Processo n° 1091/2017
(Autos de recurso jurisdicional)

Data: 1/Novembro/2018

Recorrente:

- Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

Recorrida:

- A Group Limited

Acordam os Juizes do Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I) RELATÓRIO

A Group Limited, sociedade comercial com sede em Macau, com sinais nos autos, recorreu contenciosamente para o Tribunal Administrativo contra a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos que indeferiu a reclamação apresentada pela contribuinte que, por sua vez, decidiu manter a fixação do rendimento colectável do exercício de 2010 em MOP\$172.664.288,00.

Por decisão do Tribunal Administrativo, foi julgada improcedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Comissão de Revisão.

Inconformada, interpôs a Comissão recurso interlocutório para este TSI, formulando as seguintes conclusões alegatórias:

"I. O douto Tribunal a quo, ao decidir indeferir as excepções invocadas na contestação apresentada, e salvo o muito respeito que lhe é devido, precipitou-se nessa sua decisão, formando como juízo que a A Group, Limited, tinha a sua actividade inserida no âmbito do Artigo 29º da Lei n.º 16/2001, disposição aplicável a promotores de jogo.

II. Decidindo materialmente sobre a questão com aquele fundamento, o douto Tribunal recorrido ignorou os factos que a própria contribuinte alega e se propõe provar, atribuindo-lhe, por aplicação, sem mais, do mencionado artigo 29º da Lei n.º 16/2001 a qualidade de promotora de jogo, qualidade essa que a própria autora em lado algum invoca, e que a entidade própria para o efeito - a DICJ - lhe não reconhece.

III. Tal fundamentação por parte da decisão ora recorrida vem, afinal, concorrer com a argumentação da ora recorrente CRIC, no sentido em que a presente acção não pode atingir o fim a que se propõe porque a deliberação recorrida foi um acto que culminou um processo orgânica e materialmente complexo.

IV. A deliberação da CRIC foi um acto condicionado pela indeferimento tácito resultante da DICJ não ter submetido a sancionamento superior o contrato celebrado pela A Group, Limited, para que pudesse exercer a sua actividade na tutela da Lei n.º 16/2001.

V. Não tendo impugnado esse indeferimento tácito, a A Group, Limited, conformou-se com a exclusão da sua actividade do

âmbito da mencionada Lei n.º 16/2001, situação de que resulta como necessária a consequência de não poder beneficiar de qualquer regime fiscal previsto naquela legislação.

Assim,

VI. Não pode prosseguir a presente acção os seus termos porquanto o efeito jurídico pretendido pela autora - a anulação do acto recorrido - só pode ser obtido se previamente se modificar o acto de indeferimento tácito que o precedeu, acto esse que é da iniciativa e competência, orgânica e em razão da matéria, da Direcção de Inspecção e Coordenação de Jogos, o que configura uma excepção peremptória (artigo 412º, n.ºs 1 e 3 do Código de Processo Civil - CPC).

VII. Ao atacar o acto praticado pela entidade recorrida e não o acto prévio de indeferimento tácito da autorização requerida à DICJ e que vinculou a entidade recorrida à decisão que tomou, a recorrente pretende obter pela via do recurso da decisão da CRIC, o que não obteve da DICJ, isto é a aprovação para o contrato que submeteu aquela entidade.

VIII. Ainda que, por mera hipótese que a entidade recorrida não consegue vislumbrar, o douto Tribunal a quo tenha admitido e pretenda julgar a presente acção, a revogação do acto posto em crise pela contribuinte conduziria, inevitavelmente, a uma invasão juridicamente insuportável pela entidade recorrida das competências orgânicas e materiais da DICJ, caindo assim no regime de nulidade previsto no artigo 122º do Código de Procedimento Administrativo.

IX. Por não ser a entidade recorrida mas sim a DICJ a competente para propor a alteração do acto de indeferimento tácito da aprovação solicitada pela recorrente, e sendo este o meio apropriado para a conseqüente alteração da deliberação da CRIC recorrida, então a entidade recorrida é parte ilegítima no processo já que este tem que ser interposto contra quem tacitamente indeferiu aquela aprovação. Melhor dito, carece o processo de fundamento adjectivo e pressupostos matérias para poder prosseguir, antes tendo a A Group, Limited, se para tanto achar condições, que iniciar um outro processo com diferentes sujeito e objecto.

X. Deste ilegitimidade é, aliás, sintomática a decisão do douto Tribunal a quo, a fls. 310 dos autos.

Ali decidiu-se não considerar como "Confidencial" o ofício remetido pela DICJ à CRIC, fundamentando o Tribunal tal decisão com o argumento de que a CRIC não fundamentou aquela classificação de Confidencial, quando o documento em questão tem origem na DICJ - entidade que terá tido os seus argumentos para tal classificação mas que a CRIC, como é obvio, não pode adivinhar - restando à Administração Fiscal então respeitar tal classificação da DICJ e, agora, concorrer para que tal qualificação fosse mantida, pois que de tal documento constam informações fiscais relativas a outras entidades que não aquelas a que a A Group, Limited, se refere na sua petição de recurso e que foram publicitadas na imprensa.

XI. Ou, na improvável hipótese de assim não se entender, o presente recurso ter-se-á por ferido de ilegitimidade (passiva), pois

que haveria de ser interposto tendo como entidades recorridas, em litisconsórcio necessário, (nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 61º do CPC), quem indeferiu tacitamente a aprovação requerida e, conjuntamente, a CRIC, alargando-se o objecto do recurso ao acto de indeferimento tácito, pelo que, e em consequência, devem ser excepcionados os presentes autos, por imposição do disposto nos n.ºs 1 e 2 do já citado artigo 412º e no artigo 413º, ambos do CPC.

Pelo exposto, e nos demais termos de Direito que V. Exa. Certamente suprirá, deve o Venerando Tribunal consideradas verificadas as excepções relatadas, revogando a decisão ora recorrida e abstendo-se de mandar prosseguir os presentes autos com as devidas consequências legais.”

Contra-alegou a recorrida, pugnando pela negação de provimento ao recurso interlocutório.

Por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, julgou procedente o recurso contencioso, determinando a anulação da deliberação impugnada.

Inconformada, recorreu a Comissão de Revisão jurisdicionalmente para este TSI, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

“I. O presente recurso ordinário tem por objecto a decisão proferida pelo douto Tribunal Administrativo, de 30 de Junho de 2017, que decidiu pela procedência da acusação formulada pela recorrente, e decidiu anular o acto recorrido do recurso contencioso com fundamento

na insuficiência e falta de fundamentação do acto recorrido (deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos), por violar o disposto no n.º 2 do art. 115º do CPA, ao abrigo do n.º 1 do art.º 21º do CPA.

II. A deliberação da Comissão de Revisão encontra-se devidamente fundamentada, encontrando-se explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aqueles rendimentos integrados na matéria colectável da Sociedade ora recorrida, em obediência ao artigo 115º do CPA.

III. De facto, foi analisada a matéria de facto e aplicada à mesma as normas legais em que assenta a deliberação, tendo em conta a natureza e substância dos rendimentos em causa e do plano do qual estes resultaram.

IV. A incidência do imposto complementar de rendimentos, bem como a exclusão da integração de determinado rendimento na matéria colectável - cfr. artigos 2º, 4º, 9º, 10º, 19º do RICR - corresponde ao exercício de uma competência vinculada por parte da Administração e, logo, sujeita ao princípio da legalidade ainda que implique o tratamento distinto de situações factualmente idênticas.

V. Mais se acrescenta, o princípio da igualdade só funciona no contexto da legalidade ou seja não existe direito à igualdade na ilegalidade.

VI. A CRICR deliberou e esclareceu devidamente na resposta à reclamação da "A Group Limited", fundamentando que sendo a actividade tributária vinculada, e não tendo sido registado, nem

homologado junto à entidade competente DCIJ, o contrato de prestação de serviços celebrado entre a "A Group Limited" e a X, a recorrente é considerada como uma contribuinte normal, sem ter direito ao benefício fiscal da Isenção do Imposto complementar de Rendimentos. Neste sentido, a actividade exercida pela Sociedade, está registada e descrita no cadastro das Finanças como Sociedade Prestadora de Serviços a Empresas.

VII. A CRICR na fixação do imposto, não confundiu as receitas que foram pagas pela X à "A Group Limited" como contraprestação do contrato de prestação de serviços e de uso e ocupação de espaço, com as receitas próprias que a X retira da exploração da actividade concessionada. Apesar da "A Group Limited" pretender que tais rendimentos se confundem.

VIII. Na realidade, está-se perante dois factos tributários distintos: I) Uma coisa são os rendimentos da concessionária (X), resultado da actividade de exploração de jogos de fortuna e azar que está devidamente autorizada a realizar e de que foi sucessivamente isenta de, sobre eles, ser tributada em sede de imposto complementar de rendimentos; II) Outra coisa são os rendimentos da recorrente "A Group Limited", decorrentes de um contrato de prestação de serviços e de uso e de ocupação de espaço que celebrou com a X, sobre os quais não existe norma que os afaste da matéria colectável.

IX. Preenchidos os requisitos que tributam os rendimentos auferidos pela "A Group Limited", outra não podia ser a deliberação da CRICR.

X. Importa acrescentar que o dever de fundamentação exigido pelo artigo 114º do CPA consiste na exposição explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto, ou a dotá-lo de certo conteúdo, que deve ser expressa.

XI. E o dever de fundamentação visa dar conhecimento ao administrado quais são as razões de facto e de direito que serviram de base de decisão administrativa, ou seja, permitir ao administrado conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa optar em aceitar o acto ou impugná-lo através dos meios legais.

XII. Não se confundindo fundamentação com fundamentos: a primeira refere-se à forma do acto e a segunda ao seu conteúdo.

XIII. O dever de fundamentação cumpre-se desde que exista "uma exposição das razões de facto e de direito que determinaram a prática do acto, independentemente da exactidão ou correcção dos fundamentos invocados".

XIV. O texto da deliberação da Comissão de Revisão não só é suficientemente claro para dar a conhecer o discurso justificativo da decisão tomada como tem capacidade para esclarecer as razões determinantes do acto, sendo congruente e suficiente.

XV. Sendo que a falta ou insuficiência de fundamentação é um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, sem conceder, sempre diremos que poderão considerar-se sanados os vícios quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o

objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu do seu exacto alcance.

Nestes termos, deve o presente recurso ser julgado procedente e conseqüentemente ser revogada a decisão ora impugnada com as legais conseqüências.”

*

Devidamente notificada, formulou a recorrida as seguintes conclusões alegatórias:

“I. A sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, em 30 de Junho de 2017 decidiu pela procedência do recurso contencioso fiscal interposto pela sociedade ora alegante, anulando a Deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (CRICR) datada de 25 de Setembro de 2014 com fundamento no vício de falta de fundamentação, ao abrigo do artigo 115º, n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo (CPA), e do artigo 21º, n.º 1 do CPAC.

II. A Sentença recorrida procedeu à correcta aplicação da lei, atenta a insuficiência de fundamentação da deliberação em causa.

III. O artigo 41º, n.º 2 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos impõe uma fundamentação mais exigente que a referida nos artigos 113º, n.º 1, alínea e) e 114º a 116º, todos do CPA, quando o rendimento colectável é fixado pela administração fiscal diverge do que foi declarado pelo contribuinte na declaração de rendimentos.

IV. A alegante é contribuinte do Grupo A do Imposto

complementar de Rendimentos, devendo tributação dos seus rendimentos ser feita com base no lucro real efectivo determinado através dos elementos constantes da declaração de rendimentos de acordo com o previsto nos artigos 4º, n.º 2 e 19º, n.º 1 do RICR.

V. A fundamentação da deliberação da CRICR não dá a conhecer minimamente as razões da divergência da Comissão com os elementos constantes da declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte, ora alegante.

VI. Nada consta no acto em causa que permita compreender a não aceitação da dedução efectuada nem as razões da discordância da administração fiscal com o relatório inserido nessa declaração de rendimentos pelo auditor que esclarece e justifica essa mesma dedução.

VII. A norma invocada na Deliberação da CRICR (o artigo 29º da Lei n.º 16/2001) não respeita à actividade que é exercida pela contribuinte.

VIII. A contribuinte nunca invocou a qualidade de promotora de jogo.

IX. O primeiro motivo da CRICR para não aceitar o rendimento declarado não é claro, não é congruente e não é suficiente para que se compreenda o raciocínio da administração fiscal que conduziu à fixação de um rendimento colectável diferente daquele que foi declarado pela contribuinte na M/1.

X. A fundamentação da CRICR cingiu-se à referência a informações fornecidas por um outro serviço público sem revelar o seu

conteúdo à contribuinte reclamante, informações que foram decisivas para a decisão tomada.

XI. A violação dos requisitos da fundamentação da deliberação em causa implica a respectiva ilegalidade como foi decidido, e bem, pela Sentença do Tribunal a quo.

XII. O segundo motivo da Deliberação da CRICR não é claro, congruente e suficiente limitando-se a uma breve referência a um campo da declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte.

XIII. A deliberação da CRICR não procede a uma análise contabilística e fiscal da declaração, não interpreta dados fornecidos nem procede ao seu enquadramento legal, sendo obscura e ininteligível.

XIV. A deliberação da CRICR omite qualquer motivo técnico fundado em normas tributárias ou de contabilidade que justifique os motivos pelos quais discorda dos elementos contabilísticos e valores declarados pela contribuinte, devidamente sancionados pelo relatório do auditor.

XV. A deliberação da CRICR não apreciou, não considerou e não refutou os argumentos apresentados pela contribuinte na reclamação apresentada em que impugnou a fixação da matéria colectável.

XVI. A deliberação da CRICR é um acto administrativo em matéria fiscal sem um único argumento válido para afastar o valor declarado pela contribuinte, em violação do n.º 2 do artigo 41º do RICR.

XVII. Não se encontra sanada a falta ou insuficiência de fundamentação da Deliberação da CRICR.

XVIII. A lei não pressupõe, nos artigos 115º e 124º do CPA, e 21º, n.º 1, alínea c) do CPAC, a sanção do vício de falta de fundamentação pelo facto do particular impugnar o acto administrativo.

XIX. Nos presentes Autos estamos perante uma total insuficiência de fundamentos que inclui, também, uma errada configuração jurídica da situação da contribuinte.

XX. Não basta dizer, em demonstração do cumprimento do dever de fundamentar, que o administrado reagiu contra o acto administrativo, revelando, com essa reacção, ter atingido o alcance e razões do acto.

XXI. A suficiência da fundamentação é aferida perante o concreto acto administrativo, sendo esse acto que determina, conforme a sua natureza ou o tipo, uma maior (ou menor) exigência da densidade dos elementos da fundamentação.

XXII. A decisão em matéria de procedimento tributário exige que a fundamentação seja especialmente cuidada, quando está em causa um acto da administração fiscal que procede à alteração da matéria colectável constante da declaração de rendimentos apresentada pelos contribuintes, de acordo com o n.º 2 do artigo 41º do RICR.

XXIII. A verdadeira razão ou fundamentação da deliberação da Comissão só foi revelada posteriormente à prolação do acto administrativo em causa.

XXIV. A fundamentação tem de constar do próprio acto e dele ser contextual, não assumindo relevância a fundamentação sucessiva ou a posteriori, de acordo com o disposto nos artigos 113º, n.º 1, alínea d) e n.º 2, 124º, n.º 1 e 115º, todos do CPA.

XXV. O CPA ou do RICR não impõem como condição para o acesso aos meios de impugnação administrativa ou contenciosa com fundamento, na falta ou insuficiência de fundamentação que seja o contribuinte a colmatar tal deficiência do acto administrativo em causa, considerando que o regime previsto no artigo 27º do CPAC é uma mera faculdade circunscrita às situações da falta dos elementos constantes nos artigos 70º, 113º e 120º, n.º 4 do CPA e não à falta da fundamentação por obscuridade, contradição ou insuficiência.

XXVI. Quanto muito apenas em situações de total omissão de fundamentos.

XXVII. Não se encontra minimamente sanada a insuficiência de fundamentação da deliberação da CRICR, sendo adequada a decisão do Tribunal a quo que deve ser mantida.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se assim a Sentença do Tribunal Administrativo de 30 de Junho de 2017, fazendo assim V. Exas a habitual JUSTIÇA!"

*

Oportunamente, o Ilustre Procurador-Adjunto do Ministério Público destacado neste TSI emitiu o seguinte

douto parecer:

"1. Quanto ao recurso interlocutório

Nas alegações de fls. 317 a 323 dos autos, a Comissão de Revisão do imposto complementar de rendimentos interpôs o recurso jurisdicional do douto despacho datado de 07/09/2015 (vide. fls. 300 a 301 verso), no qual a MMª Juiz a quo julgou improcedentes as exceções de litisconsórcio e a ilegitimidade passiva, suscitadas na sua contestação (cfr. 252 a 286 dos autos).

1.1- *No vertente caso, a recorrente contenciosa «A Group Limited» afirmou peremptoriamente que não lhe era aplicável o regime definido nos arts. 27º a 29º da Lei n.º 16/2001, dado nunca ser concessionária, subconcessionária ou promotor do jogo e, de outro lado, dado ainda nunca requerer à DICJ a autorização ou aprovação, no sentido de que ela poderia ser colaboradora de qualquer concessionária ou subconcessionária de exploração de jogos.*

Os documentos de fls. 34 a 42 do P.A. mostram indubitavelmente que não foi a recorrente contenciosa «A Group Limited», mas sim a X quem submeteu o «Contrato de Prestação de Serviço e Licença de Ocupação e Uso de Espaços» à DICJ e lhe solicitou, para os devidos efeitos, a autorização do conteúdo desse Contrato.

Com efeito, não se descortina qualquer

requerimento apresentado pela recorrente «A Group Limited» à DICJ. Na petição, ela tentou argumentar que lhe devia ser concedida a isenção fiscal do ICR, em virtude de ser apenas uma associada da X. Ora bem, não há margem para dúvida de que não competia nem compete à DICJ decidir se a isenção fiscal concedida à X deva ou não aproveitar à recorrente contenciosa.

De tudo isto decorre que não faz sentido e é descabida a presunção do acto de indeferimento tácito extraída pela entidade recorrida na conclusão I da contestação, portanto, a "excepção peremptória" arrogada nessa mesma conclusão não pode deixar de cair em vão.

1.2. Preceitua expressamente o art. 37º do CPAC que a legitimidade passiva no âmbito de recurso contencioso, na primeira linha, tem de ser assumida pelo órgão que tenha praticado o acto recorrido ou que, devida à alteração legislativa ou regulamentar, lhe tenha sucedido na respectiva competência, nisto consiste a entidade recorrida (pública).

Procedendo à interpretação sistemática e articulada das disposições no art. 39º, na alínea b) do n.º 1 do art. 42º e na alínea f) do n.º 2 do art. 46º do CPAC, as iluminativas doutrinas e jurisprudências preconizam que os contra-interessados, havendo-os, são litisconsórcios necessários da entidade recorrida (José

Cândido de Pinho: Manual de Formação de Direito Processual Administrativo Contencioso, CFJJ 2013, pp. 30 a 34; Viriato Lima e Álvaro Dantas: Código de Processo Administrativo Contencioso Anotado, CFJJ 2015, pp. 156 a 158, Acórdão do TUI no Processo n.º 121/2014, Acórdãos do TSI nos Processos n.º 345/2011, n.º 541/2011, n.º 755/2012 e n.º 299/2013).

No caso sub judice, o art.1º da petição patenteia concludentemente que a deliberação em 25/09/2014 pela Comissão de Revisão constitui, sem dúvida, o único objecto do recurso contencioso interposto pela sociedade «A Group Limited». E repita-se que em boa verdade, a DICJ não tinha nem tem competência para decidir se à tal sociedade deva ou não ser concedida a isenção fiscal do imposto complementar.

Tudo isto impulsiona-nos a concluir que de acordo com o disposto no art. 61º do CPC, o Director da DICJ não é litisconsorte necessários da Comissão de Revisão, de outra banda, não pode deixar de ser infundada a arguição da ilegitimidade passiva da Comissão de Revisão.

*

2. Do recurso da sentença

Nas Alegações de fls. 458 a 475 dos autos, a Comissão de Revisão pediu a revogação da dita sentença final (vide. fls. 444 a 448 dos autos), na qual a MMª

Juiz a quo anulou a deliberação constante de fls. 21 do P.A., com fundamento na verificação da falta de fundamentação, e declarou ficar prejudicada a pronúncia dos restantes vícios invocados na petição inicial pela sociedade «A Group Limited».

Para todos os devidos efeitos, cabe-nos, antes de mais, perfilhar a brilhante jurisprudência que inculca (vide. Acórdão do TSI no Processo n.º 98/2012): A delimitação objectiva de um recurso jurisdicional afere-se pelas conclusões das alegações respectivas (art. 589º, nº 3 do CPC). As conclusões funcionam como condição da actividade do tribunal "ad quem" num recurso jurisdicional que tem por objecto a sentença e à qual se imputam vícios próprios ou erros de julgamento. Assim, se as alegações e respectivas conclusões visam sindicar algo que não foi sequer discutido, nem decidido na 1ª instância, o recurso terá que ser julgado improvido.

Do art. 115º do CPA podem-se extrair os seguintes requisitos cumulativos da fundamentação: a)- a explicitude que se traduz na declaração expressa dos fundamentos de facto e de direito; b)- a contextualidade no sentido de constar da mesma forma em que se exterioriza a decisão tomada; c)- a clareza; d)- a congruência e, e)- a suficiência (Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo

de Macau - Anotado e Comentado, pp. 637 a 642). Pois, o n.º 2 deste normativo prevê peremptoriamente que a obscuridade, contradição ou insuficiência equivale à falta de fundamentação.

A jurisprudência mais autorizada alerta (Acórdão do STA de 10/03/1999 no Processo n.º 44302): A fundamentação é um conceito relativo que depende do tipo legal do acto, dos seus termos e das circunstâncias em que foi proferido, devendo dar a conhecer ao seu destinatário as razões de facto e de direito em que se baseou o seu autor para decidir nesse sentido e não noutro, não se podendo abstrair da situação específica daquele e da sua possibilidade, face às circunstâncias pessoais concretas, de se aperceber ou de apreender as referidas razões, mormente que intervém no procedimento administrativo impulsionando o itinerário cognoscitivo da autoridade decidente.

No vertente caso, afirma a deliberação recorrida logo no seu início que «經查博彩監察協調局提供之有關資料，顯示申駁者並不適用九月二十四日第16/2001號法律第二十九條規定，即其為一般納稅人無異».

Bem, óbvio é que a Comissão de Revisão não esclarece, de todo em todo lado, quais dados fornecidos pela DICJ tivessem sido consultados e valorados por si para sustentar a sua conclusão de «顯示申駁者並不適用九月二十

四日第16/2001號法律第二十九條規定，*即其為一般納稅人無異*».

Importa ainda ter presente que a Comissão de Revisão não impugnou o facto alegado no art. 24º da petição inicial. O que significa que esta Comissão não revelou os dados fornecidos pela DICJ à sociedade «A Group Limited», não lhe permitindo o acesso a tais dados.

Nestes termos, e sem embargo do elevado respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que a frase «經查博彩監察協調局提供之有關資料» não é adequada nem suficiente para a sociedade «A Group Limited» compreender os fundamentos de facto da deliberação recorrida. Daí flui que se verifica a falta de fundamentação em que a MMª Juiz a quo baseou a sua decisão da anulação da sobredita deliberação.

*

Por todo o expendido acima, propendemos pela improcedência do presente recurso jurisdicional.”

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

***

II) FUNDAMENTAÇÃO

A sentença recorrida deu por assente a seguinte matéria de facto:

於 2011 年 7 月 28 日，司法上訴人針對 2010 年度之收益，以所得補充稅 A 組納稅人方式向財政局作出申報，指出 2010 年度所

得補充稅計稅前之可課稅利潤為虧損澳門幣 85,845.00 元，並附同相關會計記錄及技術報告書等文件(見附卷第 24 頁至第 29 頁及其背頁與第 48 頁至第 53 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

同日，財政局所得補充稅評稅委員會依照司法上訴人申報之收益，評定司法上訴人 2010 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益為虧損澳門幣 85,845.00 元，並由財政局副局長於同年 8 月 2 日作出結算(見附卷第 15 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 8 月 8 日，財政局副局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2010 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為虧損澳門幣 85,845.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 0.00 元；通知書中指出該收益評定為根據司法上訴人之聲明作出，不排除將來作修改(見卷宗第 40 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2012 年 1 月 11 日，財政局局長透過編號：003/DIR/2012 公函，向博彩監察協調局查詢獲批准與幸運博彩承批人簽署提供服務合同且獲豁免徵收所得補充稅的公司名單(見卷宗第 376 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2012 年 1 月 18 日，博彩監察協調局透過編號：55/CONF/2012 公函，回覆財政局獲批准與幸運博彩承批公司簽署服務合同的公司名單，當中並未包括司法上訴人(見卷宗第 305-A 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 1 月 15 日，財政局就司法上訴人提交之技術報告書所作之解釋，透過編號：0021/FL/DIFT/DAIJ/14 公函，通知司法上訴人說明其是否博彩監察協調局認可的博彩專營合作人及提供相關證明文件(見附卷第 30 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 2 月 17 日，司法上訴人就上述公函向財政局提

交回覆，並附同相關證明文件(見附卷第 31 頁至第 47 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 2 月 24 日，財政局所得補充稅評稅委員會評定司法上訴人 2010 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益為澳門幣 172,664,288.00 元，稅款為澳門幣 20,692,715.00 元，並由財政局代局長於同年 4 月 28 日作出結算(見附卷第 13 頁及第 14 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 4 月 29 日，財政局副局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2010 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為澳門幣 172,664,288.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 20,692,715.00 元，並通知司法上訴人對上述核定倘有申駁，可於該通知書之掛號日期起二十日內或在《所得補充稅章程》第 44 條第 1 款所定期限內向複評委員會提出(見卷宗第 42 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 5 月 22 日，司法上訴人向被上訴實體提交 2010 年度所得補充稅收益評定之稅務申駁書。

於 2014 年 9 月 25 日，被上訴實體作出決議，指出經查閱博彩監察協調局提供之有關資料，顯示司法上訴人不適用九月二十四日第 16/2001 號法律第 29 條之規定，因此，本個案之可課稅收益為按照核數師對當年度收益申報書內填報的資料而核定，惟當中“博彩業務收益淨額”一項會計帳目，不允許更改調整為合理，故議決不接受司法上訴人提出之申駁，維持 2010 年度之可課稅收益為澳門幣 172,664,288.00 元，以及對稅款澳門幣 20,692,715.00 元訂定百分之零點零壹作為稅額之提增；並指出司法上訴人就是次決議可於指定期間內提出聲明異議或向行政法院提起司法上訴(見卷宗第 38 頁及附

卷第 14 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於2014年10月22日，財政局透過編號：111/DAIJ/CRIC/14公函，將上述決議通知司法上訴人(見卷宗第37頁至第39頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於2014年11月5日，司法上訴人透過其董事針對2009及2010年度所得補充稅收益評定之申駁結果向被上訴實體提出聲明異議，並附同相關文件(見附卷第17頁至第22頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於2014年12月5日，被上訴實體作出決議，指出於2014年9月25日之申駁決議書中，已清楚說明司法上訴人2010年度所得補充稅可課稅收益評定之根據及理由，故議決不接受司法上訴人提出之聲明異議，維持2010年度之可課稅收益為澳門幣172,664,288.00元(見附卷第5頁背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於2014年12月9日，司法上訴人針對被上訴實體於2014年9月25日作出之決議向本院提起本司法上訴。

*

O caso

Por deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, foi indeferida a reclamação apresentada pela sociedade A Group Limited e, por sua vez, decidido manter a fixação do rendimento colectável desta sociedade referente ao exercício de 2010 em MOP\$172.664.288,00.

Inconformada, recorreu a sociedade A Group Limited contenciosamente para o Tribunal Administrativo, o qual

deu razão à mesma.

Inconformada com a decisão do Tribunal Administrativo, recorreu a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos jurisdicionalmente para este TSI.

*

São duas as questões suscitadas pela recorrente:

- Ilegitimidade passiva da entidade recorrida;
- Falta de fundamentação do acto recorrido.

Por razões de economia processual, socorremo-nos do que este TSI já afirmou no Acórdão proferido no âmbito do Processo n° 1084/2017, com o qual concordamos inteiramente, até as questões ali tratadas eram precisamente as mesmas que ora nos preocupam, nos seguintes termos transcritos:

“Passemos a analisar as questões que nos são colocadas.

1) Recurso intercalar: legitimidade passiva da Entidade Recorrida (Recorrente/Comissão)

A Recorrente/Entidade Recorrida começa por defender que lhe falta a legitimidade para, por si só, figurar no presente recurso contencioso, uma vez que a isenção de tributação, em que a Recorrida/Contribuinte alicerça a sua discordância relativamente à matéria colectável, depende da alteração de um acto de indeferimento tácito que se insere nas atribuições e competências da Direcção de Inspecção e

Coordenação de Jogos (DICJ). Assim, para assegurar a legitimidade global do caso, a DICJ devia ser chamada ao recurso contencioso para ficar completamente assegurada a legitimidade passiva.

Ora, em matéria de legitimidade passiva, o artigo 37º do CPAC dispõe:

Considera-se como entidade recorrida o órgão que tenha praticado o acto, ou que, por alteração legislativa ou regulamentar, lhe tenha sucedido na respectiva competência.

Está em causa uma deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, que, em via de reclamação, manteve, como rendimento colectável referente ao exercício de 2009 da sociedade "A Group, Limited", o valor de MOP\$131,012,380.00 anteriormente apurado pela Comissão de Fixação.

O que se discute nestes autos é matéria colectável e a aplicação de normas tributárias, e não outras coisas, matéria esta que se situa no âmbito das atribuições e competência da DSF. Não está em causa matéria de contratação ou fiscalização da contratação ligada aos jogos ou aos serviços de casinos.

É sem dúvida autora do acto em causa a **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos** que, nos termos daquele inciso, deve estar em juízo, como Entidade Recorrida (ora Recorrente nestes autos de recurso jurisdicional), para assegurar a legitimidade passiva. Foi esse o órgão demandado e citado para o recurso contencioso, pelo que assegurada está a legitimidade passiva. Não está em causa competência conjunta ou despacho conjunto!

A questão relativa à existência de um acto tácito de indeferimento e à sua possível alteração, da competência da DICJ, em nada interfere na questão da legitimidade passiva no recurso contencioso.

Não é esse acto tácito de indeferimento que está em causa no recurso contencioso interposto por "A Group, Limited", posto que possa ter sido levado em conta na deliberação impugnada, como componente do bloco de legalidade a que a Comissão de Revisão tinha que atender.

Pelo que, é de julgar improcedentes os argumentos invocados pela Recorrente/Entidade Recorrida (Comissão) nesta parte do recurso.

*

Passemos a ver a segunda questão.

2) - Vício de forma por falta de fundamentação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

O Tribunal a quo deu razão à Recorrida/Contribuinte e conseqüentemente anulou a deliberação com base no referido vício, não obstante terem sido invocados outros vícios nas alegações de primeira instância.

Em matéria de fundamentação da decisão administrativa, o artigo 115.º (Requisitos da fundamentação) do Código do Procedimento Administrativo (CPA) prescreve:

1. A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integrante do respectivo acto.

2. Equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

3. Na resolução de assuntos da mesma natureza, pode utilizar-se qualquer meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que tal não envolva diminuição das garantias dos administrados.

O dever legal de fundamentar cumpre uma dupla função: endógena, ao exigir ao decisor a expressão dos motivos e critérios determinantes da decisão, assim contribuindo para a sua ponderação e transparência; exógena, ao permitir ao destinatário do acto uma opção esclarecida entre a conformação e a impugnação graciosa ou contenciosa.

É do entendimento pacífico que a decisão em matéria de procedimento tributário exige uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, tendo-se como adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori.

Como ensina Vieira de Andrade, (O dever de fundamentação expressa de actos administrativos, Almedina, 2003, p. 231.) o dever formal cumpre-se «... pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis; enquanto a fundamentação material exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo».

Por outro lado, em sede de avaliação da matéria fiscal, a variedade possível de percursos lógicos e de utilização de instrumentos técnicos exige a

explicitação dos caminhos efectivamente percorridos, com o que se realiza a dupla função de disciplinar a actuação administrativa, obrigando-a a uma auto justificação que evita um decisionismo subjectivista e que permite o controlo futuro da decisão. Caso não obtenha o convencimento do visado, o discurso argumentativo da fundamentação deverá garantir as condições substanciais para o controlo judicial.”

No caso vertente, como observa o Digno Procurador Adjunto do Ministério Público, e bem, “óbvio é que a Comissão de Revisão não esclarece, de todo em todo lado, quais dados fornecidos pela DICJ tivessem sido consultados e valorados por si para sustentar a sua conclusão de «顯示申駁者並不適用九月二十四日第16/2001號法律第二十九條規定, 即其為一般納稅人無異»”.

De facto, conforme referido na decisão recorrida, “...被訴行為內容, 明顯可見, 其說明理由存在不充分之處, 至少沒有清楚說明博彩監察協調局提供之具體資料, 如何與適用之法律依據扯上聯繫”, bem assim “不論由所得補充稅評稅委員會於2014年2月24日依職權作出之核定, 或是被訴行為, 皆沒有作出任何具體說明包括就司法上訴人於2014年2月17日因應財政局來函而提交之回覆中, 就其技術報告書上所指根據其與“澳門xx股份有限公司”簽訂之合作協議而收取之博彩業務收益淨額(澳門幣172,694,783.00)因已繳納博彩特別稅而不列入司法上訴人收入之解釋不獲接納之具體理由”.

Na medida em que a Comissão de Revisão não cumpriu o seu dever de fundamentar a decisão, nomeadamente não logrou analisar ou pronunciar-se com clareza sobre as

questões apresentadas pela contribuinte na reclamação apresentada à Comissão com vista à impugnação da fixação da matéria colectável, não merece censura a sentença recorrida que julgou procedente o vício de falta de fundamentação, o que conduziria à anulação da respectiva deliberação, devendo, assim, negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

***

III) DECISÃO

Face ao exposto, acordam em negar provimento aos recursos jurisdicionais interpostos pela recorrente.

Sem custas por a recorrente estar isenta segundo os termos legais.

Registe e notifique.

***

RAEM, 1 de Novembro de 2018

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

Fong Man Chong

Mai Man Ieng