$7,758,300 para o exercício de 1996 (cfr. fls. 21 do p.a);
- j) Através do modelo M/5, datado de 1/2/2001, a recorrente foi notificada de tal deliberação e do imposto que a pagar pela nova fixação, no montante de MOP\$1,159,326 (cfr. fls. 22 do p.a);
- k) Em 15 de Fevereiro de 2001, a DSF emitiu à recorrente, a seu pedido, uma certidão sobre os fundamentos considerados pela Comissão de Fixação (cfr. fls. 18 do p.a);
- l) Em 22/2/2001, a recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar solicitando a revogação do acto por falta de fundamentação, duplicação da colecta e falta de elementos essenciais (cfr. doc. de fls. 5 a 10 do p.a.);
- m) Em 2/6/2001, a Comissão de Revisão deliberou o seguinte :

“Analisada a reclamação interposta pela contribuinte supra referida, deliberada a Comissão de Revisão:

1. *Vem a reclamação interposta do acto de fixação da matéria colectável para o exercício de 1996 levado a cabo pela Comissão de Fixação "B" em 04/01/01;*
2. *Nesse acto o órgão supra referido deliberou no sentido de acatamento da informação de fiscalização n.º 007/DIFT/2000, da qual constava que, após fiscalização à empresa, se tinha*

*apurado a existência de um valor efectivo de proveitos na ordem de MOP15.768.088,00, valor substancialmente mais elevado do que aquele que foi declarado pela ora reclamante no mesmo exercício de 1996, que se cifrou em MOP7.950.000,00.*

- 3. Fazendo bem o historial da situação tributária do sujeito passivo, retira-se do processo administrativo que efectivamente em 18/02/97 com a entrega da declaração modelo M/1 referente ao exercício de 1996, esta declarou um total de prestações de serviços na ordem de MOP7950.000,00, tendo obtido um resultado tributário de MOP239.000,00. Posteriormente a Comissão de Fixação em 30/12/97, verificou a existência de rendimentos adicionais, razão pela qual procedeu a novo apuramento da matéria colectável utilizando para tanto um critério presuntivo nos termos consentidos pelo n.º2 do artigo 19º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, considerando ser de aplicar à contribuinte uma percentagem de 5% sobre o total de proveitos declarados, consistindo a referida percentagem na rentabilidade média dos agentes económicos do sector de actividade em que opera a contribuinte.*
- 4. Contudo e no âmbito dos poderes de fiscalização que estão atribuídos à Direcção dos Serviços de Finanças através da sua Lei Orgânica e do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, em especial do n.º1 do artigo 41º, fez informação detalhada sobre a contabilidade da empresa na sequência de*

*visita de fiscalização, ocasião em que se apurou que em 1996 a contribuinte declarou unicamente os rendimentos auferidos pelas prestações de serviços ao sector público, nada tendo declarado em relação a proveitos derivados de pagamentos na maior porte provenientes do sector privado.*

- 5. Nessa medida verifica-se uma facturação em 1996 que ascende a MOP\$16.403.788,00, a qual excede em relação ao declarado e em relação ao imposto decorrente da primeira fixação em MOP8.453.788,00.*
- 6. Em face desses valores houve igualmente de se aferir dos custos inerentes à actividade para produção desta receita que se estimaram de acordo com a mesma contabilidade em MOP8.645.491,00, tal operação determinou a existência da matéria tributável não colectada de MOP7.758.297,00, valor que consta da segunda fixação de que ora se reclama.*

*Analizando os inúmeros vícios apontados pela ilustre mandatária cumpre referir :*

- a) Como bem se compreende não poderia retirar-se da certidão qual o critério que presidiu o exame a escrita ou a que título ou fundamento legal se "arranjam" as palavras da ilustre mandatária os valores da matéria colectável. A fixação teve origem numa acção de fiscalização que ocorreu nas instalações da empresa e esta quando forneceu os elementos da contabilidade para análise bem sabia estar a facultar dados que é muito contrariam os que fez constar na sua declaração de rendimentos. Numa coisa contudo tem razão a ilustre*

*mandatária, conforme escreve o n.º2 do artigo 41º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, deveria ter sido fundamentada a notificação de rendimento colectável divergente do valor declarado, o que não aconteceu. Nessa exacta medida ora se delibera aceitar na integra os parâmetros de fixação de Comissão de Fixação bem como análise constante da informação n.º 007/DIFT/2000, que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais e que faz parte integrante da presente deliberação.*

- b) Por último, senado que está o vício de fundamentação não se entende o alegado vício de duplicação da colecta na exacta medida em que pese embora esta exigir na Contribuição o imposto referente a 1996, a um sujeito passivo já tributado para esse exercício.*
- c) Estamos a referir a factos tributários distintos uma vez que a colecta que ora se mostra, deriva da consideração de receitas que não foram devidamente equacionadas ou declaradas em tempo oportuno, em claro desrespeito pela declaração constante do quadro 17 da declaração de rendimentos feita pela contribuinte onde referiu ser verdade os valores então facultados à Administração Fiscal.*

*7. Importa ainda salientar que a certidão n.º 294/98 foi passada em 03/02/99, motivo pelo qual não havia dívidas à Fazenda posto que a fixação só teve lugar em 04/01/01.*

*Pelo mesmo motivo carece de fundamento o alegado relativamente às certidões negativas de dívida, uma vez que também a*

*certidão n.º 318/2000 data de 24/01/2000, donde em data anterior apurou a dívida tributária.*

*Termos em que se delibera negar provimento a presente reclamação e manter o acto reclamado, devendo-se notificar a ilustre mandatária, fazendo acompanhar a presente deliberação cópia autenticada da informação n.º007/DET/2000.*

*Ao abrigo do artigo 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a Comissão deliberou no sentido de fixar ainda, a título de custas 0,5% de agravamento à colectiva.*

*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 – n.º2 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.*

*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” (cfr. doc. de fls.2 a 4 do p.a.).*

n) Através do ofício n.º 0017DAIJ/CRB/01, a DSF notificou a mandatária da recorrente dessa deliberação (cfr. doc. de fls. 1 do p.a.);



- o) Dá-se por reproduzido o teor dos documentos de fls. 45 a 57, 84 a 215 e 247 dos autos.

### **III - FUNDAMENTOS**

1. O *thema decidendum* nesta sede reside em saber se deve ser, ou não, sufragado o entendimento defendido na douta sentença recorrida, no sentido de que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos padece de vício de violação de lei consubstanciado na violação dos artigos 19º, n.º2 e 21º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR).

E assim, partindo do princípio de que a presunção prevista no n.º2 do artigo 19º do RICR se refere apenas à conclusão de que a empresa devia ter tido lucros, deve ou não proceder-se ao cálculo dos proveitos e custos, com base nos elementos constantes da declaração do contribuinte, de informações devidamente fundamentadas e de outros elementos de que se disponha.

No fundo, a questão fulcral passa por saber se, tal como concluiu o Meritíssimo Juiz *a quo*, ao utilizar-se o método presuntivo, não se conseguindo apurar o lucro baseado em dados certos - *tendo-se calculado custos com pessoal por estimativa, perante a dificuldade em calcular de forma rigorosa as despesas com o pessoal no ano de 1996 com tanta incerteza quanto ao número de trabalhadores e respectivos salários* -, se deveria ter aplicado o método indiciário - *tal como anteriormente se havia feito, ou seja, 5% sobre os montantes exactos dos proveitos apurados*.

\*

2. A Administração fiscal, procedeu a uma fiscalização à empresa da recorrente e constatou que os valores indicados na declaração de rendimentos do exercício de 1996 não estavam correctos pelo que, em face disso, procedeu ao cálculo do valor das receitas (MOP\$16.403.788,00) do valor das despesas (MOP\$8.645.491,00), o que dá uma matéria colectável de MOP\$7.558.297,00).

A recorrente vem dizer que nessa fiscalização não foram considerado correctamente o valor das despesas com pessoal, no total de MOP\$11.840.053,00, conforme documentos que só então passou a juntar, alegando que só não foram apresentados na altura da fiscalização porque no ano de 2000 os anteriores administradores regressaram a Portugal e o contabilista da empresa, que saiu em Maio de 2000, retirou quase todos os documentos de contabilidade.

Esta questão reveste-se de alguma importância na medida em que o objecto do recurso visa em última análise a apreciação da legalidade do acto praticado e o certo é que à data do mesmo os documentos que infirmam os valores dos custos encontrados não existiam nem foram disponibilizados.

Quanto à alegação de um vício que não foi levado à impugnação administrativa parece não haver dúvidas de que a causa de pedir no recuso hierárquico necessário não tem efeito preclusivo relativamente à causa de pedir do recurso contencioso e, por isso, em salvaguarda do direito à tutela jurisdicional efectiva, o recorrente pode alegar vícios que não foram invocados na impugnação administrativa.

Embora a questão tenha sido tratada neste sentido, na decisão ora

em apreciação, afigura-se que o que aqui está em causa, - tratando-se de junção de um documento apenas em sede de recurso contencioso, embora legítima em nome do princípio da verdade material e da aquisição processual -, é a virtualidade desses documentos (relação bancária de pagamento de salários aos trabalhadores) abalarem o acto de fixação de rendimentos, de forma a reportá-los a uma realidade que só em momento posterior, por falta imputável ao contribuinte, foi possível abarcar. Para mais, quando nem sequer o valor dos custos do pessoal foi levado à reclamação para a Comissão de Fixação.

Pesem embora as razões invocadas para a não junção anterior dessa documentação, o certo é que ela não foi disponibilizada, pelo que a Administração, na falta desses elementos teve que quantificar os custos com o pessoal. E é aqui que reside a questão: procedeu correctamente nessa fixação, embora *a posteriori* se tenha vindo a apurar uma divergência entre o valor presumido e o valor real, só agora comprovado?

3. Importa, então, analisar qual a forma de determinar a matéria colectável dos contribuintes do Grupo B.

No que respeita ao imposto complementar de rendimentos o legislador, no artigo 4º do RICR, estabeleceu uma diferenciação de grupos de contribuintes, segundo o objecto material e imediato de incidência: o grupo A, tributado pelo lucro efectivo e o grupo B tributado pelo lucro presumido. E no artigo 19º, prescreveu as diversas formas de determinar a matéria colectável de cada um dos grupos.

Deste modo, facilmente se distinguem no RICR dois sistemas de

cálculo da base do imposto complementar, de que resulta uma heterogeneidade manifesta de efeitos e regimes: o sistema da matéria colectável real, em que se pretende apurar qual o efectivo valor da riqueza que servirá de base ao imposto; e o sistema da matéria colectável presumida, em que, por não ser possível a fixação real e directa da matéria colectável, se escolhem indicadores com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado.

A cada um destes sistemas correspondem diferentes operações de quantificação do facto tributável: no primeiro sistema - grupo A - o lucro real efectivo é determinado através da conta de resultados da empresa (n.º1 do artigo 19º); no segundo sistema - grupo B - o lucro presumido pode ser determinado através de métodos presuntivos (n.º2 do artigo 19º) ou de métodos indiciários (n.º3 do artigo 19º).

No grupo A a matéria colectável é determinada através de prova directa pré-constituída, que é a contabilidade do contribuinte; no grupo B a matéria colectável é determinada officiosamente, através de provas indirectas, por via do método presuntivo e do método indiciário.

O valor da declaração de contribuinte é bem diferente em cada um dos sistemas: no primeiro, a declaração é, em princípio, determinante do próprio valor da matéria colectável, uma vez que serve directamente de base ao lançamento; no segundo, a declaração do sujeito passivo possui um alcance meramente indiciário da matéria colectável.

Em relação aos contribuintes do grupo B, o lucro tributável é determinado 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 estes, ou por métodos indiciários (art. 19º, nº2 do RICR). Os métodos indiciários baseiam-se em todos os elementos de que a Administração Fiscal disponha, designadamente margens de lucro bruto ou ilíquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros, taxas médias de rentabilidade do capital investido, coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias primas, ou de outros custos directos, 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 (art. 19º do RICR).

O RICR não refere que, no apuramento do lucro tributável dos contribuintes do grupo B, com contabilidade devidamente organizada, se tenham de aplicar as mesmas disposições respeitantes aos contribuintes do grupo A - artigos 20º a 35º do RICR - mas também não impede que o lucro tributável seja determinado com base na contabilidade e devidamente corrigida nos mesmos termos.<sup>1</sup>

O artigo 19º nº 2 daquele Regulamento estabelece: "O lucro tributável dos contribuintes do grupo B será determinado pela diferença entre os proveitos e custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a estes, ou por métodos indiciários".

Para determinar a matéria colectável há, geralmente, dois grandes métodos: a declaração do contribuinte e a determinação oficiosa da base de tributação. Aqui, lança-se mão de métodos indirectos, também apodados,

---

<sup>1</sup> - Rato Rainha, Impostos de Macau, 1998, 115

genericamente, de indiciários, a partir dos quais se induz ou presume a matéria colectável.

E na tributação por presunção, o lançamento pode utilizar dois métodos separados ou conjuntamente: o método indiciário e o de avaliação administrativa. Na «avaliação administrativa» ainda podemos distinguir a que é feita exclusivamente pelos agentes da Administração Fiscal ou a feita por comissões em que se encontrem representantes dos contribuintes.<sup>2</sup>

No método indiciário, a lei exemplifica um certo número de índices que considera particularmente adequados a tal tarefa, como as margens médias de lucro, as taxas médias de rentabilidade e os coeficientes técnicos, que ordem ser utilizados isoladamente ou articulados entre si (n.º3 do artigo 19º). Nessa situação, a Administração fiscal escolhe determinados índices ou sinais exteriores de onde induz automaticamente a matéria colectável, sem chegar a apreciar as circunstâncias concretas do contribuinte. Neste método, estabelece-se uma relação entre determinados índices e a matéria colectável, de tal forma que a partir deles se possa automaticamente determinar o montante da matéria colectável. Leva-se aqui em conta, não o rendimento real, mas sim o «rendimento normal», isto é, aquele que devia ter sido obtido em face das condições conjunturais em que a actividade foi exercida. Trata-se, pois, de tributar pelo lucro que uma empresa com aquelas características teria obtido em condições normais, independentemente de isso se ter verificado ou não.

---

<sup>2</sup> - Rato Rainha, Apontamentos de Direito Fiscal, 1996, 62

Importa referir que há assim uma coincidência conceptual entre os métodos indiciário e presuntivo.<sup>3</sup> E isto porque, sendo as presunções as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido (artigo 342º do C. Civil), princípio que não deixa de ser válido para o processo mental relativo às presunções não judiciais, enquanto meios lógicos ou mentais conducentes a afirmar-se um facto com base em regras da experiência, não deixam de conferir “um alto grau de probabilidade e geram a convicção do julgador, em termos de obrigar a parte contrária à contraprova ”.<sup>4</sup>

Quem lança mão destas presunções vale-se de certo facto e de regras da experiência para concluir que aquele denuncia a existência de um outro facto e a possibilidade de a ilação ser indiciária, isto é a partir de indícios e com base em certos índices, com um alto grau de probabilidade, em casos em que a prova directa é normalmente difícil de estabelecer, não deixa de ser, por vezes mais segura que a que resulta dos testemunhos e dos escritos, prova não passível de falsificação, parcialidade ou venalidade.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup>- Ac. do TSI de 31/5/2001, proc. 59/2001, Acs. do TSI, I, 110 e Acs do S.T.A. de 30 de Junho de 1999- P.23026; de 28 de Janeiro de 1998- P.21331; do TCA de 7 de Dezembro de 1999- P.1629-99 e de 16 de Março de 1999- P.280-97

<sup>4</sup> - Ac. Do TSI de 15/2/2001, Acs do TSI, I, 182

<sup>5</sup> - Rodrigues Bastos, Relações Jurídicas, V, 76

Como já se afirmou neste Tribunal<sup>6</sup>, pode concluir-se que o lucro tributável dos contribuintes do grupo B é apurado pela diferença entre ganhos e custos se puder presumir-se que os ganhos são superiores aos custos ou (e trata-se de uma mera alternativa) por recurso a outras presunções (aqui chamados métodos indiciários) em que se parte dos factos conhecidos elencados no n.º 3 do art. 19º do RICR, para ilaccionar o lucro tributável.

Esta dualidade, também evidenciada noutros aspectos de regime, resulta essencialmente do pressuposto, já ultrapassado pelo Código Comercial vigente, de que há contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada segundo as leis fiscais e comerciais. Significa isto que é o próprio legislador a reconhecer a «impossibilidade» de tributação baseada no balanço e a permitir a tributação com base em indícios ou índices, renunciando assim à exigência da certeza como condição da produção do acto tributário e aceitando formas menos seguras de reconstituição do facto tributário.

4. Será que a Administração fiscal só pode recorrer ao método indiciário no caso da impossibilidade de uso do método presuntivo?

Embora ambos os métodos sejam provas indirectas que apelam a regras ou máximas de experiência, a verdade é que a avaliação e apreciação que se faz dos indícios ou dos índices escolhidos é diferente.

O lucro tributável dos contribuintes do grupo B será determinado

---

<sup>6</sup> - AC. deste Tribunal, de 31/5/2001, já citado



pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos e as fontes de cálculo desses proveitos e custos estão enunciadas no artigo 41º, onde se diz que a fixação do lucro tributável será feita “*em face das declarações dos contribuintes, eventualmente corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha*”.

Pretende-se na sentença recorrida ver aqui um claro princípio de tributação de acordo com a situação efectiva do contribuinte. A presunção aí estabelecida referir-se-ia apenas à conclusão de que a empresa devesse ter obtidos lucros. Mas, extraída tal ilação, deveria proceder-se ao cálculo dos proveitos e custos, com base nos elementos constantes da declaração de contribuinte, de informações devidamente fundamentadas e de outros elementos de que se disponha.

Não está em causa o procedimento a adoptar que tal como descrito decorre da lei. Mas mesmo que se perceba a diferença entre a presunção de auferimento de lucros e a certeza da operação para quantificação dos lucros a partir de tais elementos, sempre se terá de concluir que o resultado encontrado não deixa de ser um lucro presumido, na medida em que por essa via se atinge um facto desconhecido (lucro real) a partir de dados conhecidos. Aliás, se assim não se entendesse, não faria sentido que se apontasse para esse método de determinação dos lucros quando estes fossem de presumir, na medida em que se os lucros reais pudessem ser exactamente apontados já não careciam de ser presumidos.

Na verdade, o artigo 41º do RICR delimita com grande abertura o poder de fixar a matéria colectável, pois não se diz qual o peso a atribuir às

declarações dos contribuintes, as condições em que os elementos por ele fornecidos podem ser afastados, o tipo de informações que deverão ser fornecidas pelos serviços de fiscalização e a natureza dos elementos de que poderá eventualmente dispor a Comissão de Fixação.

É certo que do que se trata é de tributar não de acordo com o rendimento médio de certas actividades, de certa região ou de empresas de determinada dimensão, mas sim estimar, por métodos aproximativos, o rendimento de um empresa individualmente considerada ou de acordo com as circunstâncias concretas do contribuinte.

No método presuntivo, os funcionários fiscais devem apreciar caso por caso a importância dos indícios que revelam os lucros tributáveis e calcular os proveitos e custos do contribuinte no ano a que respeita o imposto, donde resulta uma tributação incidente sobre o lucro real presumido.

5. Posto isto, coloca-se a questão de saber se a Administração Fiscal é livre em adoptar um ou outro dos métodos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 19.º do RICR.

O recurso ao método indiciário não está dependente da impossibilidade de determinar a matéria colectável pelo método da avaliação administrativa, conclusão a que se chega não só pela falta de previsão de um critério de subsidiaridade, como pela disjuntiva “ou” que aponta para uma discricionariedade de escolha entre dois métodos possíveis de fixação dos lucros tributáveis.

Não dispondo a Administração fiscal de uma base probatória

fornecida directamente pelo contribuinte, como acontece no grupo A, daquele princípio deriva a possibilidade do Fisco recorrer a todos os elementos que forem possíveis e necessários à sua convicção. Donde se extrai facilmente o corolário da opção por qualquer um dos métodos probatórios, de acordo aliás com os princípios da verdade material e da liberdade probatória, válidos para o procedimento tributário.

A diferença entre os dois tipos de actividade probatória, onde existe liberdade de apreciação e fixação dos factos, reside apenas no *grau de convicção* quanto à certeza do facto tributável: enquanto no método de avaliação administrativa, o juízo de equiparação do facto probatório em função dos indícios de que se parte relativamente ao facto principal que se visa apurar, o lucro tributável, é de *probabilidade*, no método indiciário, tal juízo é de *normalidade*.

Pode, pois, concluir-se que para os contribuintes do grupo B a regra geral é a liberdade probatória, situando-se os métodos probatórios previstos na lei na mesma zona discricionária, não sendo a impossibilidade do uso do método de avaliação administrativa presuntiva pressuposto legal da utilização do método indiciário.

6. Descrita a metodologia legal, que, no essencial, não se afasta da análise feita pelo Mmo juiz *a quo*, até a seguindo de perto, constata-se que ali se privilegiou a aplicação do método indiciário em detrimento do método presuntivo, em nome do princípio da tributação de acordo com a situação efectiva do contribuinte, devendo os cálculos a efectuar ter por base dados certos provenientes da própria declaração do contribuinte,

elementos fornecidos fundamentadamente pela fiscalização, ou quaisquer outros elementos com validade, de que se dispusesse.

Pode até sintetizar-se a posição defendida com a transcrição seguinte: *«Ora, ao constar a dificuldade em calcular de forma rigorosa as despesas com o pessoal no ao de 1996, a opção que se mostrava mais correcta, a continuar a entender-se que as receitas eram superiores às despesas, era determinar o rendimento colectável através do método indiciário, tal como anteriormente se havia feito, ou seja, 5% sobre os montante exacto dos proveitos apurados. Ao utilizar o método presuntivo, com tanta incerteza quanto ao número de trabalhadores e respectivos salários, nunca se conseguiria apurar o lucro baseado em dados certos. O caminho a seguir é alternativo: ou se considera como certo o valor agora apresentado relativamente às despesas com os salários, e se procede novamente ao cálculo do imposto com base neles ou se recorre ao método indiciário que parece ser aquele que melhor se ajusta ao caso concreto, uma vez que, como se reconhece no relatório, “não houve uma metodologia precisa e eficaz para avaliar os custos da exploração e despesas efectivas do contribuinte”».*

É neste ponto que se não acompanha, de todo, a argumentação explanada.

Reconhece-se que não havia elementos certos disponíveis para apurar o valor dos custos com o pessoal. Então, perante os dados disponíveis, circunstanciadamente descritos e justificados de fls 266v. a 268 procurou a Administração fixar um valor estimado de custos com o pessoal e fê-lo com a cobertura procedimental do nº 2 do artigo 19º do RICR.

Dizer que esses não eram os valores reais, de pouco adianta, pois que se houvesse conhecimento do valor real não era necessário estimar esse valor.

Dizer que estão em desconformidade com a prova só ora feita dos custos reais é extemporâneo, tendo o contribuinte o dever de colaboração e cabendo-lhe apresentar a documentação relevante, só a si (pesem embora as dificuldades internas alegadas) se imputando a responsabilidade pela não junção atempada de tal documentação, exibida e apresentada já em sede do recurso contencioso.

Aliás, na presente situação, está-se perante uma situação de flagrante falta de colaboração do contribuinte que, não obstante a saída do administrador e do contabilista, sempre tinha acesso às contas bancárias, não podendo ignorar os pagamentos feitos aos trabalhadores, pelo que, no âmbito da impugnação administrativa, sempre podia ter apresentado prova dos custos tidos com o pessoal. Se tal não lhe convinha porque eventualmente esses elementos apontariam para um outro montante de rendimentos, muito mais elevado do que o apurado, é questão que não interessa aqui analisar, para além da conclusão de que a falta de cooperação da parte não pode reverter em seu benefício, a seu belo talante, em nome do princípio da verdade material abstractamente considerado. O mesmo facto não pode ser valorado diferentemente no âmbito do mesmo processo, em termos de benefício do infractor. Ou seja, num dado momento, o da fixação do lucro tributável, não interessa alegar ou documentar os custos com o pessoal, mas esse valor já serviria para pôr em causa o resultado a que a Administração chegou com os elementos

próprios e com os elementos que foram disponibilizados pelo contribuinte.

Na verdade, o artigo 62º, nº 2 do CPA estabelece que os interessados têm o dever de prestar a sua colaboração para o conveniente esclarecimento dos factos e a descoberta da verdade. E se a Administração tem que prestar colaboração com os particulares, também estes devem no seu relacionamento com aquela revelar lisura e rectidão de comportamentos, além da necessária colaboração para o esclarecimento cabal dos factos e a descoberta da verdade material.

E no plano tributário, como diz Vítor Faveiro,<sup>7</sup> cabe ao contribuinte, não apenas cumprir as obrigações de prestação pecuniária ou em espécie que correspondam ao seu dever contributivo, mas também o dever de dar conhecimento à administração tributária de todas as situações e realidades de facto que lhe respeitam e devam ser enquadradas nas normas de incidência, bem como das fontes em que tais realidades assentem, já que, como é evidente, é o contribuinte que tem com elas contacto directo, enquanto que a Administração Fiscal só por formas indirectas, e nem sempre seguras, delas se apercebe e as pode qualificar e quantificar.

Para além de que, sempre importaria apurar, se os custos documentados apenas no âmbito do recurso contencioso têm como contrapartida correspondente os rendimentos que vieram a ser fixados.

O recurso ao método adoptado impunha-se, assim, na medida em

---

<sup>7</sup> - O Estatuto do Contribuinte, 2002, 860

que havia fundadas razões para concluir não ser possível comprovar e quantificar de forma directa e exacta os elementos necessários para determinar a matéria colectável, em particular, no respeitante à rubrica dos custos do pessoal, tanto mais que até se revelaram incorrectos os dados constantes da declaração de rendimentos, entregue pela recorrida, referentes ao exercício de 1996.

Tendo-se concluído pela alternatividade discricionária de qualquer dos indicados métodos de fixação, não se vê como se pode agora dizer que só um deles devia ter sido seguido.

E para pôr em crise o acto praticado importaria então comprovar que os dados de que se partiu e em que se baseou o juízo de probabilidade de custos eram errados, demonstração que não foi feita. Não basta dizer que o resultado a que se chegou é errado, porque desconforme à realidade. Importaria sim demonstrar que é errado porque se baseou em dados que se não verificavam ou em dados falseados. E tal não só se não demonstrou como nem sequer se alegou.

Estando em causa a anulação de um acto praticado em dada conjuntura temporal, em regra, a apreciação do mesmo e aferição da sua legalidade têm de ser apreciadas à luz dessa conjuntura, a não ser que se lhe aponte um vício existente e observável àquela data, não se podendo impor um comportamento a partir de dados que a entidade administrativa não dispunha, por falta de fornecimento dos mesmos por parte do contribuinte.

Ora, perante os dados fornecidos pelo contribuinte e os efectivamente colhidos pela fiscalização, era legítimo o recurso por parte da Administração Fiscal ao método de avaliação presuntiva.

Nesta conformidade, afigura-se que o acto praticado não merece censura.

7. Há, no entanto, uma questão que não foi conhecida no Tribunal recorrido e que tem que ver com a legalidade do agravamento à colecta por erro na aplicação do artigo 47º do RICR.

Este último vício não foi conhecido, e bem, por se encontrar dependente da apreciação dos outros dois vícios inicialmente alegados no recurso contencioso: vício de forma, por obscuridade e contradição na fundamentação, considerado improcedente; violação de lei, por não se tomarem em conta as despesas com os salários e por recurso a método inadequado de fixação dos lucros tributáveis, considerado procedente.

O desfecho agora observado impõe que se proceda a tal apreciação.

Não obstante o conhecimento e a posição tomada quanto à legalidade do agravamento à colecta já feito por este Tribunal<sup>8</sup>, a garantia do duplo grau de jurisdição impede que se passe desde já à apreciação, nesta sede, de tal questão.<sup>9</sup>

Razão por que tal questão deve ali ser primeiramente apreciada.

#### **IV - DECISÃO**

Pelas apontadas razões, acordam em **revogar a decisão recorrida**

---

<sup>8</sup> -Ac. do TSI de 26/2/2004, proc. 166/2003

<sup>9</sup> - Vieira de Andrade, Justiça Administrativa, 2002, 302



**na parte em que anulou o acto recorrido pela apontada violação de lei,**  
devendo os autos baixar ao Tribunal Administrativo para conhecimento do  
vício de violação de lei, por erro na aplicação do artigo 47º do RICR.

Custas pela recorrida, com 5 UC de taxa de justiça.

Macau, 18 de Março de 2004,

***João A. G. Gil de Oliveira (Relator) – Choi Mou Pan – Lai Kin Hong***

***Magistrado do Mº. Pº. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho***