

**Assuntos: Imposto Complementar de Rendimentos.  
Escrita Comercial.  
Exame à escrita.  
Contribuintes do Grupo A.**

## **SUMÁRIO**

- a) O Imposto Complementar de Rendimentos, como imposto parcelar, que é, destina-se a tributar o rendimento global das pessoas singulares e das pessoas colectivas.
- b) O rendimento global das pessoas colectivas é o lucro anual resultante do sua actividade comercial ou industrial.
- c) A tributação dos contribuintes do grupo A baseia-se nos lucros - efectivamente – determinados através da sua contabilidade devidamente organizada.
- d) A escrita comercial, não tendo embora força probatória plena, gera uma presunção “tantum juris”.
- e) A sua verdade só pode ser ilidida por exames ou auditorias que devem incidir sobre todos os seus livros.
- f) O exame à escrita deve ser precedido, obrigatoriamente de pedido de esclarecimentos ao contribuinte, seus contabilistas ou auditores, para que dissipem as dúvidas

fundadas.

- g) No caso de tais esclarecimentos não surgirem, ou se revelarem, reconhecidamente, insuficientes, deve proceder-se o exame á escrita.
  
- h) Só após esta diligência, e se se verificar da impossibilidade de apurar o rendimento tributável pelas regras do grupo A, é que a Administração Fiscal pode apurar o lucro tributável segundo regime do grupo B.

*O Relator*

*Sebastião José Coutinho Póvoas*

## **Processo Nº 117/2001**

**Recorrente :** **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos.**

**Recorrida :** **(S)**

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

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, recorre da sentença do Tribunal Administrativa de deu provimento ao recurso de (S) e anulou a sua deliberação de 27 de Abril de 1999 que fixou a matéria colectável referente ao exercício de 1995.

Assim concluiu as suas alegações:

- A sentença recorrida julgou verificado o vício de violação de lei;
- É entendimento do Meritíssimo Juiz *a quo* que a redução do montante relativo a despesas de publicidade declarado pela contribuinte, com base na aplicação de parâmetros gerais internos, sem ter procedido à mutação do sistema de tributação do Grupo A para o Grupo B, viola o disposto no nº2 do artigo 4º do RICR;
- Os contribuintes do grupo “A” são tributados com base nos lucros efectivamente determinados, nos termos do artigo 4º, nº2, do RICR, consistindo os mesmos na diferença entre todos os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas imputáveis ao exercício, no entanto, tal não significa que não possa a Administração Fiscal recorrer a outros critérios de apuramento,

tais como a aplicação das regras próprias dos contribuintes do grupo “B” nos termos do artigo 36º do RICR, recorrendo-se assim ao método presuntivo ou ao método indiciário previstos no número 2 do artigo 19º do mesmo regulamento;

- Nomeadamente, quando esses mesmos contribuintes não apresentam documentos justificativos dos custos ou perdas que declaram, como aconteceu de forma patente no caso em apreço;
- Não se aceitando, também, e salvo o devido respeito, o entendimento do Meritíssimo Juiz *a quo* de que deveria a Administração fiscal ter solicitado exame à escrita da contribuinte antes de optar pela aplicação das regras próprias do Grupo B, o que se consubstancia numa errada interpretação do disposto no artigo 40º do RICR;
- Uma vez que a alínea a) do nº1 do artigo 40º prevê que deve ser solicitado exame à escrita na “falta ou insuficiência de declarações não suprida pelos esclarecimentos prestados pelos contribuintes e seus contabilistas ou auditores, sem prejuízo da faculdade prevista no nº3 do artigo 36º”;
- O que, indubitavelmente, demonstra que o espírito do legislador não pode ter sido outro senão permitir, além da possibilidade de efectuar o exame à escrita do contribuinte, permitir igualmente e em alternativa, a utilização das regras de fixação próprias dos contribuintes do Grupo B nas situações de falta ou insuficiência das declarações dos contribuintes do Grupo A.
- Não se podendo conceder que o exame à escrita consubstancie uma formalidade essencial cuja preterição gera anulabilidade

da decisão que tenha corrigido o rendimento colectável declarado e tão pouco que impende sobre a Administração Fiscal qualquer obrigação de solicitar esclarecimentos à contribuinte, uma vez a opção pela aplicação das regras próprias de tributação dos contribuintes do Grupo B pressupõe, desde logo, que é o único meio seguro de apurar, de uma forma equitativa, o rendimento colectável;

- A Administração Fiscal recorreu, e bem, a parâmetros internos, a critérios uniformes, baseados nos gastos médios de empresas similares do ramo hoteleiro e atenta a dimensão de mercado das mesmas, a coberto da discricionariedade técnica que lhe permite a escolha de determinado critério, baseado em métodos indiciários, com vista à determinação do rendimento colectável;
- Sendo que, os actos praticados no quadro de uma discricionariedade técnica só são, em princípio, recorríveis contenciosamente em casos de erro grosseiro ou manifesto;
- Ora, no caso *sub judice*, não se vislumbra na conduta da ora recorrente qualquer erro grosseiro ou manifesto ou, tão pouco, erro nos pressupostos de facto, preterição de facto, preterição de formalidades legais ou desvio de poder.
- Sendo, portanto, de rejeitar o entendimento de que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos padece de vício de violação de lei, não violando, por conseguinte nenhuma das disposições que serviram de base à anulação do acto administrativo posto em crise: n.º2 do artigo 4.º, artigo 40.º e artigo 21.º, todos do RICR.

Pede, em consequência, a revogação da sentença recorrida.

Contra alegou a agravada para concluir:

- A recorrente é contribuinte do “Grupo A”, pelo que, atendendo ao disposto no artº 4º do RICR, tem que ser tributada com base nos seus lucros efectivos, determinados através de contabilidade organizada;
- A autoridade recorrida não procedeu, nem ordenou ou requereu que se procedesse, a exame à escrita da recorrente por dúvida sobre a contabilidade apresentada – artº 19º do RICR -, nem por qualquer dos motivos elencados no artº 40º do RICR, violando claramente, ainda, o disposto no artº 41º do RICR;
- A autoridade recorrida não procedeu a correcções ao abrigo do disposto nos artsº 19º a 35º do RICR, nem com base no disposto no artº 40º do mesmo Regulamento;
- Não se tendo verificado qualquer erro ou omissão na liquidação, não há lugar a qualquer liquidação adicional ou anulação, segundo o previsto no artº 54º do RICR;
- Abrigando-se na discricionariedade técnica, em parâmetros internos e critérios uniformes que não explicita nem demonstra (apesar da insistência da recorrente e do Douto Tribunal), a autoridade recorrida que proceder à fixação da matéria colectável da recorrente por presunção;
- A autoridade recorrida fixou arbitrariamente a matéria colectável da contribuinte recorrente, pois não fez uso dos mecanismos legais que permitem a fixação de matéria colectável por presunção, divergente do rendimento declarado

pela contribuinte;

- As regras gerais de interpretação e as normas contidas no RICR não permitem, face ao disposto nos artsº 40º, nº1 e 36º, nº3 do referido Regulamento, bem como artsº 4º e 19º (entre outras), qualquer actuação paralela e/ou alternativa da autoridade recorrida, ora recorrente, nomeadamente a da fixação por presunção a Contribuintes do Grupo “A”;
- O acto produzido está, por todo o exposto e atendendo a todos os princípios e normas legais invocados em todas as peças processuais apresentadas pela recorrente, ora recorrida, e de acordo com a Douta Sentença proferida, viciado por Violação da Lei.

Nesta instância, o Ilustre Magistrado do Ministério Público foi de parecer que o recurso não merece provimento, já que, se trata de um contribuinte do Grupo A, “razão por que, exigindo a lei que o comerciante tenha escrita comercial organizada, tendo esta por missão provar perante terceiros a lisura e realidade das transacções efectuadas, devendo a mesma expressar o que efectivamente aconteceu no exercício do ano a que se reporta, sobre ela deveria ter incidido a fiscalização, sob pena de se não demonstrar que aquela quantia em questão não tenha saído dos cofres da empresa, mal se compreendendo o alegado recurso a «... parâmetros internos e critérios uniformes ...» para fundamento da decisão, sendo certo que se não divisam, em nenhuma parte do processo ou apenso, qualquer definição ou concretização desses parâmetros e critérios. Mas isso seriam «contas doutro rosário», atinentes à própria fundamentação do acto, de que agora não cumpre cuidar, atenta a correcta anulação do acto por via de ocorrência de vício de violação de lei”.

Releva para a decisão a seguinte **matéria de facto**:

- (S) está registada na Direcção dos Serviços de Finanças como contribuinte do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos, sendo o seu número de contribuinte xxxxxx;
- Apresentou a declaração modelo M/1, referente ao exercício 1995 na Direcção dos Serviços de Finanças em 26 de Junho de 1996;
- O rendimento colectável do exercício de 1995 foi-lhe fixado em MOP\$1.056.615,00 pela Direcção dos Serviços de Finanças em 7 de Agosto de 1996, e o encargo fiscal foi fixado em MOP\$166.420,00;
- A recorrida pagou os impostos devidos em duas prestações respectivamente em 18 de Setembro de 1996 e 20 de Novembro de 1996;
- Analisadas a declaração e o seu anexo, o funcionário da Direcção dos Serviços de Finanças sugeriu em 11 de Dezembro de 1998 a alteração de 5 pontos introduzida sobre o lucro tributável em relação ao Imposto Complementar de Rendimentos do ano de exercício 1995 declarado pela recorrente, com alteração da mapa do modelo M.3; e
- Fazendo a alteração ao abrigo do critério interno, sendo o fundamento de alteração baseado no poder discricionário implicado no artigo 21º do RICR;
- Não admitindo a reintegração extraordinária;
- A chefe do Departamento de Contribuições e Impostos (a actual Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça – nº 1

do artigo 43º de Decreto-Lei nº 30/99/M) exarou, em 17 de Dezembro de 1998, o seguinte despacho:

“Concordo.

Nos termos do disposto do nº1 do artigo 36º do Regulamento de Imposto Complementar de Rendimentos, vou fixar o rendimento colectável para o montante sugerido.”

- A Direcção dos Serviços de Finanças informou a recorrida do rendimento colectável novamente determinado através da carta registada nº 218231;
- A recorrida apresentou a reclamação à Comissão de Revisão A do Imposto Complementar de Rendimentos em 16 de Março de 1999;
- A Comissão de Revisão tomou a deliberação em 27 de Abril de 1999, aceitando parcialmente a respectiva reclamação, alternando o rendimento colectável para MOP\$4.211.996,00;
- A Direcção dos Serviços de Finanças notificou a recorrente a deliberação supra citada através da carta registada nº 220151;
- A recorrida não foi notificada para prestar quaisquer esclarecimentos ou informações antes da fixação do novo rendimento colectável;
- Não foi determinado nem se procedeu a qualquer exame à sua escrita.

Foram colhidos os vistos.

Conhecendo,

1. Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo A.
2. Exame à escrita.
3. Conclusões.

### **1. Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo A**

Resulta da matéria de facto acima elencada que a recorrida (S) é, para os efeitos de tributação do Imposto Complementar de Rendimentos, Contribuinte do grupo A.

1.1 O Imposto Complementar de Rendimentos surgiu para, através de taxas progressivas sobre os rendimentos colectáveis, melhor acertar a tributação proporcional da Contribuição Predial Urbana e as taxas, sempre fixas, do Imposto Profissional e da Contribuição Industrial.

O regulamento respectivo (R.I.C.R.) foi aprovado pela Lei nº21/78/M, de 9 de Setembro, posteriormente objecto de várias alterações. (v.g. Lei nº6/83/M de 2 de Julho; Decreto-Lei nº37/84/M, de 28 de Abril; Decreto-Lei nº15/85/M, de 2 de Março; Decreto-Lei nº37/85/M, de 11 de Maio; Lei nº13/88, de 20 de Junho; Decreto-Lei nº48/88/M, de 20 de Junho; Lei nº4/90/M, de 4 de Junho; Lei nº11/93/M, de 27 de Dezembro).

Trata-se de tributar rendimentos resultantes de actividades comerciais, industriais e do trabalho, tendo a característica de imposto parcelar – por incidir directamente sobre lucros – e não de complementar propriamente dito.

Só assume essa natureza para os contribuintes singulares que exercem, em simultâneo, uma actividade cujos proventos estão sujeitos ao imposto profissional.

O artigo 2º do R.I.C.R. estabelece que “o imposto complementar incide sobre o rendimento global (...) que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam” na R.A.E.M..

O rendimento global das pessoas colectivas (artigo 3º, nº2) é o lucro anual resultante do exercício da actividade comercial ou industrial. (cfr. ainda, e a propósito o artigo 2º do Regulamento da Contribuição Industrial e a respectiva Tabela Geral de Actividades).

1.2 Os contribuintes são classificados em dois grupos: grupo A e grupo B, considerando a sua dimensão e as respectivas exigências de escrituração contabilística.

Assim, no grupo A estão as grandes sociedades (anónimas, e cooperativas); as de qualquer natureza com capital social não inferior a \$1.000.000,00 patacas; as de qualquer natureza que tenham tido lucros tributáveis, nos últimos três anos, em média superiores a \$500.000,00 patacas; e, finalmente, as pessoas singulares ou colectivas que, tendo contabilidade devidamente organizado, optaram por este grupo.

Ao grupo B pertencem os restantes contribuintes, sendo que a

respectiva tributação é feita com base no lucro que presumivelmente obtiveram.

No grupo A a tributação é baseada nos lucros, efectivamente determinados através de contabilidade devidamente organizada.

A força probatória da escrituração mercantil consta do artigo 51º (antes 44º) do Código Comercial e dos artigos 370º e 353º (antes, 376º e 360º) do Código Civil.

A lei comercial refere-se aos livros de escrituração e alude à sua força probatória entre comerciantes.

Aos livros equiparam-se as folhas soltas, volantes e avulsas, como ensinou o Prof. Alberto dos Reis (in “Código de Processo Civil, Anotado”, 3º, 428 e 429) e a prova dos livros é admissível entre um comerciante e um não comerciante, como é o caso do credor dos impostos, (cfr. Doutor Cunha Gonçalves in *Tratado de Direito Civil*, Vol. XIII, 765).

Há, em consequência uma presunção de verdade dos livros de escrituração comercial, ilidível, contudo, quando se aceita uma parte da contabilidade e não se aceita outra, nos termos, respectivamente, dos artigos 51, b) e a) do Código Comercial e 370º nº2 do Código Civil.

1.2.1 Pode questionar-se a relevância do Direito Civil, embora este contenha a matriz de todo o direito, por integrar um acervo de conceitos e de princípios gerais.

É que, e como ensina o Prof. Soares Martinez, “os conceitos e os juízos consagrados pelo Direito Civil não são necessariamente válidos no campo do Direito Fiscal, mesmo que este os não tenha rejeitado

através dos seus preceitos.

Aqueles juízos e conceitos só serão aplicáveis no Direito Fiscal quando as leis tributárias os não tenham excluído e quando não se mostrem incompatíveis com os princípios gerais do sistema fiscal (cfr. Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, de 8 de Maio de 1963, in “*Acórdãos Doutriniais*”, II, pp. 950 e s.).

A propósito julgou o Acórdão deste T.S.I. de 22 de Fevereiro de 2001 – Pº9/01 – do mesmo Relator:

“Toda a teoria da relação jurídica de imposto se baseia na teoria civilista das obrigações, porque a relação de imposto é de natureza obrigacional e a categoria jurídica designada por obrigação, comum aos diversos ramos de Direito, foi particularmente estudada pelo Direito Civil. Isso não significa, porém, que não sejam muitas as particularidades da obrigação tributária, impostas pelo cunho característico do Direito Fiscal. Acontece também que a obrigação tributária assenta geralmente sobre realidades às quais o Direito Civil e o Direito Comercial já reservaram um tratamento próprio. Assim, por exemplo, tributam-se rendimentos de prédios, transmissão de bens, lucros de sociedades comerciais; e o Direito Privado já tomou posição relativamente aos conceitos de prédio, de transmissão, de sociedade comercial. No entanto, tais conceitos podem não ser aceites pelo Direito Fiscal, por expressamente rejeitados ou por incompatíveis com os princípios próprios deste ramo jurídico”. (apud “Direito Fiscal”, 66, 67).

Acontece, porém, que a presunção de verdade da escrita comercial não se mostra incompatível com os princípios gerais do Direito Fiscal da R.A.E.M., inexistindo, outrossim, qualquer preceito que afaste esse princípio.

E tanto assim é que a figura do contribuinte do grupo A surge, precisamente, assente na fidedignidade da contabilidade organizada.

Logo, e caso esta esteja devidamente arrumada, e não tenha sido ilidida a sua verdade através de exames ou auditorias ulteriores – isto é não tendo logrado obter-se no confronto com outros meios legais de prova – o afastamento do seu teor, não é lícito que seja posta em causa.

E muito menos, ser arbitrariamente substituída por métodos indiciários, apenas possíveis para os contribuintes do grupo B ou quando não é possível “a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro.” (cfr. Acórdão do S.T.A. de Portugal, de 30 de Junho de 1999 – Pº23026)” (...).

(...)

“E também o que resulta do nº5 do artigo 40º do R.I.C.R..

Recorde-se que, e como explica o Dr. H. Rato Rainha (in “Apontamentos de Direito Fiscal” 62), os métodos indiciários, como processos normais de determinação da matéria colectável, têm vindo a ser abandonados porque considerados injustos e improdutivos, mas actualmente tendem a renascer como processo de tributação subsidiário como meio de prevenção ou de repressão da fraude fiscal.

Com a constituição das comissões formadas por representantes dos contribuintes e da administração fiscal, procura-se uma colaboração mútua e a sua adesão ao processo de avaliação, proporcionando ao mesmo tempo uma fiscalização mais expedita e segura da legalidade deste.

É, por conseguinte, um método residual.”

Não se vê razão para alterar esta jurisprudência.

1.3 Aqui chegados, e perante um contribuinte do grupo A importa reter que o artigo 19º nº1 do R.I.C.R. refere que o seu lucro tributável é reportado ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos e perdas, elaborado em obediência a são princípios de contabilidade e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência realizados no exercício anterior a que o ano fiscal respeita, e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos dos artigos 20º a 35º.

Tais correcções são resultado, na parte que agora releva, de exames à escrita (artigo 40º) onde terá de se fazer a contraprova – ou ilidir a presunção – acima referida, sendo que tal exame tem de incidir sobre todos os livros do comerciante.

E essa obrigação de corrigir ou alterar oficiosamente o rendimento colectável declarado resulta ainda do dever que impende sobre o Chefe do DAIJT de pedir esclarecimentos (artº 17º, na redacção da Lei nº 4/90/M, ex vi artº 43º do D.L. nº30/99/M), e de ordenar e efectuar correcções (artº 19º nº1), além de fixar o rendimento colectável com a aplicação das regras prescritas para o grupo B, ou em deferir tal fixação para a Comissão de Fixação (artº 36º nº3).

Além disso, a Comissão de Revisão pode, em decisão de reclamação, rever o rendimento colectável e fixar novo lucro tributável (art. 46º nº2).

Outrossim, a Repartição de Finanças pode suprir erros e omissões

(artigo 46º nº2).

Há, em consequência, o dever de a Administração Fiscal suprir os erros na declarações, mesmo os que surjam em desfavor do contribuinte, o que aliás resulta da regra geral do artigo 19º nº1 do R.I.C.R., tendo sempre presente o que estatui o artigo 4º do C.P.A..

Este último preceito, onde se contêm os princípios da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos residentes deve ser acolhido e acatado pelo fisco.

Porém,

## **2. Exame à escrita**

Atendendo ao que se acabou de expor quanto à dogmática da tributação dos contribuintes do grupo A é lícito concluir que o principal meio para promover correcções qualitativas ou quantitativas da declaração desses contribuintes é alcançável através do exame à escrita.

É este o maior dos poderes instrutórios ao dispor da Administração Fiscal, no acatamento do princípio do inquisitório ou da oficialidade constante dos artigos 59º e 86º do Código do Procedimento Administrativo.

Quando a lei impõe a tributação pelo lucro real permite, necessariamente, um permanente e aturado controlo administrativo dos elementos de escrituração de onde aquele se vai inferir.

Daí que os artigos 16º, 41º e 62º do R.I.C.R. dêem ao fisco poderes de sindicância sobre a contabilidade das empresas.

O artigo 40º deste diploma prevê duas situações de obrigatoriedade do exame à escrita.

São elas a falta, ou insuficiência de declaração não suprida pelos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e seus contabilistas ou auditores, sem prejuízo da faculdade do nº3 do artigo 36º; e quando os resultados do exercício, e apesar da prestação daqueles esclarecimentos, não se revelem suficientemente justificados.

Há assim, e sempre, como pressuposto do exame à escrita a emissão de um juízo de suficiência de esclarecimentos que obrigatoriamente terão de ser pedidos.

O “iter” terá de ser o seguinte:

1º - Apresentação da declaração pelo contribuinte;

2º - Verificação de que essa declaração não é suficiente;

3º - Pedido de esclarecimentos ao declarante;

4º - Prestação de esclarecimentos;

5º - Reconhecimento da insuficiência dos esclarecimentos;

6º - Exame à escrita.

Então, e só se após esta diligência se verificar a impossibilidade de determinação da matéria colectável segundo as regras dos contribuintes do grupo A, é que a Administração Fiscal transfere o contribuinte para o regime do grupo B.

Todo o procedimento instrutório descrito pressupõe, como passo essencial, a solicitação dos “esclarecimentos indispensáveis” (artigo 17º) ao contribuinte.

Se tal for omitido, não pode proceder-se ao exame à escrita e sem este não poderá fazer-se transitar o contribuinte para o grupo B.

Como julgou o Acórdão do S.T.A. de Portugal, de 18 de Fevereiro de 1988, AD 323-1362 – haverá “falta de diligências necessárias para a constituição da base factica da decisão” o que “afectará esta não só se (tais diligências) forem obrigatórios (vinculação ao princípio da legalidade) mas também se a materialidade dos factos não estiver comprovada, ou faltarem, nessa base, factos relevantes, alegadas pelo interessado, por insuficiência de prova que a Administração poderia e deveria ter colhido (erro nos pressupostos de facto)”.

Eis porque improcede o alegado pela recorrente.

### **3. Conclusões**

Pode concluir-se que:

- a) O Imposto Complementar de Rendimentos, como imposto parcelar, que é, destina-se a tributar o rendimento global das

pessoas singulares e das pessoas colectivas.

- b) O rendimento global das pessoas colectivas é o lucro anual resultante do sua actividade comercial ou industrial.
- c) A tributação das contribuintes do grupo A baseia-se nos lucros - efectivamente - determinados através da sua contabilidade devidamente organizada.
- d) A escrita comercial, não tendo embora força probatória plena, gera uma presunção “tantum juris”.
- e) A sua verdade só pode ser ilidida por exames ou auditorias que devem incidir sobre todos os seus livros.
- f) O exame à escrita deve ser precedido, obrigatoriamente de pedido de esclarecimentos ao contribuinte, seus contabilistas ou auditores, para que dissipem as dúvidas fundadas.
- g) No caso de tais esclarecimentos não surgirem, ou se revelarem, reconhecidamente, insuficientes, deve proceder-se o exame à escrita.
- h) Só após esta diligência, e se se verificar da impossibilidade de apurar o rendimento tributável pelas regras do grupo A, é que a Administração Fiscal pode apurar o lucro tributável segundo regime do grupo B.

Nos termos expostos, **acordam negar provimento ao recurso.**

Sem custas por estar isenta a recorrente.

**Macau, 07 de Março de 2002**

***Sebastião José Coutinho Póvoas (Relator) – Chan Kuong Seng – Lai Kin Hong***

**Magistrado do M°. P°. presente - *Victor Manuel Carvalho Coelho***