

## **Recurso nº 15/2004**

Data : 29 de Abril de 2004

**Assuntos:** - Imposto Complementar de Rendimentos  
- Matéria colectável  
- Presunção

### **SUMÁRIO**

1. O Imposto Complementar de Rendimento incide sobre os lucros efectivamente auferidos pelos contribuintes, seja de pessoa colectiva, seja singular.
2. Sendo a existência de rendimento o pressuposto legal do tributo (artigo 2º do RICR) - a existência do facto tributário -, o ónus da prova recai sobre a Administração fiscal.
3. Podendo embora ao contribuinte de grupo B do ICR incidir sobre os lucros presumivelmente obtiver, não se faz presumir o sujeito passivo fiscal no auferimento efectivo dos lucros por não ser legalmente admissível.

**O Relator,**

**Choi Mou Pan**

**Recurso n.º 15/2004**

**Recorrente : Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (所得補充稅複評委員會)**

**Recorrido: (A)**

**A**cordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.:

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos recorre da sentença do Tribunal Administrativo que, em provimento do recurso interposto por (A), anulou a sua deliberação de 8 de Setembro de 2002 que, indeferindo a reclamação deduzida em 21 de Agosto de 2002, se manteve a fixação do rendimento colectável em MOP\$243.917,00 referente ao exercício de 1997 e determinou o agravamento previsto em 2% da colecta do mesmo rendimento.

Assim concluiu as suas alegações:

- I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 179 a 190 dos autos, que julgou improcedente o recurso interposto pela contribuinte e, conseqüentemente, anulou a deliberação n.º 233/DAIJ/CRA/2002, da Comissão de Revisão "A" do Imposto Complementar de Rendimentos tomada em 08/09/2002 e que decidiu manter o rendimento colectável anteriormente fixado, para o exercício de 1997,

no montante de MOP\$243.917,00 (duzentas e quarenta e três mil novecentas e dezassete Patacas) e deliberando ainda o agravamento de 2% à colecta do acima mencionado rendimento.

- II. Começa o Meritíssimo Juiz *a quo*, referindo-se ao ora recorrido, por dar como provado que “no ano de 1997 trabalhou para as empresas (B) Motors Limited, (C) Industry Company e (D) – Cia, Veículos Motorizados, Lda, sendo os seus rendimentos exclusivamente consituídos por rendimentos do trabalho – documento 2 da petição de recurso”.
- III. Selecionada a matéria de facto assente ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 430.º do CPC por força do art.º 1.º e do n.º 1 do art.º 149.º do CPAC, permitimo-nos discordar em concreto deste facto dado como provado.
- IV. Regendo-se o processo do contencioso administrativo pelo disposto, subsidiariamente e com as necessárias adaptações, na lei de processo civil, caber-nos-á unicamente em sede de recurso ordinário para o TSI reagir contra o que reputamos ser uma decisão injusta, por resultar “duma inapropriada valoração das provas” (Fernando Amâncio Ferreira, in “Manual dos Recursos em Processo Civil”, pág.<sup>a</sup> 62) ou do cometimento por parte do Magistrado Judicial *a quo* de um erro de juízo ou de julgamento, que ocorre “quando decide mal a questão que lhe é submetida, ou porque interpreta e aplica erradamente a lei, ou porque aprecia erradamente os

factos”, consubstanciável, neste caso, num concreto excesso na selecção da matéria de facto assente.

- V. Remetendo o juiz, a propósito do facto assente acima mencionado, para o doc. n.º 2 da petição de recurso, e designando este um conhecimento de cobrança, modelo M/12, previsto no art.º 41.º do RIP, emitido em 15.09.1998, referente ao exercício de 1997 e entregue ao ora recorrido para pagamento do imposto profissional em dívida no montante global de MOP\$1.365,00, constatamos não ser este idóneo e suficiente para dele se extrair tal inferência.
- VI. Ainda que o agora recorrido seja, de acordo com o art.º 5.º do RIP, contribuinte do 1.º Grupo de Imposto Profissional e se bem que incidente este sobre os rendimentos do trabalho, não se exclui, como parece resultar das palavras vertidas pelo M.mo Juiz nos autos, a possibilidade de poder aquele vir a ser sujeito passivo de ICR, desde que haja percebido rendimentos de outra índole, nomeadamente de actividades comerciais ou industriais (alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do RICR).
- VII. Caso haja a prática de qualquer facto enquadrável pela Administração Fiscal no seio dos factos tributários, não poderão deixar as pessoas singulares ou colectivas em causa de passar a integrar o grupo B do Imposto Complementar e de serem tributadas “com base nos lucros que presumivelmente obtiverem” (n.º 3 do art.º 4.º do RICR).

- VIII. Como resulta provado na sentença, “o recorrente, entre Fevereiro de 1990 e Junho de 1998, esteve registado na Autoridade Monetária e Cambial de Macau, com o n.º 337/APS, para o exercício da actividade de mediador de seguros (fls. 4 do Vol. II do processo instrutor do recurso 163/02-CF)”.
- IX. Apesar de não constar dos factos assentes da sentença, mais resulta provado ter a AMCM comunicado à DSF, por meio da lista de mediadores de seguros a que se refere o art.º 42.º do Decreto-Lei n.º 38/89/M, de 5 de Julho, que o ora recorrido recebeu no exercício de 1997 comissões no valor de MOP\$162.948,00.
- X. Sendo ao ora recorrido processadas as comissões por conta do desempenho da actividade de mediação de seguros, integrando tal imputação uma “actividade comercial ou industrial”, acabou a Administração Fiscal por fixar o rendimento colectável do ora recorrido em MOP\$243.917,00, calculado com base em 50% do montante recebido a título de comissões (MOP\$162.948,00) e segundo o critério 232 do Grupo B.
- XI. Não é perceptível a razão para ter o M.mo Juiz *a quo* dado como assente terem sido os rendimentos do recorrido exclusivamente constituídos por rendimentos do trabalho, com mera remissão para o constante do Doc. n.º 2 da petição de recurso.

- XII. Será, então, à Administração Fiscal vedado tributar um contribuinte do IP por quantias eventualmente recebidas a título de uma qualquer actividade comercial ou industrial, se não se tratar de um contribuinte com contabilidade registada (Grupo A), previsto no n.º 2 do art.º 4.º do RICR?
- XIII. Na situação em litígio, ainda que registado como contribuinte do 1.º grupo do Imposto Profissional, seria a entidade agora recorrente compelida a fixar ao ora recorrido o rendimento colectável em sede de ICR, a liquidar e a cobrar as quantias recebidas por aquele no exercício de uma actividade comercial ou industrial.
- XIV. Parece-nos excessivo ter o M.mo Juiz *a quo* considerado como facto assente serem os rendimentos de (A) exclusivamente constituídos por rendimentos do trabalho, por mera referência para o Doc. n.º 2 da P.I., o qual não é idóneo, nem suficiente para tal prova.
- XV. Pelo exposto, fica a sentença ferida de erro de juízo ou de julgamento, por apreciação incorrecta dos factos, a qual se assume como bastante para conduzir a uma decisão injusta.
- XVI. Afirma o M.mo Juiz na douta sentença de que se recorre que “o particular (...), notificado da fixação da matéria colectável, reagiu afirmando que não reflectiam a verdade dos factos os documentos ou elementos com base nos quais a Administração Fiscal concluiu que aquele tinha recebido um determinado valor a título de comissões”.

- XVII. Bastou-se o M.mo Juiz *a quo* com tal afirmação por parte da entidade ora recorrida para dar como verdadeiro o que por esta fora alegado, dado não se vislumbrar na motivação da sentença qualquer referência à prova apresentada pelo agora recorrido que pudesse conduzir a tal fim.
- XVIII. Mais disse que “para o caso dos autos apenas importa averiguar se o recorrente as recebeu ou não. Consoante a resposta seja positiva ou negativa assim o recorrente deverá ou não pagar o imposto que lhe é exigido pelo acto impugnado. (...) era à autoridade recorrida que se impunha fazer as pertinentes investigações”, finalizando com a afirmação de que “o próprio recorrente indicou na sua reclamação a prova que podia ser feita”.
- XIX. Entendemos não ter o ora recorrido indicado na reclamação prova suficiente e bastante, que obstasse à tributação dos rendimentos que lhe haviam sido imputados, a ponto de formularmos uma questão: poderia a Administração Fiscal, na apreciação da reclamação apresentada, e de molde a decidir em sentido contrário, bastar-se com a mera junção do conhecimento de cobrança, Modelo M/12 (doc. n.º 1 da reclamação) referente ao exercício de 1997 do IP e do impresso M/5 de notificação de fixação de rendimento em sede de ICR (doc. n.º 2 da reclamação)?
- XX. É nosso entendimento não ser qualquer deles idóneo para provar o recebimento por parte do ora recorrido de rendimentos exclusivamente constituídos pelo trabalho.

- XXI. Não nos parece ter sido indicada pelo à data reclamante a prova “que podia ser feita”, até porque veio posteriormente, em sede de recurso contencioso de anulação, a juntar outros meios de prova. Mas nem com estes logra o ora recorrido ilidir os métodos indiciários em que se baseou a Administração Fiscal para o concreto acto de fixação do rendimento colectável praticado em sede de ICR.
- XXII. Assentando a globalidade do discurso nas respostas das seguradoras aos Ofícios nº 8/DAIJ/CRA/2001 e 9/DAIJ/CRA/2001, constantes do processo nº163/02-CE (Doc. nº 4 da P.I.) e nos depoimentos reduzidos a escrito nos autos de processo nº 59/01-CF (Doc. nº 5 da P.I.), concluímos na resposta à P.I. não ser de valorar tais meios de prova, defendendo-se que só a prova carreada aos presentes autos poderá ser objecto de livre apreciação por parte do M.mo Juiz da causa.
- XXIII. Por recurso a uma interpretação a contrario sensu do disposto no nº 1 do artº 446º do CPC, impugnámos o constante do Doc. nº 4, com o fundamento de não ser este materializado em depoimentos ou perícias, mas sim constituído por respostas das Seguradoras aos Ofícios remetidos pela Administração Fiscal, não podendo aquelas ser invocadas contra a mesma parte nos presentes autos.
- XXIV. No que respeita ao Doc. nº 5, sendo este composto por depoimentos reduzidos a escrito nos autos de um processo já transitado em julgado e respeitante a um exercício que

não o dos presentes autos, fomos igualmente de impugnar o respectivo conteúdo.

XXV. Por estes factos, é irrefutável que a lista remetida à Administração Fiscal pela AMCM foi mais do que suficiente para a correcta fixação do rendimento colectável do ora recorrido, não havendo derrogação dos princípios do inquisitório ou da oficialidade, nem omissão, inexactidão ou insuficiência do dever de investigação.

XXVI. Não existindo na motivação da sentença referência a qualquer meio de prova junto pelo agora recorrido susceptível de inquinar a prova apresentada pela entidade recorrente e sendo dado assente que a invocação do Doc. n.º 2 não o é certamente, ficou esta sem conhecer os fundamentos de facto que motivaram a decisão tomada em 1.ª Instância.

XXVII. Acompanhando o entendimento do Acórdão do STA, lavrado no processo 044915, de 16.06.1999, para o qual remetemos a título meramente doutrinal e desconhecendo a Administração Fiscal as razões que terão motivado o M.mo Juiz *a quo* a tomar a decisão que lhe fora desfavorável, estaremos perante uma motivação ou fundamentação incompleta ou deficiente, que afecta o valor doutrinal da sentença, sujeitando-a ao risco de ser revogada ou alterada quando apreciada em recurso (obra cit. pág.<sup>a</sup> 48).

XXVIII. Considerou o Tribunal na sentença de que se recorre que o que importava, antes de tudo o mais, era apurar se o ora

recorrido recebeu ou não quaisquer quantias pelo exercício da actividade de mediação de seguros.

XXIX. Acrescendo às razões aduzidas na resposta junta aos autos de recurso contencioso fiscal, sempre diremos não deixar margem para dúvidas que a pessoa legalmente autorizada a mediar seguros, a que assinou ou contratos em causa e em nome de quem foram processadas as respectivas comissões só pode ser o ora recorrido, tendo este consciência das obrigações fiscais que sobre si impendiam.

XXX. Admitindo, por hipótese, não ter sido (A) a receber efectivamente as comissões em causa, não pode a Administração Fiscal deter-se com eventuais pactos informais e particulares, mediante os quais se permitirá à Sociedade (B) Motors, oferecer aos clientes o serviço de mediação de seguros, torneando a impossibilidade legal para o exercício de tal actividade e acabando por ser aquela a receber as comissões que está por lei impossibilitada de receber.

XXXI. nestes termos, sob pena de grave lesão para os legítimos interesses da RAEM, a Administração Fiscal só pode legalmente tributar o ora recorrido e nunca a (B) Motors pelos acima mencionados rendimentos, tendo-o, apesar disso, feito com plena consciência de ter sido o primeiro a receber efectivamente as comissões em causa.

Nestes termos, e nos demais de direito que V.Ex.as doutamente suprirão, deve ser julgado precedente o

recurso contencioso, revogando-se a douta sentença recorrida e mantendo-se a decisão constante da deliberação da Comissão de Revisão A do ICR tomada em sessão de 08/09/2002, a qual manteve a fixação do rendimento colectável, para o exercício de 1997, em MOP\$243.917,00 e decidiu ainda o agravamento de 2% à colecta do mencionado rendimento.

Não apresentou as contra-alegações do recorrido (A).

Nesta instância, o Ilustre Magistrado do Ministério Público foi de parecer que se transcreve o seguinte:

“Toda a argumentação expendida pela Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente erro de juízo ou de julgamento ou deficiente fundamentação, conforme lhe é assacado por aquele.

Pretende a mesma ser “irrefutável” que a lista remetida à A. Fiscal pela A.M.C.M. foi “mais que suficiente” para a correcta fixação do rendimento colectável do aqui recorrido, pessoa legalmente autorizada a mediar seguros, que assinou os contratos e em nome de quem foram processados as respectivas comissões,

enquanto a sociedade “(B), Motors, Limited” estaria legalmente impossibilitada para o exercício de tal actividade.

Assim, ainda no critério da recorrente, a douta sentença em crise ao bastar-se com a afirmação do recorrido de que aquela fixação da matéria colectável não reflectia a verdade dos factos, designadamente de que não fora ele que, de facto, recebera as quantias em questão a título de comissões, sem prova bastante que obstasse a essa tributação, fez incorrecta apreciação dos factos, não se vislumbrando, além disso, na respectiva motivação qualquer referência à prova apresentada pelo recorrido que pudesse conduzir “a tal fim”, pelo que se estaria perante fundamentação incompleta ou deficiente da decisão.

Falece, contudo, a nosso ver, de razão.

Não se questiona o facto de a citada “Ah Fah” não poder legalmente exercer a actividade de mediação de seguros, não fazendo parte do seu objecto social, nem estando, para tal, autorizada pela A.M.C.M.

Todavia, tendo a douta sentença anulado o acto com fundamento em anunciado erro nos pressupostos de facto, o que haverá que apurar é da existência do facto tributário, do pressuposto legal do tributo, ou seja, no específico, se o recorrido auferiu ou não as comissões comunicadas à DSF pela AMCM.

E, o que parece decorrer, até das próprias alegações da recorrente, é a aceitação de que, no mínimo, se não terá provado cabalmente aquele recebimento efectivo.

Aceitamos que, na situação específica, a dilucidação sobre o apuramento e imputação concreta do recebimento das comissões em questão pela mediação dos seguros dos veículos vendidos pela “(B), Lda” envolva algumas dificuldades.

De todo o modo, a finalidade essencial do procedimento tributário é a investigação dos factos tributáveis, com vista à sua comprovação, sendo tal investigação inteiramente dominada pelo princípio inquisitório e a verdade material, razão por que a A. Fiscal não estão limitada aos meios de proa facultados pela contribuinte, devendo proceder às diligências probatórias legalmente consagradas, sendo concedidos aos órgãos instrutores bastantes meios investigatórios (cfr, nomeadamente, arts. 16º, 17º, 40º, 41º, 62º e 63º do RICR e 59º, 86º-90º do CPA), a possibilitarem a formação de convicção sólida sobre a existência e conteúdo do facto tributável.

No caso, a A. Fiscal fixou um rendimento colectável ao contribuinte, baseando-se em elementos e informações obtidos pelos serviços de fiscalização, os quais sugeriam que aquele auferira determinadas importâncias a título de emissões pelo desempenho da actividade de mediador de seguros, partindo do princípio de que tais comissões foram processadas em nome do recorrido, não obstante a alegação insistente e tentativa de prova do mesmo em que os pagamentos foram efectuados à sociedade “(B)”.

Encontramo-nos, pois, perante questão de prova da titularidade da relação fiscal, matéria que, obviamente, se não compadece com o recurso a meras presunções.

Como bem se acentua na douta sentença em crise, “... não existe qualquer norma legal que permita imputar a um agente económico o recebimento de comissões que este não recebeu efectivamente”, cabendo, no caso, à A. Fiscal fazer as pertinentes investigações e reunir os elementos pertinentes à exacta fixação do rendimento colectável.

Assim não sucedendo, ocorre efectivamente o vício detectado pela douta sentença em análise, razão por que, acrescendo que da mesma se retiram, com clareza e suficiência, os motivos de facto e de direito que determinaram a decisão, improcede o assacado pelo recorrente.

Donde, não merecer, a nosso ver, provimento o presente recurso, à semelhança, aliás, de recurso similar, com os mesmos intervenientes, no âmbito do proc. 212/2003, com acórdão proferido a 11/3/2004.”

Foram colhidos os vistos dos Mm<sup>os</sup> Juizes-Adjunto.

Cumpra assim decidir.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto, que tinha sido dada por assente pelo Tribunal *a quo*:

**Fatos provados:**

- O recorrente, entre Fevereiro de 1990 e Junho de 1998, esteve registado na Autoridade Monetária e Cambial de Macau, com o n.º 337/APS, para o exercício da actividade de mediador de

seguros (fls. 4 do Vol. II do processo instrutor do recurso 163/02 CF).

- No ano de 1997 trabalhou para as empresas (B) Motors Limited, (C) Industry Company e (D) – Cia, Veículos Motorizados, Lda, sendo os seus rendimentos exclusivamente constituídos por rendimentos do trabalho - documento 2 da petição de recurso.
- Em 12.7.2002, a Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos, fixou o rendimento colectável do recorrente em MOP\$243,917,00 segundo o critério 232 do Grupo B (cfr. doc. de fls. 3 do processo instrutor e documento 3 da petição de recurso).
- No rendimento colectável do recorrente foram consideradas as seguintes parcelas: 1ª - MOP\$162.417,00, a título de remunerações, 2ª - MOP\$81.500,00 resultante da aplicação da percentagem de 50% (rentabilidade média dos agentes seguradores de ramos gerais), ao montante global de MOP\$162.948,00, imputado a título de comissões - documentos de fls. 3, 4 e 9 do processo instrutor.
- Através do impresso modelo M/5, datado de 30.7.2002, o recorrente foi notificado do rendimento colectável e para pagar o montante de MOP\$14.720,00 (doc. de fls. 26 do processo instrutor e documento 3 da petição de recurso);
- Por requerimento entrado em 21.8.2002, acompanhado de documentação ária, o recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar nos termos que constam do

documento 15 a 23 do processo instrutor, do qual se extrai o seguinte:

- “1. O Reclamante é contribuinte do 1.º Grupo de Imposto Profissional de Rendimentos, tendo cumprido com as suas obrigações fiscais nos termos e prazo prescritos na lei (cfr. processo individual do contribuinte).
2. Por outro lado, tendo o ora Reclamante trabalhado para a (B) Motors limited, para a (C) Industry Company e para a (D) – Cia. Veículos Motorizados, Limitada, ao longo do ano de 1997, e, sendo os seus rendimentos constituídos exclusivamente por rendimentos do trabalho (cfr. doc. n.º 1), o mesmo encontrava-se isento de imposto complementar por força do disposto no artigo 9.º, al. g) do RICR.
3. Não obstante, foi notificado, por aviso conforme o modelo M/5 expedido em 1/08/2002 sob registo, da fixação do rendimento colectável relativo ao ano de 1997, no montante de MOP\$243.917.00, a que corresponde o montante de imposto a pagar de MOP\$14.720,00 (cfr. doc. n.º 2).

#### **Do erro nos pressupostos de facto**

4. Sucede que a fixação do rendimento colectável para o ano de 1997 afigura-se não dispor de fundamento, quer de facto, quer de direito, nem ser, no caso concreto, justa, pelo que dela aqui se reclama.

Senão, atente-se:

5. A Administração Fiscal fixou um rendimento colectável ao Contribuinte completamente divergente do que resultaria da aplicação do artigo 37.º do Regulamento do Imposto Profissional (RIP).
6. E fê-lo, ao que parece, com base em elementos ou informações obtidos pelos Serviços de Fiscalização.
7. Tais elementos, aparentemente, sugerem que o Contribuinte auferiu determinadas importâncias a título de comissões pelo desempenho da actividade de mediador de seguros durante o ano de 1997.
8. Tal não corresponde a realidade.
9. Isto, pelo facto de o montante imputado ao contribuinte a título de comissões (MOP\$81.500,00) nunca lhe terem sido pagas ou colocadas a disposição.
10. Ao invés, essas comissões foram sempre:
  - (i) pagas pelas companhias de seguros directamente associada (B) Motors Limited (...) - para quem o ora Reclamante trabalhava - ou,
  - (ii) deduzidas directamente do valor bruto dos prémios cobrados por essa sociedade aos tomadores de seguro por conta dos contratos de seguro obrigatório de responsabilidade civil automóvel realizados e depois depositadas pela mesma [ (B) Motors Limited ] na sua [ dela ] conta bancária.

11. Tudo isto, a luz do princípio da autonomia da vontade privada das partes, ou seja, nos termos convencionados entre a (B) Motors, Limited e as companhias de seguros em questão.
12. De resto, se face à factualidade descrita nos parágrafo antecedentes - de resto, facilmente verificável pela Administração Fiscal junto da (B) Motors, Limited - duvidas porventura ainda subsistam quanto a inexistência do facto tributário subjacente a obrigação de imposto ora controvertida, bastará a Administração Fiscal indagar junto das companhias de seguros em apreço a quem foi pago o valor das comissões ora injustamente imputado ao Contribuinte.
13. Se o fizer, como o impõe, de resto, o disposto nos art.ºs 59.º, 86.º, n.º 1, ambos do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e 62.º, n.º 2 e 3, do RICR, o acto de fixação ora impugnado será anulado com todas as consequências legais.
14. Com efeito, o valor das comissões em questão, foi integralmente pago, não ao Reclamante, mas a entidade para a qual este desenvolveu a sua actividade, ou seja, a (B) Motors, Limited.
15. Sociedade esta que se dedica a comercialização de veículos automóveis, bem como a quaisquer outras actividades inerentes e/ou conexas ao objecto principal que lhe sejam complementares.

16. Ora, face a obrigação legal de segurar cada veiculo comercializado pela (B) Motors, Lda, o Contribuinte, aquando ou na sequência da conclusão do respectivo contrato de compra e venda, tratava cone o adquirente, caso este o desejasse, do competente contrato de seguro obrigatório de responsabilidade civil automóvel.
17. A conclusão destes contratos de seguro obrigatório de responsabilidade civil automóvel, nos termos descritos, não consistia no exercício de uma actividade de mediação de seguros paralela a de empregado da (B) Motors, Lda, antes se inscrevendo claramente na esfera de competências do ora Reclamante enquanto trabalhador da sociedade.
18. De resto, se assim não fosse, como se explicaria o facto de o valor dos prémios dos contratos de seguro - que geraram as comissões em questão - ter sido pago pelos tomadores do seguro directamente a (B) Motors, Limited, a qual, depois de deduzir a sua comissão de intermediação, o entregava as respectivas companhias de seguros, conforme estas e (B) Motors, Limited confirmação quando a Administração lho perguntar?
19. E como se explicaria o facto de os pagamentos referentes as comissões agora imputadas ao Contribuinte terem sempre sido efectuados, não ao ora visado, mas a própria (B) Motors, Limited, conforme esta e as companhias de seguros confirmação quando a Administração lho perguntar?

20. Afigura-se, pois, que, sendo o fim da instrução do procedimento tributário a busca da verdade material, e resultando, como resulta, do procedimento levado a cabo no caso em apreço, a omissão total dessa actividade instrutória da qual redundou a mera fixação de um rendimento hipotético que nada tem a ver com a actividade desenvolvida pelo ora Reclamante, então, não ha como afastar a dúvida irreductível quanto a verificação do facto tributário gerador da obrigação de imposto ora controvertida, devendo, em consequência, a fixação da matéria colectável ser anulada.
21. Sucede, também, que da elisão da errónea presunção na qual assentou o acto tributário em apreço resulta bem configurada a impossibilidade de tributação do valor das comissões colocadas a disposição da (B) Motors, Limited, noutra esfera patrimonial, que não a sua própria, ou seja, a da sociedade a quem efectivamente tal montante foi entregue. Com efeito:
22. A constatação de tão flagrante evidencia não pode deixar de ter sido tomada em consideração, para os devidos efeitos, tanto mais não seja porque a mesma se configura como:
- (i) um contra-facto incontornável do “facto” gerador da relação jurídica de imposto,  
ou, por outras palavras,

- (ii) um facto susceptível de obstar a que a obrigação de imposto ora exigida se tenha validamente constituído na esfera jurídica do Reclamante.
23. Nem outra solução se afigura adequada ou se poderia propugnar atenta factualidade incontornável de:
- (a) o Contribuinte não ter recebido o valor que lhe foi imputado no ano de 1997, a título de comissões, pela Administração Fiscal;
  - (b) tal valor ter sido recebido pela sociedade (B) Motors, Limited para quem o Reclamante trabalhava;
  - (c) A sociedade (B) Motors, Limited ter incluído esse valor na sua declaração anual de rendimentos relativa ao ano de 1997 sob a rubrica “Prestação de Serviços”,
  - (d) Tal valor ter entrado no cômputo da matéria colectável referente ao exercício de 1997 dessa sociedade e, por conseguinte, ter sido sujeito a tributação nos termos do RICR, conforme a Administração Fiscal poderá averiguar, se o quiser, junto a esse contribuinte.
24. Assim, todos estes elementos consubstanciam a contra-argumentação do contribuinte e como tal devem integrar necessariamente a base instrutória sobre a qual há-de assentar a deliberação dessa Comissão de Revisão.

25. Isto sob pena de derrogação dos princípios do inquisitório ou da oficialidade (cfr. art.ºs 59.º e 86.º do Código do Procedimento Administrativo – CPA, e 16.º, 17.º, 41.º, n.º 1, segunda parte, e 62.º, do RICR) e, em consequência, do princípio da prossecução do interesse público no respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos dos residentes (cfr. art.º 4.º, também do CPA).

26. Por outro lado, não só ao arripio do disposto no artigo 9.º, al. g) do RICR, mas, há-de

#### **Da duplicação da colecta**

27. Neste quadro de erro os pressupostos de facto, o acto de fixação impugnado configura, também, uma situação de duplicação de colecta, porquanto se encontram essencialmente preenchidos no caso em apreço os elementos constitutivos deste erro de liquidação (vide, no mesmo sentido, Ciência e Técnica Fiscal/31/Julho/61, pág. 789).

Senão vejamos:

28. O valor das comissões pago a (B) Motors, Limited., mas ora indevidamente imputado ao Reclamante foi já incluído no valor agregado declarado por esta sociedade sob a rubrica “Prestações de serviços”, conta 72 do quadro 1 (Demonstração dos resultados do Exercício) do Anexo A da declaração M/1, aquando do cumprimento

da obrigação acessória referente ao ano de 1997 prevista no art.º 10.º do RICR.

E, em consequência,

29. O montante de tais comissões entrou no cômputo do lucro tributável desse exercício cuja colecta foi integralmente paga pela (B) Motors, Limited., nos termos do disposto no art. 57.º do RICR (cfr. processo individual deste contribuinte).
30. Assim, por tudo quanto foi exposto, afigura-se manifesto ter a Administração Fiscal praticado, além do erro nos pressupostos de facto, outro erro, o qual se traduziu, no caso em apreço, na dupla liquidação, a (B) Motors, Limited e ao Reclamante:
  - (a) de tributes da mesma natureza, i.e., o imposto complementar de rendimentos;
  - (b) referentes ao mesmo exercício (1997) e por conta, também, do mesmo facto tributário, i.e., o valor das comissões pago a (B), Motors, Limited por conta da celebração dos contratos de seguro obrigatório de responsabilidade civil automóvel.
31. Ora, estes factos, que a Administração Fiscal pode e deve averiguar, por incontornáveis, determinam, por si só, a procedência total da presente Reclamação, na medida em que obstam a que a obrigação de imposto ora exigida, se tenha validamente constituído na esfera jurídica do Reclamante.

32. Isto, porque procedem, no caso em apreço, as mesmas razões justificativas da regulamentação da situação prevista na al. d) do artigo 169.º do Código de Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto n.º 38.088, de 12 de Dezembro de 1950.

Com efeito,

33. As razões justificativas da solução plasmada no preceito acima referido prendem-se com vontade do legislador em impedir que a Administração Fiscal exija ao contribuinte o cumprimento da obrigação de imposto emergente do mesmo facto tributário, que, noutra ocasião, haja já desencadeado integrado ou não numa base económica mais ampla - as operações administrativas de lançamento e liquidação tendentes ao apuramento do valor do imposto a pagar.

34. Afigura-se, pois, insustentável o lançamento e liquidação de um tributo ao Reclamante, cujo facto gerador integra a base económica sobre a qual já incidiu o imposto complementar de rendimentos liquidado a (B) Motors, Limited.

35. O acto de fixação em crise apresenta-se ferido, por aplicação analógica do citado normativo (neste sentido, V. Prof. António Braz Teixeira, *in* Direito Fiscal I, Livraria Petrony, 1985, pag. 232, parágrafo B), do erro de duplicação da colecta, o qual se reconduz ao vício de

violação de lei por desrespeito do disposto no artigo 54.º, n.º 1, do RICR.

Pedido

Face ao exposto, deve ser julgada procedente a presente reclamação, anulando-se o acto impugnado com todas as consequências legais.

**Prova documental:**

O processo administrativo de lançamento, liquidação e cobrança do imposto complementar de rendimentos do Reclamante, relativo ao exercício de 1997.

**Outra prova:**

Mais requer a essa Comissão de Revisão que, ao abrigo dos art.ºs 59.º, 87.º, n.º 1, segunda parte, 86.º, n.º 1, todos do CPA e 62.º, n.º 2, al. a) e n.º 3, do RICR, se digne apurar junto das companhias de seguros em apreço e da (B) Motors, Limited:

- (a) de que forma e a quem foi, de facto, pago o valor das comissões ora injustamente imputado ao Contribuinte, se ao próprio Reclamante, se a companhia (B) Motors, Limited para a qual ele trabalhava.
- (b) se os montante pagos pelas seguradoras a (B) Motors Limited, no exercício de 1997, a título de comissos por conta dos contratos de seguro obrigatório de responsabilidade civil automóvel

tratados pelo empregado (A), no valor global de MOP\$81.500,00 foram lançados na contabilidade da companhia, e

- (c) se esse montante foi declarado pela (B) Motors Limited como proveito ou ganho do exercício de 1997, tendo, por conseguinte, entrado no cômputo do rendimento colectável desse ano.

Junta: 2 (dois) documentos.

(...)”

- Em 8 de Setembro de 2002, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de rendimentos “A” tomou a seguinte deliberação (documentos de fls. 4 e 9 a 13 do processo instrutor):

“ (...)

Analisada a reclamação interposta pelo contribuinte supra referenciado, delibera a Comissão de Revisão:

1. O rendimento colectável do exercício de 1997 foi fixado por recurso ao que dispõe o art.º 3º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos que determina que aos rendimentos da actividade profissional devem acrescer rendimentos de actividades comerciais ou industriais.
2. No caso em apreço, o contribuinte auferiu a título de remunerações \$162.417,00.

3. Por outro lado, e conforme resulta da listagem de mediadores de seguros da Autoridade Monetária e Cambial de Macau (AMCM), auferiu o mesmo, a título de comissões de ramos gerais, um montante global de \$162.948,00, ao qual foi aplicada uma percentagem de 50%, correspondente a rentabilidade medida dos agentes seguradores no aludido ramo de seguro, do que resultou um rendimento colectável de \$81.500,00.
4. Da soma das referidas parcelas resultou o rendimento colectável global de que reclama de \$243.917,00 e que ora se delibera manter com base no art.º 2 e 3º do art.º 19º, ambos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Termos em que se delibera negar provimento a presente reclamação, mantendo para o exercício e 1997, o rendimento colectável de \$243.917,00 (duzentos e quarenta e três mil, novecentos e dexassete patacas).

Ao abrigo do art.º 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda o agravamento previsto em 2% da colecta do rendimento acima referido.

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 e interposto para o Tribunal Administrativo de Macau - artigo 82º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso e de 45 dias contados da notificação - artigo 7º da Lei nº 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 8 de Setembro de 2002.

(...)”

- Esta deliberação, ora impugnada, foi comunicada ao recorrente através do ofício n.º 233/DAIJ/CRA/2002 (documento de fls. 8 do processo instrutor).

Conhecendo.

A consideração essencial da sentença recorrida é que a entidade recorrida não tinha procedido a apurar se correspondia à verdade ou não o que o então recorrente invocou perante a fixação da matéria colectável, violando os dispostos nos artigos 3º/nº 1, 4º, 5º/nº 2, 7º, 8º/nº 1 e 9º/nº 1

do Código de Procedimento Administrativo e artigos 2º, 3º/nº1 al. a), 54º/nº 1 e 62º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Nas suas alegações, a entidade ora recorrente impugnou a sentença recorrida pelo erro de julgamento, pois:

Por um lado, “ainda que registado como contribuinte do 1.º grupo do Imposto Profissional, seria a entidade agora recorrente compelida a fixar ao ora recorrido o rendimento colectável em sede de ICR, a liquidar e a cobrar as quantias recebidas por aquele no exercício de uma actividade comercial ou industrial”, parecendo, assim, “excessivo ter o M.mo Juiz *a quo* considerado como facto assente serem os rendimentos de (A) exclusivamente constituídos por rendimentos do trabalho, por mera referência para o Doc. n.º 2 da p.i., o qua não é idóneo, nem suficiente para tal prova”.

Por outro lado, entende que quaisquer dos elementos apresentados, nomeadamente documento nºs 1 e 2 não eram idóneos para provar o recebimento por parte do ora recorrido de rendimento exclusivamente constituídos pelo trabalho, nem com estes logra o ora recorrido ilidir os métodos indiciários em que se baseou a Administração Fiscal para o concreto acto de fixação do rendimento colectável praticado em sede de ICR., uma vez que “é irrefutável que a lista remetida à Administração Fiscal pela AMCM foi mais do que suficiente para a correcta fixação do rendimento colectável do ora recorrido, não havendo derrogação dos princípios do inquisitório ou da oficialidade, nem omissão, inexactidão ou insuficiência do dever de investigação.” E mesmo que na hipótese de não ter sido o ora recorrido “a receber efectivamente as comissões em causa, não pode a Administração Fiscal deter-se com eventuais pactos

informais e particulares, mediante os quais se permitirá à Sociedade (B) Motors, oferecer aos clientes o serviço de mediação de seguros, torneando a impossibilidade legal para o exercício de tal actividade e acabando por ser aquela a receber as comissões que está por lei impossibilitada de receber.”

Vejamos.

Sendo de grupo B e contribuinte de pessoa singular do Imposto Complementar de Rendimentos ao ora recorrido será tributável o seu rendimento da actividade comercial ou industrial ou de trabalho, com base nos lucros que presumivelmente obtiverem - artigos 3º/nº 1 e 4º/nº 3 do RICR.

Mas é isento o rendimento global das pessoas singulares, quando constituído exclusivamente por rendimentos do trabalho - artigo 9º/nº 1 al. g) do RICR.

Os lucros tributáveis são determinados pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários - artigo 19º nº 2 e 3 do RICR.

A fixação do rendimento colectável 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, competindo, porém, à Comissão de Fixação a determinação do rendimento colectável do imposto complementar dos contribuintes do Grupo B - artigos 36º/nº 2 e 41º/nº 1 do RICR - e na falta ou insuficiência das declarações dos contribuintes poderá o chefe da Repartição de Contribuições e Impostos,

determinar-lhes o rendimento colectável ou deferir tal fixação para a Comissão de Fixação - artigo 36º/nº 3 do RICR.

Tendo em conta os factos dados por assentes nos autos e as questões colocadas, o essencial é de saber se foi o recorrido (A) quem, no exercício da actividade de mediador de seguros, auferiu o rendimento de MOP\$243.917,00, no ano de 1997, rendimento este que se visa tributar no âmbito do RICR.

Da idêntica situação em que se encontrou no processo ocorrido neste Tribunal de recurso sob nº 212/2002, que tinha como objecto a fixação do rendimento colectável referente ao ano de 1996, este mesmo colectivo consignou o seguinte, que também será válido e pertinente para a decisão do presente caso:

“ ...

2. Pelo facto de o nome do ora recorrido figurar na lista de mediadores de seguros fornecida pela Autoridade Monetária de Macau e não o da sociedade “(B) Motors, Limited”, na qual exercia as funções de sub-gerente, daí retira a entidade recorrente a conclusão de que a mediação dos aludidos contratos de seguro foram efectuados em nome daquele e nunca em nome da referida sociedade.

Tal facto terá sido mais que suficiente para a correcta fixação do rendimento colectável, não havendo derrogação dos princípios do inquisitório ou da oficialidade, nem sequer omissão, inexactidão ou insuficiência do dever de investigação.

Esta questão prende-se de perto com aquelas outras, igualmente suscitadas pela recorrente, quais sejam as de que entre o ora recorrido e a sociedade “(B) Motors, Limited” tenha sido celebrado um contrato de

agência e a de que, se esta sociedade não estava autorizada a exercer a actividade de mediação de seguros, então impor-se-ia a conclusão de que os rendimentos não foram por ela auferidos, mas sim pelo ora recorrido, legalmente habilitado para tal.

Ora bem, de um lado temos a Administração Fiscal que quer tributar os rendimentos e para tanto serve-se dos supra referidos elementos que apontam para o exercício da actividade por determinado contribuinte, presumindo o facto que se pretende apurar, determinação do beneficiário dos rendimentos. Este último, por sua vez, diz que exerceu aquela actividade por conta da sua entidade patronal, pelo que esta que tem de pagar os impostos devidos.

A dilucidação da questão passa pela análise do ónus da prova e sua repartição em sede de direito fiscal, prova esta que visará determinar quem é o sujeito passivo da pessoa que se tenha por titular da concreta relação jurídico-tributária.

Por força do disposto no artigo 335º do C. Civil, quem invoca um direito tem o ónus da prova dos respectivos factos constitutivos, cabendo à contraparte a prova dos respectivos factos impeditivos, modificativos ou extintivos.

Pese embora o facto de não valer no processo administrativo um ónus da prova subjectivo ou formal, <sup>1</sup> o que implica que o juiz só pode considerar os factos alegados e provados por cada uma das partes interessadas, o certo é que há sempre um ónus de prova objectivo, na medida em que se pressupõe uma repartição adequada dos encargos de alegação, isto é, de modo a repartir os riscos da falta de prova,

---

<sup>1</sup> - Vieira de Carvalho, in A Justiça Administrativa, Lições, 1999, 268

desfavorecendo quem não veja provados os factos em que assenta a posição por si sustentada no processo.

Importará, não obstante o princípio da presunção da legalidade do acto administrativo, considerar os limites da actuação da Administração que se deve pautar pela juridicidade das suas opções e pela obrigatoriedade de fundamentação do acto, dentro do respeito pela imparcialidade, igualdade, justiça e proporcionalidade, o que implica um ónus da prova dos pressupostos de facto subjacentes às decisões desfavoráveis aos interessados em respeito pelo princípio de justiça e legalidade.

Pode, neste enquadramento, continuar a falar-se, mesmo em sede do recurso de anulação, de um ónus da prova, a cargo de quem alega os factos, <sup>2</sup> no entendimento de que “há-de caber à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos”.<sup>3</sup>

Este enquadramento prévio, já adoptado noutros arestos deste Tribunal,<sup>4</sup> não deixa de ser igualmente válido para o Direito tributário.

Podemos assim afirmar que, sendo a existência de rendimento o pressuposto legal do tributo (artigo 2º do RICR) - a existência do facto tributário -, o ónus da prova recai sobre a Administração fiscal.

---

<sup>2</sup> - Marcello Caetano, Manual de Dto. Adm., II, 1972, 1351

<sup>3</sup> - Vieira de Carvalho, ob. cit., 269

<sup>4</sup> - Ac. do TSI, Proc.18/2002 de 20/Março/2003

3. No caso *sub judice*, a Administração Fiscal fixou um rendimento colectável ao contribuinte. E fê-lo com base em elementos ou informações obtidos pelos Serviços de Fiscalização. Tais elementos sugeriam que o contribuinte auferira determinadas importâncias a título de comissões pelo desempenho da actividade de mediador de seguros. E o facto de que partiu é que essas comissões foram processadas em nome do ora recorrido, bastando-lhe tal facto, não obstante a alegação insistente do contribuinte de que os pagamentos foram efectuados à sociedade “(B) Motors Limited”.

Temos, assim, que a Administração presumiu, a partir do processamento, o benefício do pagamento e recebimento das comissões.

No caso dos autos nem sequer está em causa a determinação do rendimento colectável, mas sim do próprio sujeito passivo, tendo-se servido de uma presunção para esse efeito.

Está em causa a prova de um elemento concreto, titularidade da relação fiscal, o que não se compadece com o recurso a meras presunções. A Administração afirma que o ora recorrido mediou e que as comissões foram processadas em seu nome. Este replica, afirmando que isso é verdade, mas que o fez em nome da sociedade e os pagamentos não lhe foram feitos. A Administração mantém a sua posição, reafirmando que tanto lhe basta para tributar quem considera ser o devedor do imposto.

À luz dos princípios acima enunciados, a Administração Fiscal não pode nesta matéria presumir o benefício pelo exercício da actividade, só sendo legítimo o recurso à presunção quando a lei o preveja.

Muito embora seja lícito o recurso às presunções pela Administração Fiscal, em certas situações, convém esclarecer este ponto.

A prova do facto base terá que ser feita por qualquer dos procedimentos probatórios regulados na lei adjectiva, nada permitindo que se extraia a ilação do auferimento dos rendimentos a partir do facto conhecido, a mediação de seguros e o processamento, para mais quando o contribuinte invoca factos e junta elementos que abalam uma convicção forjada naqueles elementos, *non liquet* que há-de jogar necessariamente a favor da parte contrária àquela a quem cabe o ónus da prova.

Com base essencialmente nesta consideração, concluiu-se que:

- “No processo administrativo há sempre um ónus de prova objectivo, na medida em que se pressupõe uma repartição adequada dos encargos de alegação, isto é, de modo a repartir os riscos da falta de prova, desfavorecendo quem não veja provados os factos em que assenta a posição por si sustentada no processo.
- Pode falar-se, mesmo em sede do recurso de anulação, de um ónus da prova, a cargo de quem alega os factos, no entendimento de que há-de caber à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos.
- Estando em causa a prova da titularidade da relação fiscal, tal não se compadece com o recurso a meras presunções por parte da Administração Fiscal.

- Se a actividade é irregular ou ilegal, por essa única razão não se pode imputar a titularidade da relação fiscal à pessoa que tenha agido em seu nome ou no seu interesse, ainda que só este estivesse habilitado à prática do negócio.”

Cremos que nada vislumbra nos presentes autos que possa eventualmente alterar este entendimento formado para a decisão. De facto, *in casu*, foram juntados os depoimentos inquiridos no processo que originou o recurso deste TSI nº 212/2003 (*Recurso contencioso fiscal nº 59/01-CF* junto do Tribunal Administrativo), das mesmas testemunhas arroladas pela então recorrente na sua petição inicial, nomeadamente os constantes da certidão das fls. 152 a 158.

Nestes depoimentos esclareceram que quem recebeu as comissões foi a empresa (B), Lda (embora relativamente ao proc. 59/01, mas que esclareceram e pormenorizaram os procedimentos habituais);

As respostas inconclusivas de que as companhias de seguros deram ao então recorrente, ora recorrido, e que foram os elementos probatórios que directamente serviram de base à deliberação impugnada.

Como resulta dos ofícios de fls. 39 e 40, na resposta ao ofício da DSF que pretendeu saber quem recebeu as comissões, se o recorrente se a (B), Lda. (ofício de fl. 42), a China Insurance, LDA. respondeu o seguinte : “(A) na qualidade de agente n.º 337-APS, em representação de “(C) Industry Company, Ltd.”, exerceu a actividade de seguros de veículos por meio da N/Companhia. Em 1996, fizemos a declaração do valor de MOP\$148,616.59, junto da Autoridade Monetária e Cambial de Macau e o pagamento foi efectuado por meio do cheque pelo “(C) Industry Company, Ltd.”; e por sua vez, a Companhia de Seguros de Macau, na

resposta ao ofício da mesma DSF (de fl. 41), respondeu o seguinte : “ ... informamos que no exercício de 1996 forma processadas comissões no valor de MOP\$73,482.50 em nome do (A) e pagas na sua totalidade através da sua entidade patronal (B) Motors, Lda.”

Os documentos juntos pelo então recorrente (cfr. fls. 58 a 112 da p.a., como documentos n.ºs 6 a 27) que formavam a convicção de que não foi ele quem recebera as comissões referenciadas pela APMC, concluindo-se que a Soc. Com. Automóveis (B), Lda. no ano de 1996 teve “acordos” de mediação de seguros com a Companhia de Seguros de Macau e com a China Insurance Company Limited. Com efeito, recebia dos compradores de automóveis, tomadores dos seguros, os prémios que entregava às seguradoras em troca de uma “comissão”. A entrega dos prémios às seguradoras era feita através de cheques, nos quais já ia deduzida a quantia relativa à comissão. E em algumas situações foram as próprias seguradoras quem pagaram directamente à (B), Lda. as comissões, a qual as depositou na sua conta bancária.

Em conformidade com a prova pericial produzida nos autos (fl. 113 a 117), a perito, (E), chegou a afirmar que a (B) efectivamente recebeu o montante das comissões.

Perante isto, parece evidente que não foi feita prova de que o ora recorrido recebeu as comissões, não havendo certeza quanto a este pressuposto do facto tributário em causa, facto que cabia à Administração Fiscal demonstrar, sendo certo que sempre teria meios, nomeadamente através do exame à escrita da (B), de provar que as comissões foram recebidas pelo então recorrente.

Nesta conformidade, conclui-se, tal como na sentença recorrida pela falta de investigação face à imposição pela disposição legal acima referida determinante da invalidade da deliberação em crise, a decisão ora recorrida não é de censurar.

Pelo exposto, acordam em negar provimento ao presente recurso interposto pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, mantendo a decisão recorrida.

Sem custas, por isenção subjectiva.

Macau, RAE, aos 29 de Abril de 2004

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

***Magistrado do M<sup>o</sup>. P<sup>o</sup>. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho***