

Processo n.º 166/2003
(Recurso Jurisdicional)

Data: 26/Fevereiro/2004

Assuntos:

- Imposto Complementar de Rendimentos
- Reclamação para a Comissão de Revisão de Rendimentos
- Agravamento à colecta previsto no art. 47º do R.I.C.R.
- Acesso ao direito
- Gratuitidade do procedimento administrativo
- Princípio da plenitude da garantia da via judiciária

SUMÁRIO:

1. O artigo 36º da Lei básica garante aos residentes de Macau acesso ao Direito e aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legítimos.
2. O artigo 36º da Lei Básica, ao ligar a garantia da via judiciária aos direitos, aos interesses legítimos e à obtenção de reparações, alarga o círculo de situações juridicamente protegidas, garantindo a eliminação de todos os resultados lesivos e também a compensação pelos prejuízos

derivados dos actos do poder público, não sendo difícil ver ali o estabelecimento do princípio da plenitude da garantia jurisdicional administrativa.

3. O reconhecimento do direito de recorrer aos tribunais seria meramente teórico se não se garantisse que o direito à via judiciária não pode ser prejudicado pela insuficiência de meios económicos.
4. O agravamento à colecta previsto no artigo 47º do RICR não constitui apenas uma "sanção imprópria" ou uma "pena pecuniária" por falta de fundamento censurável da reclamação, mas traduz-se ainda numa taxa administrativa devida pela prestação de um serviço fiscal, a título de custas.
5. O direito administrativo se, por um lado, estabelece o princípio da gratuitidade do procedimento administrativo, por outro, não deixa de abrir a possibilidade de pagamento de taxas ou despesas efectuadas pela Administração – artigo 13º do CPA.
6. O recurso contencioso não só não é suspensivo do pagamento da colecta (artigo 85º do RICR), pelo que não há meios de suprir eventuais insuficiências económicas quanto a essa parcela da dívida, como, quanto às custas, não se vê que o mecanismo do apoio judiciário, inicialmente pensado apenas para as diferentes jurisdições (artigo 2º, nº1 do Dec.-Lei nº 41/94/M de 1 de Agosto), não tenha passado a

contemplar, com o novo CPA, no artigo 13º, nº 2 e 3 tais situações.

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

Processo n.º 166/2003

(Recurso Jurisdicional)

Data: 26/Fevereiro/2004

Recorrente: Comissão de Revisão “B” do Imposto
Complementar de Rendimentos

Recorrida: Companhia de Construção e
Engenharia Civil (A), Limitada

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

I - RELATÓRIO

A Companhia de Construção e Engenharia Civil (A), Limitada, com sede na Rua da Praia Grande n.º xx, r/c, Macau, interpôs, oportunamente, junto do Tribunal Administrativo, recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão “B”, tomada em 25/4/2001, que manteve para o exercício de 1998 o rendimento colectável do imposto complementar de rendimentos em

MOP\$641,099.00 e que fixou a agravamento à colecta em 0,5%.

Veio, naquele Tribunal, a ser proferida douta sentença , decidindo:

- Julgar não provado e improcedente o recurso contencioso, na parte em que manteve o rendimento colectável do exercício de 1998;

- Julgar provado e procedente o recurso contencioso, na parte em que o acto recorrido fixou um agravamento da colecta em 0,5% e consequentemente anulo o acto nessa parte.

A entidade então recorrida representada pelo **Presidente da Comissão de Revisão "B" do Imposto Complementar de Rendimentos**, veio, nos termos do artigo 68º do C.P.A.C., recorrer daquela decisão, na parte relativa à fixação do agravamento da colecta em 0,5%, motivando as suas alegações de recurso e formulando as seguintes conclusões:

Trata-se de recurso interposto da aliás douta decisão do T.A. de fls.209 e segs., que julgou provado e procedente o recurso contencioso, na parte em que o acto recorrido fixou um agravamento da colecta em 0,5%, a título de custas, anulando o acto nessa parte;

Não aceita o Tribunal *a quo* que a Administração Fiscal fixe o agravamento à colecta de 0,5%, a título de custas, previsto no artigo 47º do RICR, pelo facto de este dispositivo ser, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 3º da Lei 1/1999, de 20 de Dezembro (Lei de Reunificação), inaplicável ao caso em apreciação;

Entende que esta medida viola o princípio da plenitude da garantia da via judiciária, hoje consagrado no artigo 36º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau;

É pacificamente aceite pela doutrina e pela jurisprudência que o Direito Fiscal goza de autonomia face aos restantes ramos do direito, designadamente face ao direito administrativo, sendo este, no entanto, subsidiário do primeiro;

O carácter especial do Direito Fiscal face às leis administrativas fez surgir a Lei n.º21/78/M, de 9 de Setembro, que aprovou o RICR, por forma a regular o procedimento relativo ao lançamento, liquidação e cobrança do ICR;

Se considerarmos que a aplicação do artigo 36º da LBRAEM implica a ilegalidade do artigo 47º do RICR, teremos que considerar ilegal qualquer norma que estatua a aplicação de preparos, taxas, emolumentos ou custas processuais;

E terá que se considerar ilegal na mesma medida o Código do Procedimento Administrativo, o Código das Custas e qualquer outra legislação que imponha o pagamento de qualquer quantia pelo acesso ao direito e aos tribunais;

O artigo 36º da LBRAEM não nos diz que o acesso ao direito e aos tribunais é assegurado de forma completamente gratuita, sob pena de, se assim se entender, se estar a proceder a uma interpretação extensiva daquela norma, sem qualquer correspondência na letra da lei;

Não pode considerar-se a existência da alegada violação ao princípio da plenitude da garantia da via judiciária, concretizável na perturbação objectiva ao exercício do direito ao recurso contencioso;

Existe a possibilidade de se criarem mecanismos que onerem determinadas medidas, designadamente perante meios de dilação que visem o não pagamento ou o pagamento diferido dos seus tributos;

O Código do Procedimento Administrativo foi aprovado por um Decreto-Lei enquanto que o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos foi aprovado por uma Lei, com as necessárias consequências ao nível da hierarquia das normas;

A declaração de ilegalidade de uma norma deve assentar e fundamentar-se no disposto nos artigos 88º e segs., do CPAC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13 de Dezembro;

A reclamação para a CR (Comissão de Revisão), nos termos do n.º3 do artigo 44º do RICR, é um acto impugnatório de natureza suspensiva que pode deferir no tempo o pagamento do imposto devido, ainda que não assista qualquer razão ao reclamante;

O princípio da gratuitidade do processo, tratando-se de um princípio geral da actividade administrativa, pode comportar excepções previstas em leis especiais, como se prevê no n.º1 do artigo 13º CPA;

A Circular n.º1/DCI/91, de 10 de Maio, regula o agravamento à colecta a título de custas, exigindo para tal a verificação cumulativa de três pressupostos, tratando-se dum acto interno praticado por um órgão da Administração;

Devem manter-se o acto recorrido também na parte em que fixou um agravamento à colecta de 0,5%.

Termos em que conclui no sentido de que deve o presente recurso proceder, por não provado, mantendo-se o acto na parte em que foi anulado, com as legais consequências.

A sociedade ora recorrida não contra alegou

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto **parecer** nos seguintes termos:

“Grande parte da argumentação expendida pelo Recorrente nas suas alegações encontra-se expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos, na sua grande maioria, de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada da maior parte dos vícios, que por aquele lhe são assacados, revelando-se, a este propósito, desde logo, em nosso critério, inócua a argumentação sobre o carácter autónomo do direito fiscal face a outros ramos do direito, quando o que se encontra em causa é a violação do conteúdo de norma fundamental contida na Lei Básica da RAEM.

Na verdade, obrigando a lei o recorrente a impugnar para um órgão administrativo como condição de aceder à justiça administrativa, não tendo esse recurso efeito suspensivo imediato, a A. Fiscal, ao fixar, no caso, o agravamento à colecta de 0,5%, a título de custas, ao abrigo do preceituado no artigo 47º do RICR, face a desatendimento de reclamação, violou o princípio da plenitude da garantia da via judiciária consagrado no artigo 36º da L.B.RAEM; tomando-se aquele

dispositivo inaplicável, à luz do consagrado nos n.ºs 1 e 5 do artigo 3.º da Lei da Reunificação.

Nem se diga que o facto de se considerar ilegal a aplicabilidade, no caso do artigo 47.º RICR acarretaria idêntico destino a todas as normas consagradas de preparos, taxas, emolumentos ou custas processuais.

Trata-se tal alegação de pura e inaceitável generalização, sendo certo que se não demonstra, minimamente, que a aplicação de qualquer das anunciadas normas fira o conteúdo do apreciado artigo 36.º da L.B.RAEM, como comprovadamente sucede no presente caso. E, mesmo que assim fosse, não se descortina qual o óbice a que se declarasse a respectiva inaplicabilidade, em função, desde logo, do preceituado nos n.ºs 1 e 5 do artigo 3.º da Lei de Reunificação.

Finalmente, não se nos afigura que, para o decidido, houvesse inexoravelmente que lançar mão do disposto do artigo 88.º e segs. do CPAC, já que se não pretendeu ou decidiu a declaração de ilegalidade de norma com força obrigatória geral, mas tão só a anulação de acto administrativo, com fundamento, no específico, em violação de norma contida na Lei Fundamental.

Razões por que, sem necessidade de maiores considerações, somos a pugnar pela manutenção do decidido e conseqüente não provimento do presente recurso.”

*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

*

II - FACTOS

Vêm provados os seguintes factos:

Em 2/12/96, a Comissão de Fixação "A" do Imposto

Complementar de Rendimentos fixou o rendimento colectável da recorrente Companhia de Construção e Engenharia Civil (A), Limitada, contribuinte n.º13XXXXX do Grupo A, para o exercício de 1995 em MOP\$74,000.00, por aplicação dos critérios 201/205 do Grupo B (cfr. doc. de fls. 98 dos autos e fls. 2 do Vol. I do p.a);

Em 25/6/97, através de impresso modelo M/1, a então recorrente entregou na DSF a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1995, onde declarou um rendimento global negativo de MOP\$619,826.00 (cfr. fls. 6 do Vol. I, do p.a.);

Através do impresso modelo M/5A, remetido em 24/11/97, foi a então recorrente notificada do rendimento colectável fixado para o exercício de 1995, a que correspondia o imposto de MOP\$2,772.00 (cfr. doc. de fls. 101 dos autos e fls. 49 do Vol. IV do p.a);

Por carta registada com o n.º187096 e datada de 18/8/1998, foi a então recorrente notificada para proceder ao pagamento do imposto complementar de rendimentos relativo ao exercício de 1995 no montante de MOP\$2,772.00 (cfr. fls. 4 do Vol. I, do p.a);

Em 14/9/1998 a então recorrente procedeu ao pagamento na Recebedoria da Fazenda do imposto complementar de rendimentos relativo ao exercício de 1995 (fls. 5 do p.a);

Em 30/6/1997, através de impresso modelo M/1, a então recorrente apresentou na DSF a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1996, declarando um rendimento global negativo de MOP\$434,058.00 (cfr. fls. 6 do Vol. II, do p.a);

Por despacho do Chefe do Departamento de Contribuições e

Impostos, de 19/3/99, foi fixado para o exercício de 1996 o rendimento colectável negativo de MOP\$434,058.00, declarado pela contribuinte (cfr. fls. 5 do Vol. II, do p.a);

Em 29/6/1998, através de impresso modelo M/1, a então recorrente apresentou na DSF a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1997, na qual ao resultado do respectivo exercício, no valor de MOP\$464,981.00, deduziu igual quantia por reporte de parte dos prejuízos declarados no exercício de 1995 (cfr. doc. de fls. 13 do Vol. III do p.a);

Por despacho de 3/3/2000 do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária foi fixado para o exercício de 1997 o rendimento colectável de MOP\$32,939.00 "após dedução do prejuízo do exercício de 1996 no montante de MOP\$434,058.00" (cfr. doc. de fls. 2 e 3 do Vol. III do p.a);

Através do impresso modelo M/7, datado de 28/7/2000, foi a então recorrente notificada do rendimento colectável fixado para o exercício de 1997, a que correspondia o imposto de MOP\$829.00 (doc. de fls. 6 do p.a);

Em 18/8/2000, a então recorrente procedeu ao pagamento na Recebedoria da Fazenda do imposto relativo ao exercício de 1997 no montante de MOP\$829.00 (fls. 8 do Vol. III do p.a);

Em 21/5/1999, através de impresso modelo M/1, a então recorrente apresentou na DSF a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1998, apresentando um rendimento global positivo de MOP\$50,180.00 (cfr. doc. de fls. 63 do Vol. IV do p.a);

No Anexo B dessa declaração a então recorrente deduziu ao lucro tributável de MOP\$639.083,00 a quantia de MOP\$154,845.00 relativa a parte dos prejuízos declarados no exercício de 1995 e a quantia de MOP\$434,058.00 relativa aos prejuízos declarados no exercício de 1996 (cfr. doc. de fls. 66 do Vol. IV do p.a);

Por despacho de 14/8/2000 do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária, foi fixado o rendimento colectável para o exercício de 1998 em MOP\$641,099.00, por não se ter aceite a dedução dos prejuízos declarados pela recorrente relativamente aos exercícios de 1995 e 1996 (cfr. doc. de fls. 14 do vol. IV do p.a);

Através do impresso modelo M/5, datado de 13/11/2000, a então recorrente foi notificada do rendimento colectável fixado para o exercício de 1998, a que corresponde o imposto de Mop\$99,495.00 (cfr. fls. 26 do Vol. IV do p.a);

Por requerimento entrado em 11/12/2000, a então recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do rendimento colectável fixado para o exercício de 1998, nos termos de fls. 19 a 26 do p.a, que aqui se dá por inteiramente reproduzida;

Na reunião de 25/4/2001 a Comissão de Revisão "B" tomou a seguinte deliberação:

"Analisada a reclamação interposta pela contribuinte supra referenciada, delibera a Comissão de Revisão :

1. Vem a presente reclamação interposta da não aceitação daquilo que a contribuinte considera como custos para efeitos fiscais de alegados

prejuízos em que incorreu nos exercícios de 1995 e 1996.

- 2. Compulsados os elementos constantes dos processos administrados nesses anos, constata-se que quanto ao exercício de 1995, foi entregue a declaração de rendimentos correspondente em 25/6/97, donde em data substancialmente diversa daquela a que alude o artigo 10º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos. Da mesma declaração, fez a empresa constar um prejuízo que ascende a \$619,826.00.*
- 3. Por acto da Comissão de Fixação datado de 2/12/96, foi fixado um rendimento colectável de \$74,000.00 por utilização dos critérios aplicáveis ao grupo "B" do Imposto Complementar de Rendimentos, o que viria a ser comunicado à contribuinte que com ele se deverá ter conformado na exacta medida em que foi notificada para pagar por mandado datado de 18/8/98, com conseqüente entrega do montante devido de imposto de \$2,640.00, acrescido de imposto de selo de \$132.00, em 14/9/98.*
- 4. Quanto ao exercício de 1996, por seu turno, veio a contribuinte declarar para efeitos fiscais em 30/6/97, um rendimento negativo de \$434,058.00.*
- 5. Por acto administrativo da Sr.^a Chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária, na altura denominado Departamento de Contribuições e Impostos, foi aceite o prejuízo fiscal tal como declarado no competente impresso modelo M/1.*
- 6. Este breve historial da factualidade pretende acima de tudo salientar que em relação a 1995 e à data da entrega da declaração de*

rendimentos modelo M/1 (25/6/97), já se tinha operado o acto administrativo de fixação, que relembra-se, teve lugar em 2/12/96. Ora, desde 1996 até à interposição do presente recurso em 11/12/00, decorreram exactamente 4 anos, período substancialmente superior ao que se encontra previsto no Código de Procedimento Administrativo para a rectificação, reforma ou conversão do acto administrativo relativo à fixação do exercício de 1995, nem tão pouco se o mesmo padecesse de algum vício, esse resultaria em mera anulabilidade.

- 7. Os actos anuláveis, bem como se sabe, só podem ser revogados com fundamentos em invalidade, mas, condicionado ao facto de tal se operar dentro dos prazos previstos para o recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida.*
- 8. Poderia a contribuinte ainda ter lançado mão ao mecanismo da reclamação para a Comissão de Revisão o que, como já se viu, não aconteceu.*
- 9. Não o tendo feito nessa altura, naturalmente, não deveria de vir agora ficcionar um alegado erro de cálculo que não comprova em exercícios anteriores, como mera forma de abrir um novo prazo para essa mesma reclamação.*
- 10. Quanto ao que se refere a princípios tão são para a actividade administrativa desde que sejam os da legalidade tributária, justiça material, imparcialidade e respeito pelos direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos dos residentes, abundantemente citados nos pontos 23 e 24 da reclamação, não será por demais*

lembrar que os mesmos têm contra partidas em obrigações ou deveres dos administrados que passam pela pontualidade no cumprimento das suas obrigações declarativas tributárias, pontual pagamento das mesmas e respeito pelo dever de participar nos interesses da Região Administrativa Especial de Macau pelo pagamento dos impostos devidos, por contra partida a toda a protecção jurídica que a própria Região Administrativa Especial de Macau lhes concede.

11. *Por tudo o que já se julga abundantemente dito, não inquina o acto administrativo de fixação do exercício de 1997 de qualquer vício que possa ser alegado o que deva proceder; posto que, não há qualquer prejuízo a abater reportado a 1995 e foi integralmente reportado e abatido o único prejuízo existente que se reporta a 1996 no exercício de 1997. Também este já não revogável pelos argumentos expedidos a propósitos do exercício de 1995. Termos em que se delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo para o exercício de 1998 o rendimento colectável de \$641,099.00 (seiscentas e quarenta e uma mil, noventa e nove patacas). Ao abrigo do artigo 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda o agravamento previsto de 0.5% da colecta do rendimento acima referido.....”(cfr. doc. de fls. 12 e 13 do Vol. IV do p.a);*

Essa deliberação foi notificada à recorrente através do ofício nº 1437DAIJ/CRB/2001 (cfr. doc. de fls. 10 do Vol. IV do p.a).

III - FUNDAMENTOS

A questão a resolver na presente sede reside apenas em apurar se o agravamento da colecta graduado em 0,5% é ou não ilegal.

Ou seja,

Partindo do pressuposto de que, obrigando a lei o recorrente a impugnar para um órgão administrativo, como condição de aceder à justiça administrativa, não tendo esse recurso efeito suspensivo imediato, a Administração Fiscal ao fixar, no caso, o agravamento à colecta de 0,5%, a título de custas, importa saber se, ao abrigo do preceituado no artigo 47º do RICR (Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos), face a desatendimento de reclamação por parte da respectiva Comissão de Revisão de Rendimentos, violou ou não o princípio da plenitude da garantia da via judiciária consagrado no artigo 36º da Lei Básica da RAEM, tornando-se aquele dispositivo inaplicável, à luz do consagrado nos nºs 1 e 5 do artigo 3º da Lei da Reunificação.

*

1. A douta sentença recorrida deu resposta afirmativa àquela questão, desenvolvendo a seguinte argumentação, de que se respigam as seguintes linhas-força:

“O artigo 36º da Lei Básica garante aos residentes de Macau acesso ao Direito e aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legítimos, garantia esta usualmente designada como «direito à protecção jurisdicional efectiva»”;

“...ao dizer-se que os particulares «têm direito a intentar acções», está a configurar o acesso à justiça administrativa como um verdadeiro direito subjectivo

público e não apenas como um instrumento ao serviço de outros direitos.”;

“...consagra o direito de intentar acções judiciais contra actos da administração, sem condicionar tais acções à adopção de meios especiais de impugnação ou à existência de um acto administrativo, o que pode ser visto como o estabelecimento do princípio da plenitude da garantia jurisdicional administrativa.”;

“Embora a questão não seja de fácil resolução, o que nos sensibiliza é a circunstância da lei obrigar o recorrente a impugnar para um órgão administrativo como condição de aceder à justiça administrativa...”;

“O agravamento à colecta previsto no artigo 47º do RICR não constitui uma taxa administrativa devida pela prestação de um serviço fiscal, mas sim uma «sanção imprópria» ou uma «pena pecuniária» por falta de fundamento censurável da reclamação”;

“...Por isso mesmo, não só é devido no caso de indeferimento da reclamação, como é variável «conforme as circunstâncias», o que quer dizer que a administração fiscal deve atender à consistência ou inconsistência dos fundamentos aduzidos, ao valor da prova produzida, etc. ...”;

“...Portanto, a situação é semelhante ao que no processo civil ocorrer com as multas por litigância de má fé.”;

2. A Administração aplicou a regra do artigo 47º do RICR e a recorrente do recurso contencioso entende que tal norma ofende o princípio da plenitude da garantia da via judiciária previsto no artigo 36º da Lei Básica da RAEM.

Portanto, a resposta a esta questão passa, em primeiro lugar,

por saber se no artigo 36º da Lei Básica está previsto, e em que termos, o direito de acesso à justiça administrativa, para, em segundo lugar, analisar se o artigo 47º do RICR ofende tal princípio.

É verdade que o artigo 36º da Lei básica garante aos residentes de Macau acesso ao Direito e aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legítimos, garantia esta usualmente designada como «direito à protecção jurisdicional efectiva».

Ali se estabelece que *“Aos residentes de Macau é assegurado o acesso ao Direito, aos tribunais, à assistência por advogado na defesa dos seus legítimos direitos e interesses, bem como à obtenção de reparações por via judicial. Os residentes de Macau têm o direito de intentar acções judiciais contra actos dos serviços do órgão executivo e do seu pessoal.”*

Assim se consagra um princípio geral de protecção jurisdicional efectiva, que garante a todos os cidadãos a via judiciária para tutela de todas as posições jurídicas subjectivas e um princípio especial de protecção efectiva, que garante a todos os administrados o acesso à justiça administrativa para a tutela de direitos e interesses legítimos.

Este preceito da nossa lei fundamental consagra expressamente o direito de acesso ao direito, o direito de acesso aos tribunais e o direito ao patrocínio judiciário. E englobando o direito de acesso ao direito o direito à informação jurídica, não deixará este último de se ter igualmente por consagrado.¹

¹ - Gomes Canotilho e Vital Moreira, Const. da RP, anot. 1993, 163

Enfatiza-se o acesso à justiça administrativa, ao dizer que os particulares «têm direito a intentar acções», configurando-se o acesso à justiça administrativa como um verdadeiro direito subjectivo público e não apenas como um instrumento ao serviço de outros direitos.

E acolhe-se o entendimento de que a lei, ao ligar a garantia da via judiciária aos «direitos», aos «interesses legítimos» e à «obtenção de reparações», alarga o círculo de situações juridicamente protegidas, garantindo a eliminação de todos os resultados lesivos e também a compensação pelos prejuízos derivados dos actos do poder público, não sendo difícil ver ali o estabelecimento do princípio da plenitude da garantia jurisdicional administrativa.

Poder-se-á até afirmar, na esteira da melhor doutrina constitucional,² que o reconhecimento do direito de recorrer aos tribunais seria meramente teórico se não se garantisse que o direito à via judiciária não pode ser prejudicado pela insuficiência de meios económicos.

3. A partir de tal teorização, questiona-se, na sentença recorrida, se não constituirá um factor de perturbação ou limitação do direito ao recurso contencioso a exigência de custas administrativas, não cobertas pelo mecanismo do apoio judiciário, ainda que o depósito não seja exigido previamente, quando a impugnação administrativa é condição de impugnação do recurso contencioso, como é o caso (cfr. artigo 44º e 80º do RICR) e quando esse recurso não tem efeito suspensivo imediato. Se

² - Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. cit., 164

a impugnação administrativa é necessária à garantia da via judiciária, não constituirá uma restrição a tal garantia a exigência de custas administrativas pela interposição daquela impugnação?

Para acabar por responder que, no contexto do artigo 36º da Lei Básica, que garante uma tutela plena e sem restrições dos direitos e interesses das pessoas, sob pena de violação do direito de acesso à justiça administrativa, não pode o legislador estabelecer sanções (e mesmo custas administrativas) pela utilização da via impugnatória do acto tributário, quando ela mesma se mostra absolutamente necessária à utilização da via judiciária.

Não se acompanha o douto entendimento então exarado que parte de alguma confusão entre o direito à via judiciária que não pode ser prejudicado pela insuficiência de meios económicos e a gratuitidade dos serviços de justiça.³

Desde logo, refira-se que se entende que a natureza do referido agravamento à colecta previsto no artigo 47º do RICR “ Quando a reclamação for totalmente desatendida, a Comissão fixará, a título de custas, um agravamento de colecta, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5%” (sublinhado nosso)- não constitui apenas uma "sanção imprópria" ou uma "pena pecuniária" por falta de fundamento censurável da reclamação, mas traduz-se ainda numa taxa administrativa devida pela prestação de um serviço fiscal, a título de custas, por infundadamente se ter activado um serviço, vindo-se a apurar que a

³ - Ob. supra cit., 165

actividade a que se deu azo era injustificada. Tal natureza, custas/sanção por actividade injustificada, afasta-se um pouco da concepção que vê as penas pecuniárias como a sanção de um facto punível violador de um dever jurídico,⁴ aproximando-se da natureza de que quem dá causa a um incidente ou perde a acção deve suportar as despesas do serviço prestado.

Por isso mesmo, não só é devido no caso de indeferimento da reclamação, como é variável "conforme as circunstâncias", o que quer dizer que a Administração fiscal deve atender à consistência ou inconsistência dos fundamentos aduzidos.

A situação não é semelhante ao que no processo civil ocorre com as multas por litigância de má fé (cfr. 385º do CPC), sendo certo que de modo nenhum se pode considerar que o reclamante esteja litigar de má fé ou a usar indevidamente o procedimento de 2º grau quando para aceder aos tribunais administrativos necessita primeiramente de impugnar graciosamente, mas já será paralela a todas as situações incidentais ou não em que a pretensão que se pretende ver apreciada é indeferida ou julgada improcedente. É o princípio de quem perde paga as custas e aquele agravamento, a lei di-lo expressamente, **tem a natureza de custas**. Como é óbvio, se a reclamação vier a ser deferida ou se o recurso contencioso vier a contemplar a razão da parte, deixará o contribuinte de pagar essas custas.

⁴ - Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, 1974, Vol. I, pág. 63

4. O Direito Fiscal goza de autonomia face aos restantes ramos do direito, designadamente face ao direito administrativo, sendo este, no entanto, subsidiário do primeiro.

E não obstante não se possa proceder a uma aplicação indiscriminada e em globo das normas constantes do CPA (Código de Procedimento Administrativo) a procedimentos fiscais que, pelo seu carácter especial, assumem e se regem por regras e normas próprias, é o próprio direito administrativo que se, por um lado, estabelece o princípio da gratuitidade do procedimento administrativo, por outro, não deixa de abrir a possibilidade de pagamento de taxas ou despesas efectuadas pela Administração – artigo 13º do CPA.

O que se compreende, aliás, pois que se o processo, mesmo de interesse privado, corresponde ao funcionamento ordinário dos serviços administrativos, não deve haver lugar ao pagamento de quaisquer taxas, já o mesmo não sucede quando o interesse dos particulares exija diligências ou actividades que representam alteração do ritmo corrente dos serviços. E já o Prof. Marcello Caetano exceptionava a gratuitidade dos actos que não implicassem uma actividade extraordinária dos serviços em proveito predominante dos particulares nos casos abrangidos pela lei fiscal.⁵

A hipótese exceptionada pela lei administrativa resulta, no caso, da Lei n.º21/78/M, de 9 de Setembro, que aprovou o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, por forma a regular o

⁵ - Marcello Caetano, Manual de Dto Adm., II,9ª ed., 1972, 1274

procedimento relativo ao lançamento, liquidação e cobrança do Imposto Complementar de Rendimentos, onde se estabelece o pagamento de uma quantia estabelecida por via de um agravamento graduável à colecta, a título de custas, onde se descortinam duas motivações. Não só se visa o pagamento de um serviço extraordinário resultante da actividade da Comissão de Revisão estabelecida no interesse da parte, no caso de desprovida de fundamento, como ainda se previne o uso indevido ou abuso no recurso a esse expediente, de forma a protelar o pagamento de impostos.

Na verdade, sendo a reclamação para a Comissão de Revisão, nos termos do n.º3 do artigo 44º do RICR, um acto impugnatório de natureza suspensiva, será extremamente fácil, mesmo que por um articulado pouco convincente ou desprovido de racionalidade, deferir no tempo o pagamento do imposto devido, ainda que sabendo o administrado não lhe assistir qualquer razão no caso.

Tentando evitar esse tipo de situações, optou-se pela criação de um meio dissuasor daquele tipo de possíveis expedientes dilatórios, passando pelo agravamento da colecta sempre que se decida pelo indeferimento total da reclamação.

5. Com clarividência observa a entidade recorrida que, a considerar que a aplicação do artigo 36º da Lei Básica implica a ilegalidade do artigo 47º do RICR, ter-se-ia de considerar ilegal qualquer norma que implicasse a aplicação de preparos, taxas, emolumentos ou

custas processuais, bem como qualquer legislação que impusesse o pagamento de qualquer quantia pelo acesso ao direito e aos tribunais.

O artigo 36º da Lei Básica não nos diz que o acesso ao direito e aos tribunais é assegurado de forma completamente gratuita, sob pena de, se assim se entender, se estar a proceder a uma interpretação extensiva daquela norma, sem qualquer correspondência na letra da lei.

Embora o disposto no artigo 13º do CPA estatua uma tendencial gratuitidade do procedimento administrativo, não é menos verdade que existe a possibilidade de se criarem mecanismos que oneram, em determinada medida, os administrados, designadamente quando, por via de uma reclamação infundada para as Comissões de Revisão.

6. Nem se diga que a elevação da colecta por esse facto constitui uma limitação excessiva e desajustada do direito ao recurso contencioso, senão mesmo uma violação do princípio da capacidade tributiva pois que, como já se viu, a natureza dessa prestação já não é tributiva, mas sim retributiva e penalizadora na sequência de uma actividade extraordinária de um serviço público.

Como não é verdade que a legislação portuguesa actual (aquela que mais influenciou o direito da RAEM) apenas admita o agravamento da colecta «nos casos em que a reclamação não seja condição de impugnação judicial» (cfr. artigo 101º do CPT português), na medida em que o prevê exactamente para as situações, tal como a dos autos, em que a reclamação seja condição de impugnação judicial (cfr. artigo 90ª-A, 84º, nº3

e 136º, nº1 do referido CPT), não se reportando, claro está, em termos de direito comparado, que, naquele ordenamento, haja sido suscitada a inconstitucionalidade de qualquer daqueles preceitos.

Nem sequer numa visão ampla e extensiva da garantia decorrente do princípio do acesso aos tribunais e da plenitude da garantia jurisdicional administrativa, procurando não vedar o acesso à justiça a quem não tenha possibilidade de pagar as custas, se poderá dizer que, com a interpretação de conformidade do procedimento com a Lei Básica, os enunciados princípios saem postergados. É que o recurso contencioso não só não é suspensivo do pagamento da colecta (artigo 85º do RICR), pelo que não há meios de suprir eventuais insuficiências quanto a essa parcela da dívida, como, quanto às custas, não se vê que o mecanismo do apoio judiciário, inicialmente pensado apenas para as diferentes jurisdições (artigo 2º, nº1 do Dec.-Lei nº 41/94/M de 1 de Agosto), não tenha passado a contemplar, com o novo CPA, no artigo 13º, nº 2 e 3 tais situações.

7. Refira-se ainda que essa medida de agravamento à colecta não viola o princípio da proporcionalidade, ínsito a qualquer modelo regimental de custas para determinação da taxa concretamente aplicável, na medida em que é tomada caso a caso, valorando-se a prova produzida e a oportunidade do meio impugnatório utilizado, sendo disso prova a variação da percentagem aplicada, que no caso em apreço foi de apenas 0,5% dentro de uma moldura abstracta que podia ir até 5% da colecta.

E no caso *sub judice* a Administração acolheu os melhores princípios interpretativos da norma em questão, quer em função do desenvolvimento doutrinário acima exposto, quer em função da experiência do direito comparado, plasmando numa circular interna - Circular n.º1/DCI/91, de 10 de Maio - as regras da sua aplicação, ao exigir a verificação cumulativa de três pressupostos, designadamente a não apresentação na reclamação do contribuinte de argumentos razoavelmente fundamentados sobre o valor contestado, não haver indicação do rendimento tributável e ser considerada a reclamação totalmente desatendida.

Nesta conformidade e sem outros desenvolvimentos, não deixará o presente recurso de proceder por provado, revogando a sentença na parte recorrida e em que anulou o acto recorrido por ter fixado um agravamento à colecta de 0,5%, nos termos do artigo 47º do RICR,

*

IV - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em **conceder provimento ao presente recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que anulou o acto que fixou um agravamento à colecta de 0,5%, nos termos do artigo 47º do RICR.**

Custas pela ora recorrida.

Macau, 26 de Fevereiro de 2004,

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

Magistrado do M^o. P^o. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho