

Processo n.º 212/2003
(Recurso Jurisdicional)

Data: 11/Março/2004

Assuntos:

- Ónus da prova
- Titularidade da relação fiscal
- Proibição de presunção do sujeito passivo da relação fiscal

SUMÁRIO:

1. 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.
2. 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.

3. 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.
4. 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.

O Relator,
João A. G. Gil de Oliveira

Processo n.º 212/2003

(Recurso Jurisdicional)

Data: 11/Março/2004

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

Recorrido: A

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

I - RELATÓRIO

A, interpôs recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos A, datada de 13/10/2001, que lhe fixou o rendimento colectável relativo ao exercício de 1996 em MOP\$111,500.00.

Tal recurso veio a merecer provimento no Tribunal Administrativo, tendo

sido anulada a deliberação impugnada por erro nos pressupostos de facto.

Desta decisão veio o **Presidente da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos** interpor recurso, concluindo a final as suas alegações:

Trata-se de recurso ordinário interposto para o Tribunal de Segunda Instância, com efeito suspensivo, nos termos dos artigos 148º a 155º do C.P.A.C., da sentença que decidiu o recurso contencioso de anulação interposto pelo recorrente, ora recorrido, A.

O recorrido interpôs recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão "A" do ICR de 15 de Outubro de 2001, que manteve a fixação do rendimento colectável, para o exercício de 1996, deliberando ainda o agravamento de 3% à colecta do mencionado rendimento.

Alegou que essas comissões nunca lhe foram pagas ou colocadas à disposição, e que, em vez disso, foram entregues à sociedade "B".

O contrato de agência nunca poderia existir entre o ora recorrido e a sociedade indicada porque tal autorização teria que ser emitida por uma seguradora e porque a sociedade em causa nunca poderia autorizar uma actividade que lhe é vedada.

Nunca se poderá saber se na declaração M/1, apresentada pelo contribuinte "B", na rubrica "Prestação de Serviços", conta 72 do quadro 1 do seu anexo A, se encontram incluídas as comissões ora em causa.

Cabia ao recorrido fazer prova desse facto tributário e de que ele e a referida sociedade teriam sido tributados pelos mesmos proveitos e que existia duplicação de colecta.

Dizem os peritos: "Porem, este valor não está correspondente à comissão referida na 1ª questão no valor de \$222,923.69. Além disso, os documentos não demonstram se tais comissões já se encontram registadas na conta da *B*.

Acrescentam que não se revelou se os montantes pagos directamente pelas seguradoras foram registados na conta de rendimentos da *B*, pelo que não se pode comprovar se já foi pago o imposto relativo às comissões referidas.

A entrega das verbas relativas a essas comissões à sociedade identificada por parte do aqui recorrido só poderá resultar de um acordo celebrado entre ambos que não poderá ser oponível a terceiros e muito menos à Administração Fiscal.

As normas jurídicas que tutelam a actividade de mediação de seguros e as obrigações fiscais dos sujeitos passivos que desenvolvem essa actividade não podem ser ignoradas apenas porque um contribuinte vem afirmar, e mesmo provar, que não recebeu as comissões a que tem direito apenas porque não quis.

O Sr. A, agente de seguros inscrito na AMM sob o n.º 337-APS, sabe perfeitamente que é ele o sujeito passivo nos contratos de mediação de seguros que celebrou e não a indicada sociedade de que era sócio gerente à data dos factos aqui relevantes, não podendo transferir essa responsabilidade fiscal para essa sociedade.

O facto tributário é por demais evidente e não deixa qualquer necessidade de prova por parte da Administração Fiscal.

Termos em que entende dever o presente recurso ser considerado

procedente, por provado, anulando-se a decisão recorrida.

O ora recorrido A não contra alegou nos presentes autos.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer, alegando em síntese:

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 do recorrente, é a aceitação de que, no mínimo, se não terá provado aquele recebimento.

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 está limitada aos meios de prova facultados pela contribuinte, devendo proceder às diligências probatórias legalmente consagradas, sendo concedidos aos órgãos instrutores bastantes meios investigatórios (cfr. nomeadamente, artigos 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, encontra-se inteiramente de acordo com o Meritíssimo Juiz *a quo*, no sentido da demonstração nos autos da inexistência do facto tributário, ou seja, de que não foi o aqui recorrido quem recebeu as comissões pela mediação dos seguros e que, de todo o modo, ainda que

dúvidas subsistissem a tal propósito, competiria à A. Fiscal desenvolver toda a actividade instrutória no sentido de demonstrar coisa contrária, coisa que não sucedeu, nem tal sendo, tão pouco, invocado.

Tanto basta para justificar a anulação do acto por ocorrência de erro nos pressupostos de facto.

Donde, pugna pela manutenção do decidido e consequente não provimento do presente recurso.

*

Oportunamente foram colhidos os vistos legais.

II - FACTOS

Vêm provados, com pertinência, sem que tenham sido postos em crise, os factos seguintes:

- a) O recorrente, entre Fevereiro de 1990 e Junho de 1998 esteve registado na Autoridade Monetária e Cambial de Macau, como o n.º 337/APS, para o exercício da actividade de mediador de seguros (fls. 4 do Vol. II do p.a.);
- b) A Autoridade Monetária e Cambial de Macau comunicou à DSF que o recorrente no exercício de 1996 recebeu comissões no valor de MOP\$222,923.09 (doc. de fls. 4 do Vol. II do p.a.);
- c) Em 17/4/2001, a Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos, fixou o rendimento colectável do recorrente em MOP\$111,500.00 calculado com base em 50% do montante recebido a titulo de comissão (MO\$222,923.09) e segundo o critério 232 do Grupo B (cfr. doc. de fls.1 do p.a.);

- d) Através do impresso modelo M/5, datado de 1 de Maio de 2000, o recorrente foi notificado do rendimento colectável e para pagar o montante de MOP\$5,458.00 (doc. de fls. 5 do p.a.);
- e) Por requerimento entrado em 19/6/2001, o recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar dizendo que quem recebeu as comissões foi a Soc. Com. Automóveis XX, Lda., companhia para quem trabalhou no período em causa, juntando diversa documentação para comprovação desse facto (doc. de fls. 53 a 184 do Vol. II do p.a.);
- f) Em 3 de Julho de 2001, a Comissão de Revisão deliberou no sentido de se oficial à Companhia de Seguros de Macau e à China Insurance C^a Lda., para se apurar se as comissões em apreço foram pagas ao reclamante A ou à entidade patronal denominada “B” (cfr. doc. de fls. 51 do p.a.);
- g) Em 26/7/2001 e 21/9/2001 a Companhia de Seguros de Macau e a China Insurance C^a Lda., respectivamente, responderam nos termos das cartas constantes de fls. 46 e 48, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas;
- h) Em 15 de Outubro de 2001, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de rendimentos “A” tomou a seguinte deliberação: “Analisada a reclamação interposta pelo contribuinte supra referenciado, delibera a Comissão de Revisão negar provimento ao pedido na exacta medida em que a prova documental carreada para o processo administrativo, designadamente as cartas em resposta aos nossos pedidos de esclarecimento da “Cia. Seguros de Macau, S.A.R.L.” e da

“Cia de Seguros China Lda.” afirma que as comissões foram processadas em nome de A, apesar de terem sido pagas através da sua entidade patronal. Termos em que se delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo para o exercício de 1996, o rendimento colectável de \$111,500.00 (cento e onze mil e quinhentas patacas). Ao abrigo do artigo 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda o agravamento previsto em 3% da colecta do rendimento acima referido(cfr. doc. de fls. 39 do p.a.);

- i) Essa deliberação foi comunicada ao recorrente através do ofício n.º 126/DAIJ/CRB/2001, recebido em 18 de Dezembro de 2001 (doc. de fls. 25 do p.a.);
- j) Dá-se por reproduzido o teor dos documentos constantes de fls. 66 a 184 do p.a. e os de fls. 68 a 74, 81 a 92 e 150 a 155 dos autos.

III - FUNDAMENTOS

1. Thema decidendum

Importa analisar se se verificou ou não o alegado erro nos pressupostos de facto em que se louvou o acto tributário em relação ao contribuinte, ora recorrido.

Interpôs este, oportunamente, recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos de 15 de Outubro de 2001, que deliberou negar provimento à reclamação apresentada, mantendo a decisão de fixação do rendimento colectável, para o exercício de 1996, em MOP\$111,500.00 e deliberando

ainda, nos termos do artigo 47º do RICR, o agravamento de 3% à colecta do acima mencionado rendimento.

Concluiu o Tribunal *a quo* pela procedência do invocado erro nos pressupostos de facto, fundamentalmente por considerar inexistente o facto tributário, pressuposto legal do tributo.

Por outras palavras mais simples: foi o ora recorrido que, no exercício da actividade de mediador de seguros, auferiu o rendimento de MOP 222.923,09, no ano de 1996, rendimento este que se visa tributar?

*

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”, 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” 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*¹, 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, desfavorecendo quem não veja provados os factos em que assenta a

¹ - Vieira de Carvalho, in A Justiça Administrativa, Lições, 1999, 268

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 factos², 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”.³

Este enquadramento prévio, já adoptado noutros arestos deste Tribunal,⁴ 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.

² - Marcello Caetano, Manual de Dto. Adm., II, 1972, 1351

³ - Vieira de Carvalho, ob. cit., 269

⁴ - 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”.

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.

4. Concretizando os elementos probatórios que ilustram o que se vem dizendo e que abalam a certeza da convicção quanto ao beneficiário dos pagamentos:

- Vários depoimentos esclarecem que quem recebeu as comissões foi a empresa B (cfr. fls 150 a 155 dos autos e 25 a 36 do p.a., embora relativamente ao proc. 59/01, mas que esclarecem e pormenorizam 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. A DSF pretendeu saber quem recebeu as comissões, se o recorrente se a B. A China Insurance, LDA., respondeu o seguinte : *“A na qualidade de agente n.º 337-APS, em representação de “C”, 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”; por sua vez, a Companhia de Seguros de Macau 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.”

- Os documentos juntos pelo então recorrente (cfr. fls. 66 a 184 do p.a.) que formavam a convicção de que não foi ele quem recebera as comissões referenciadas pela ACMC, concluindo-se que a Soc. Com. Automóveis *B.* 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.* as comissões, a qual as depositou na sua conta bancária.
- Da prova pericial produzida nos autos abalada fica a convicção de que o recorrente recebia as comissões. Os dois peritos, XX e XX (cfr. fls. 81 a 90), não negam que a *B* não tenha recebido as comissões, apenas desconhecem se o dinheiro entrou ou não na contabilidade da empresa ou se esta as participou para efeito de

imposto complementar, o que, de resto, só era possível saber através da análise da contabilidade da empresa, o que eles não chegaram a fazer. Mas um dos peritos, XX, chega a afirmar que a B efectivamente recebeu o montante das comissões (cfr. fls 87 e 89).

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.

5. Quanto ao facto de a B não poder exercer a actividade de seguros, quer porque essa actividade não faz parte do seu objecto social, quer porque não estava autorizada pela AMCM a mediar seguros, são questões marginais em relação ao objecto do presente recurso. O que interessa saber é se o ora recorrido recebeu ou não quaisquer quantias pelo exercício da actividade de mediador de seguros.

Visa-se a tributação do rendimento e, apurado este, a forma da sua obtenção escapa ao direito material tributário, ainda que não ao direito penal ou contravencional.

Por outro lado, nada permite concluir, a partir da irregularidade da actividade, que ela não foi exercida. Se a actividade é irregular ou ilegal isso significa exactamente que foi exercida, nada permitindo imputar, por essa única razão, 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.

Nesta conformidade, conclui-se, tal como na sentença recorrida pelo erro nos pressupostos de facto determinante da invalidade da deliberação impugnada, pelo que tal decisão não merece censura.

IV - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao presente recurso contencioso**, mantendo a decisão recorrida.

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

Macau, 11 de Março de 2004,

João A. G. Gil de Oliveira (Relator)

Choi Mou Pan

Lai Kin Hong