

Processo n.º 401/2026

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data : 17 de Junho de 2026

Assuntos:

- Falta de fundamentação da deliberação em matéria de imposto complementar

SUMÁRIO:

I - Em matéria fiscal, é do entendimento pacífico que deve a decisão da tributação indicar concretamente 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 seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita *a posteriori*.

II - Ficou provado que, em 21/05/2012, a Recorrente declarou junto da DSF o início da sua actividade comercial, mais precisamente, da actividade de prestação de serviços de escritório (apoio administrativo e cedência de instalações e equipamentos), a exercer através da empresa comercial “AF-Prestação de Serviços”, a partir do dia 14/05/2012. Desde então, a Recorrente, enquanto contribuinte do Grupo B do ICR, nunca procedeu à

declaração anual de rendimentos nos termos do art.º 10.º do RICR. Assim foi também para os exercícios de 2021 e 2022.

III - A Entidade Recorrida, face à reclamação deduzida da fixação da matéria colectável para o exercício de 2021, deliberou com os seguintes fundamentos: com referência aos “critérios de fixação”, à “situação real” e aos “dados do ano transacto”, invocando, como base legal, a disposição do art.º 19.º, n.º 2 do RICR, nos termos da qual *“a matéria colectável dos contribuintes do grupo B será determinado pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários”*.

IV - Ora, relativamente aos contribuintes do Grupo B, o n.º 2 do art.º 19.º do RICR consagra dois métodos de avaliação indirecta do rendimento tributável, um presuntivo e outro indiciário, cada um deles dotado de uma lógica própria, deixando à escolha da Administração Fiscal o método que lhe aprouver (cfr. Ac. do TSI, de 18/03/2004, proc. n.º 261/2003). No caso *sub judice*, não se indicou nas deliberações recorridas qual dos métodos legalmente previstos que foi efectivamente adoptado na quantificação da matéria colectável. Desconhece-se a concreta razão de direito.

V - Igualmente a mera alusão vaga e genérica nas deliberações à “situação real” e aos “dados do ano transacto”, desacompanhada de quaisquer factos ou elementos instrutórios, não permite um destinatário normal e razoável, colocado na situação concreta da Recorrente, conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela Entidade Recorrida, não se percebendo que situação real foi levada em conta e quais os dados históricos foram ponderados. A fundamentação parece mais confusa ainda se atendemos ao facto de nunca ter a Recorrente apresentado declaração de rendimentos: afinal, donde vêm os dados

do ano transacto?

VI - A fundamentação efectuada pela Entidade Recorrida mostra-se gravemente insuficiente e obscura, em termos tais que não permitam a um destinatário normal a percepção das razões de facto e de direito das deliberações que mantiveram em MOP\$772.200,00 e MOP\$810.810,00 os rendimentos colectáveis fixados à Recorrente para os exercícios de 2021 e 2022, tornando-as insusceptíveis de ser apreciadas criticamente, e comprometendo a sua impugnação por meios legais. Verifica-se assim a alegada falta de fundamentação, geradora da anulabilidade dos actos recorridos de acordo com o art.º 124.º do CPA.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 401/2026

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 17 de Junho de 2026

Recorrente : **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças (財政局所得補充稅複評委員會)**

Recorrida : (A)

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças (財政局所得補充稅複評委員會), não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, datada de 09/01/2026, veio, em 26/01/2026, recorrer jurisdicionalmente para este TSI com os fundamentos constantes de fls. 142 a 158, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 120 e seguintes dos autos, que julgou procedente o recurso interposto pela contribuinte e, conseqüentemente, anulou as deliberações da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos que indeferiu as reclamações sobre a fixação da matéria colectável referente aos exercícios de 2021 e 2022, por violação das disposições dos artigos 114.º n.º1 alíneas a) e b), 115.º e 124.º do CPA.

II. Ora, a determinação da matéria colectável dos contribuintes do grupo B é feita a través de dois métodos: a declaração do contribuinte e a determinação oficiosa da base de tributação, usando métodos indirectos, apelidados de indiciários, a partir dos quais se induz a matéria colectável.

III. O artigo 41.º do RICR delimita com grande abertura o poder de fixar a matéria colectável, pois não se diz qual o peso a atribuir às declarações dos contribuintes.

IV. Por maioria de razão pode a Autoridade Tributária usar destes métodos quando a contribuinte (a aqui recorrida) não apresentou as suas declarações de rendimentos desde o início da sua actividade, como a isso estava obrigada por imperativos legais (cfr. as regras estabelecidas no artigo 10.º do RICR).

V. Só com a declaração de rendimentos é que a autoridade tributária podia ter conhecimento real da situação contributiva da recorrida nestes autos.

VI. Daí a penalização compreendida no n.º 1 do artigo 64.º do ICR: "*a falta ou inexactidão das declarações que os contribuintes são obrigados a apresentar nos termos deste regulamento...serão punidas ...*".

VII. Na falta de declaração cumpre aos serviços de fiscalização recolher os elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável (cfr. artigo 16.º do RICR), sendo a mesma determinada oficiosamente, através de provas indirectas, por via do método presuntivo e do método indiciário (n.ºs 2 e 3 do artigo 10.º do RICR).

VIII. Assim, não cumprindo a exigência da entrega da declaração anual relativa à empresa AF - Prestação de Serviços, foi a mesma sujeita a fiscalização externa por parte do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária da Direcção dos Serviços de Finanças.

IX. As referidas deliberações, no seu ponto 3, dizem que para efeitos de fixação do rendimento colectável da Comissão de Fixação, foram utilizados os critérios de fixação e a situação real, que são os constantes do "Manual de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B", servindo de referência aos dados internos do Governo relativos aos lucros dos diversos sectores de actividade económica.

X. Trata-se, de tributar pelo lucro que uma empresa com aquelas características teria obtido em condições normais, independentemente de isso se ter verificado ou não

XI. Por isso, a Comissão de Revisão, após analisar o conteúdo das reclamações da então recorrente, indeferiu os seus pedidos, com fundamento na falta de entrega das declarações anuais a que se encontrava obrigada, uma vez que o ónus de contraprova recai sobre o contribuinte que não concordou com a determinação de rendimentos efectuado pela Comissão de Fixação.

XII. Enfatiza-se que os contribuintes do grupo B, são tributados com base nos lucros que *presumivelmente* obtiveram, onde a administração, escolhe indicadores com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado.

XIII. Pelo que competia à então contribuinte, em sede de revisão da matéria colectável apresentar os elementos que poderiam mudar o sentido da decisão.

XIV. A qui chegados, não podia a Autoridade Tributária fazer outra coisa diferente dos actos que praticou (os actos recorridos) tendo em conta a ausência de entrega de declarações de rendimentos que a ora recorrida nunca apresentou desde o início da sua actividade de prestação de serviços.

XV. Pelo que não se entende o vicio de falta de fundamentação assacado pela sentença recorrida, às deliberações da Comissão de Fixação.

XVI. Isto porque é garantido aos contribuintes o direito de solicitar a suspensão, revogação ou modificação das decisões ou actos praticados ao abrigo do RICR, que pode ser exercido por reclamação e recurso contencioso.

XVII. Ora, a então recorrente, após ter sido notificada da fixação apresentou reclamação - e até o presente recurso - daquele acto em moldes tais, que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação em sede de imposto de complementar de rendimentos.

XVIII. A administração tributária aplicou as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada, e ainda que, a insuficiência de

fundamentação constitua um vício de forma que determina a invalidade do acto administrativo, sempre diremos que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão, 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.

XIX. A exigência de fundamentação visa, efectivamente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação.

XX. Pelo que não colhe o argumento da sentença em crise da falta de fundamentação dos actos recorridos.

XXI. Os mesmos encontram-se devidamente fundamentados conforme deliberações de 19 de Dezembro de 2023, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito em obediência ao artigo 115.º do CPA que dispõe que a fundamentação "*... deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ...*".

XXII. O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido de forma uniforme no que respeita a vícios de forma de actos administrativos, que as irregularidades devem considerar-se como não essenciais desde que seja atingido o objectivo visado pela lei com a sua imposição.

XXIII. Isto porque, ao ler as deliberações impugnadas da CRICR, verifica-se que a mesma menciona as razões de facto e de direito que levaram a Administração a proceder à fixação do rendimento colectável.

XXIV. Como bem ensina o Prof. Vieira de Andrade "*o acto tributário tem de assentar num mínimo suficiente de fundamentação expressa*". Contudo, "*o imperativo da fundamentação não é absoluto, nem em densidade, nem em extensão, que depende das zonas de actividade, do tipo de actos e das circunstâncias em que é emitida*."

XXV. Mais se esclarece que 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 noutra, 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 quando intervém no procedimento administrativo impulsionando o itinerário cognoscitivo da autoridade decidente."

XXVI. Diz a lei que "*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. Contudo, não se deve confundir fundamentação com fundamentos, a primeira refere-se à forma do acto e a segunda ao seu conteúdo. Assim, 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."*

XXVII. Neste sentido, "*O acto administrativo considera-se fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o n.º 2 do art.º 480º do Código Civil - possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de reacção, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. Sob outro prisma, considera-se cumprido o dever de fundamentação, quer na forma da exposição directa das razões de facto e de direito, quer através da declaração da concordância ou da remissão para os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas nos termos autorizados pelo n.º 1 do artº 115º do CPA, quando o acto encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto."*

XXVIII. O destinatário médio consegue, certamente, compreender o raciocínio seguido pelo órgão recorrido - embora possa não concordar com ele.

XXIX. No entanto, a discordância do particular com os fundamentos não significa que

haja violação do dever de fundamentação. De facto, o que o dever de fundamentação do acto administrativo exige é que a Administração baseie a sua decisão num discurso lógico-formal, sem contradições nem ambiguidades independentemente da veracidade dos fundamentos.

XXX. No caso em apreço, a administração tributária entende estar o acto devidamente fundamentado, revelando o *iter* cognoscitivo que levou ao apuramento do valor patrimonial tributário, visto que explicita os fundamentos de facto e de direito para a contribuinte conhecer e compreender o *iter* cognoscitivo que determinou aqueles montantes colectáveis, conforme dispõe o artigo 115.º do CPA "...*deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão...*".

XXXI. É inteligível a *ratio decidendi* da Administração Tributária. Pelo que considera, assim, a entidade recorrida não se verificar a falta de fundamentação que a sentença recorrida pretende as sacar aos actos recorridos.

Termos em que se requer a V. Exa. que o presente recurso ser julgado procedente e conseqüentemente ser revogada a sentença do Tribunal Administrativo de 9 de Janeiro de 2026 mantendo-se os actos recorridos com todas as conseqüências legais.

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o douto parecer constante de fls. 168 a 170 dos autos, pugnando pelo improvimento do presente recurso jurisdicional.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpram analisar e decidir.

* * *

II – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria

e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade “*ad causam*”.

Não há excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

* * *

III – FACTOS

São os seguintes elementos considerados assentes pelo TA, extraídos do processo principal e do processo administrativo com interesse para a decisão da causa:

1. A Recorrente é contribuinte pessoa singular e exerce a actividade de advocacia (fls. 3 dos autos).

2. Em 21/05/2012, a Recorrente apresentou à Direcção dos Serviços de Finanças (adiante, “DSF”) a declaração de início de actividade/alterações modelo M/1 da Contribuição Industrial, declarando que iniciava em 14/05/2012 a actividade de prestação de serviços de escritório (apoio administrativo e cedência de instalações e equipamentos) através da empresa comercial denominada “AF-Prestação de Serviços” (fls. 19 dos autos).

3. Em 15/08/2022, a Recorrente, no exercício da empresa comercial “AF-Prestação de Serviços”, foi sujeita a fiscalização externa por parte da DSF por não ter, nos últimos 3 anos (e nem nunca) ter apresentado a declaração de rendimentos modelo M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos (adiante, “ICR”) (fls. 5 do P.A.).

4. Em 01/09/2022, a Recorrente respondeu aos serviços de fiscalização externa que “*被查商號沒有運作 並打算結業*”, ou seja, a empresa comercial objecto da fiscalização não tem actividade, e pretende ela cessar a actividade em que se encontra inscrita. (fls. 19 do P.A.).

5. Em 12/06/2023, foi emitida à Recorrente a notificação de fixação de rendimento modelo M/5 do ICR, donde consta que, como contribuinte do Grupo B, lhe foi fixado o rendimento

colectável de MOP\$810.810,00 para o exercício de 2022, rendimento esse actualizado com base no rendimento do exercício anterior a taxa de 5% (fls. 29 e verso do P.A.).

6. Em 26/06/2023, a Recorrente apresentou reclamação do acto que fixou a matéria colectável para o exercício de 2022 (fls. 30v a 32 do P.A.).

7. Em 30/06/2023, foi emitida à Recorrente a notificação de fixação de rendimento modelo M/5 do ICR, donde consta que, como contribuinte do Grupo B, lhe foi fixado o rendimento colectável de MOP\$772.200,00 para o exercício de 2021, rendimento esse igual ao exercício anterior (fls. 17 e verso do P.A.).

8. Em 04/07/2023, a Recorrente apresentou reclamação do acto que fixou a matéria colectável para o exercício de 2021 (fls. 8 a 11 do P.A.).

9. Em 19/12/2023, a Entidade Recorrida deliberou negar provimento à reclamação deduzida pela Recorrente em 04/07/2023, e manteve em MOP\$772.200.00 a matéria colectável fixada para o exercício de 2021, afirmando que:

"1. Nos termos do artigo 10.º do "Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos", os contribuintes devem cumprir o dever de declaração anual. Todavia, o contribuinte não apresentou a declaração dentro do prazo legal, o que constitui uma violação à legislação fiscal;

2. Sem a entrega da declaração de rendimentos anual, modelo M/1, pelo contribuinte, não é possível à Comissão de Fixação determinar o rendimento colectável com base nas informações declaradas pelo mesmo (o contribuinte, até ao momento, ainda não entregou a declaração);

3. Para uma fixação eficaz do rendimento colectável do contribuinte no referido exercício, a Comissão de Fixação pode determinar a fixação de acordo com os critérios de fixação e a situação real, tendo como referência os dados do ano transacto;

4. A fixação acima mencionada está em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do "Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos".

*Pelo exposto, a Comissão delibera **negar provimento** à presente reclamação, mantendo para o exercício de 2021 o rendimento colectável de \$772,200.00 patacas.*

Ao abrigo do artigo 47.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda aplicar o agravamento de 5% sobre a colecta de \$20.664,00.” (fls. 22 e verso do P.A.)

10. No mesmo dia, a Entidade Recorrida deliberou negar provimento à reclamação deduzida pela Recorrente em 26/06/2023, e manteve em MOP\$810.810,00 a matéria colectável fixada para o exercício de 2022, afirmando que:

“1. Nos termos do artigo 10.º do “Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos”, os contribuintes devem cumprir o dever de declaração anual. Todavia, o contribuinte não apresentou a declaração dentro do prazo legal, o que constitui uma violação à legislação fiscal;

2. Sem a entrega da declaração de rendimentos anual, modelo M/1, pelo contribuinte, não é possível à Comissão de Fixação determinar o rendimento colectável com base nas informações declaradas pelo mesmo (o contribuinte, até ao momento, ainda não entregou a declaração);

3. Para uma fixação eficaz do rendimento colectável do contribuinte no referido exercício, a Comissão de Fixação pode determinar a fixação de acordo com os critérios de fixação e a situação real, tendo como referência os dados do ano transacto;

4. A fixação acima mencionada está em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do “Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos”.

*Pelo exposto, a Comissão delibera **negar provimento** à presente reclamação, mantendo para o exercício de 2022 o rendimento colectável de \$810,810.00 patacas.*

Ao abrigo do artigo 47.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda aplicar o agravamento de 5% sobre a colecta de \$25.298,00.” (fls. 40 e verso do P.A.)

11. Em 28/02/2024, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso das duas deliberações acima referidas (fls. 3 dos autos).

* * *

IV - FUNDAMENTOS

Como o presente recurso tem por objecto a sentença proferida pelo

Tribunal Administrativo, importa ver o que este decidiu. Este proferiu a douta decisão com base nos seguintes argumentos:

I. Relatório

(A), melhor identificada nos autos, doravante designada por “Recorrente”, interpôs recurso contencioso fiscal das deliberações de 19/12/2023 da **COMISSÃO DE REVISÃO DO IMPOSTO COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS DA DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE FINANÇAS (財政局所得補充稅複評委員會)**, doravante designada por “Entidade Recorrida”, pelas quais indeferiu as reclamações apresentadas pela Recorrente, mantendo para os exercícios de 2021 e 2022, respectivamente, os rendimentos colectáveis de MOP\$772.200,00 e MOP\$810.810,00, e fixando, a título de custas, um agravamento de 5% sobre as colectas.

Com os fundamentos de fls. 3 a 18 dos autos, a Recorrente alegou, em síntese, que os actos recorridos padeciam dos seguintes vícios:

- a falta de fundamentação;

Concluiu, pedindo a revogação e a declaração de nulidade dum e do outro acto recorrido.

*

Contestando, a fls. 66 a 82 dos autos, a Entidade Recorrida pugnou pela improcedência do recurso contencioso.

*

A Recorrente apresentou alegações facultativas, reiterando o exposto na petição de recurso.

*

A Digna Magistrada do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu douto parecer, a fls. 115 a 119v dos autos, promovendo que se conceda provimento ao recurso contencioso, nos termos abaixo transcritos:

“A Recorrente (A) veio interpor o presente recurso contencioso das deliberações da Entidade Recorrida, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimento, datadas em 19 de Dezembro de 2023, as quais indeferiram as reclamações apresentadas pela Recorrente e

mantiveram a fixação oficiosa do rendimento colectável de imposto de rendimento complementar em relação ao exercício de 2021 e ao de 2022, respectivamente, pedido a anulação da deliberação que indeferiu a reclamação da fixação do rendimento colectável relativa ao exercício de 2021, por falta de fundamentação, e a declaração de nulidade da deliberação quanto ao exercício de 2022 que teve por base e foi consequência daquele acto de fixação viciado, segundo o art. 122.º, n.º 2, al. i) do CPA.

Vejamos.

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 115 do CPA, 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, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

Como se bem sabe, a falta de fundamentação da decisão verifica-se quando não exterioriza, suficiente (estender-se aos elementos bastantes em relação aos quais determinam o acto administrativo), clara (através da sucinta da exposição dos factos e das normas jurídicas aplicáveis, apreender-se com preciso as razões decisivas), e congruentemente (exigir-se uma relação consonante e lógica entre os pressupostos do acto e da decisão tomada), as razões de facto e de direito pelas quais presente o determinado conteúdo decisório, para que possa ser conhecido, por um destinatário, normalmente diligente e razoável, colocado na situação concreta do respectivo interessado e perante o próprio acto administrativo, o itinerário cognoscitivo e valorativo do autor do acto.

Conforme o entendimento pacífico consagrado na nossa jurisprudência, "O dever de fundamentação visa dar conhecimento ao administrado quais são as razões de facto e de direito que serviram base de decisão administrativa, ou seja, permitir o administrado conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa optar aceitar o acto ou impugná-lo através dos meios legais. (...) 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.***" (veja-se o Ac. do Tribunal de Segunda Instância de 7.12.2011, Processo n.º 510/2010).

Quanto à fundamentação da fixação do rendimento colectável, o RICR, nos seus arts 41.º e 16.º refere expressamente:

“Artigo 41.º

(Fixação do rendimento colectável)

1. A fixação do rendimento colectável será feita, sem prejuízo do disposto nos artigos 19.º a 35.º e 36.º, n.º 3, em face das declarações dos contribuintes, eventualmente corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha.

2. A decisão que fixar rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte, deve ser fundamentada. (o nosso sublinhado)

Artigo 16.º

(Informações fiscais)

1. Os serviços de fiscalização devem prestar informação sobre os elementos constantes das declarações, no prazo de trinta dias a contar da data da respectiva apresentação.

2. As informações devem indicar, com a devida fundamentação, a inexistência de lucros ou o lucro tributável que entendam dever ser fixado. (o nosso sublinhado)

3. Na falta de declaração, cumpre aos serviços de fiscalização recolher os elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, com observância do determinado no n.º 2 deste artigo.”

Segundo o duto Acórdão do TSI, datado de 11 de Novembro de 2018, proferido no processo n.º 352/2018, diz-se que: “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.”.

Regressando ao presente caso, no contexto dos actos recorridos respectivamente

constantes de fls. 22 e 40 dos autos do procedimento administrativo, descreve-se os seguintes :

“1. 根據《所得補充稅規章》第十條規定，納稅人應每年作出申報義務，惟納稅人並未在法定期間內遞交申報書，此舉屬違反稅法規定；

2. 納稅人在欠交年度 M/1 收益申報表之情況下，評稅委員會無法根據納稅人申報資料評定可課稅收益(納稅人至今仍未遞交)；

3. 為有效評定納稅人當年度可課稅收益，評稅委員會可按照評稅準則及實際情況參照上年度數據而評定；

4. 上述評定為符合《所得補充稅規章》第十九條第二款之法律依據。

因此，本委員會議決不接受本申駁請求，維持 2021 年度之可課稅收益為\$772,200.00。

根據《所得補充稅章程》第四十七條，本委員會亦決議對稅款\$20,664.00，訂定百分之零點零壹作為稅額之提增。

按照《行政程序法典》第六十八條及續後數條規定，茲通知就複評委員會之決議，得提起撤銷性司法上訴 – 《所得補充稅章程》第八十條第二款。

上述所指之上訴是向澳門特別行政區行政法院 – 同一法規第八十二條。

上訴之提起期間為自通知日起計四十五天 – 八月十二日第 15/96/M 號法律第七條。

對於本決議，仍得根據《所得補充稅章程》第七十六條規定向複評委員會提起聲明異議，而根據同一規章第七十七條規定，提起期間為十五天。”

*

“1. 根據《所得補充稅規章》第十條規定，納稅人應每年作出申報義務，惟納稅人並未在法定期間內遞交申報書，此舉屬違反稅法規定；

2. 納稅人在欠交年度 M/1 收益申報表之情況下，評稅委員會無法根據納稅人申報資料評定可課稅收益(納稅人至今仍未遞交)；

3. 為有效評定納稅人當年度可課稅收益，評稅委員會可按照評稅準則及實際情況參照上年度數據而評定；

4. 上述評定為符合《所得補充稅規章》第十九條第二款之法律依據。

因此，本委員會議決不接受本申駁請求，維持 2022 年度之可課稅收益為\$810,810.00。

根據《所得補充稅章程》第四十七條，本委員會亦決議對稅款\$25,298.00，訂定百分之零點零壹作為稅額之提增。

按照《行政程序法典》第六十八條及續後數條規定，茲通知就複評委員會之決議，得提起撤銷性司法上訴 – 《所得補充稅章程》第八十條第二款。

上述所指之上訴是向澳門特別行政區行政法院 – 同一法規第八十二條。

上訴之提起期間為自通知日起計四十五天 – 八月十二日第 15/96/M 號法律第七條。

對於本決議，仍得根據《所得補充稅章程》第七十六條規定向複評委員會提起聲明異議，而根據同一規章第七十七條規定，提起期間為十五天。”

Aparentemente, a Entidade Recorrida veio apontar para a fixação do rendimento colectável com base nos critérios de fixação e a situação real de acordo com o art. 19.º, n.º 2 do RICR, tendo referência aos dados do ano anterior. Todavia, salvo o devido respeito por diversas opiniões, não nos afigura suficiente a fundamentação do acto de fixação do rendimento colectável.

Em primeiro lugar, ao abrigo do disposto no art. 19.º, n.º 2 do RICR, invocado como fundamento legal dos actos ora recorridos, prevê-se que o lucro tributável dos contribuintes do Grupo B pode ser determinado pela administração fiscal através da determinação da diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, ou por métodos indiciários. Dos referidos actos recorridos, nada é referido qual o método adoptado pela Entidade Recorrida para proceder-se à fixação do rendimento colectável, mas só, indicou, de uma forma vaga, “os critérios de fixação e a situação real”, dessa expressão nunca permitindo ao destinatário médio ou normal, colocado na posição da Recorrente, compreender quais os elementos que foram tomados em consideração pela administração tributária e correspondentes a qualquer um dos métodos ora previstos na lei. Ainda, não podemos deixar de notar que, tal como se indicou na contestação e conforme o que consta do pedido de realização de fiscalização externa de fls. 19 dos autos do PA, o agente do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária tinha deslocado à empresa comercial da AF – Prestações de Serviços para realizar a fiscalização externa, ficou, todavia, mostrado o resultado de que não foi possível verificar se ainda subsistir ou não a referida empresa, o mesmo é dizer, a administração tributária nem pode afastar a possibilidade da sua inexistência muito menos não conseguir a colher elementos quanto à situação do lucro tributável. Face à incerteza e dúvidas demonstradas nas informações fiscais, a Entidade Recorrida nunca, no acto ora recorrido, fundamentou como é que se pode concluir pela existência das actividades comerciais desenvolvidas através da empresa no exercício de 2021 e de 2022, isto é, indiscutivelmente, o pressuposto de natureza substancial para fixação do rendimento colectável da empresa. Assim, qualquer destinatário, colocado perante o teor da decisão impugnada, não estaria em condições de conhecer as razões de factos que determinam a sua prática, designadamente,

qual foi “a situação real” e quais foram “os dados do ano transacto” tidos em consideração pela Comissão, perante a falta de apresentação da declaração de rendimentos nos últimos 3 anos por parte da Recorrente.

Numa perspectiva do direito comparado, merece a nossa concordância o douto entendimento do Acórdão do STA, de 10 de 03 de 2011, proferido no processo n.º 0862/10 : “A fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.”.

No caso vertente, estando em causa a deliberação por parte da entidade tributária, que se limite a indicar a quantia do rendimento colectável com a mera conclusão e expressão vaga, qualquer destinatário, colocado perante o teor do acto recorrido, não pode compreender as razões de facto pelas quais se entenda verificada a exploração da actividade da empresa comercial sem qualquer suporte probatório resultante do procedimento tributário, nem a Recorrida veio indicar qual o método e quais os dados do ano transacto para determinação do rendimento colectável. Pelo que, dos actos recorridos não é possível extrair o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pela autoridade que conduziu ao resultado da fixação, é evidente a falta de fundamentação de que padece os actos impugnados neste segmento.

Quanto à alegada nulidade da deliberação relativa ao exercício de 2022, em nosso modesto entendimento, a mesma não consubstancia um acto conseqüente do acto de fixação de lucro tributável do ano de 2021, uma vez que há duas fixações do rendimento colectável referentes aos anos diferentes, sendo independentes e não existindo a relação cronológica, lógica e sequencial nem um nexo de dependência necessária, ou seja, se este, o acto de fixação de um ano anterior, não puder ser mantido na ordem jurídica, o acto de fixação do corrente ano, poderá subsistir.

Em conclusão, entendemos que se verifique o vício de forma, por falta de fundamentação, determinante da anulação do acto recorrido.”

II. Pressupostos processuais

Este Tribunal é competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e são legítimas.

O processo é o próprio.

Inexistem nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Fundamentação

I) Dos Factos

Com base nos elementos constantes dos autos e do P.A., consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

(...)

**

II) Do Direito

Pelo presente recurso contencioso, a Recorrente vem impugnar as deliberações tomadas pela Entidade Recorrida em 19/12/2023, que negaram provimento às reclamações deduzidas pela Recorrente contra as decisões que lhe tenham fixado os rendimentos colectáveis para efeitos de Imposto Complementar de Rendimentos (adiante, "ICR") em relação aos exercícios de 2021 e 2022 nos montantes respectivos de MOP\$772.200,00 e MOP\$810.810,00, com aplicação do agravamento de 5% sobre as colectas.

A Recorrente suscita a questão da falta de fundamentação, alegando que os actos recorridos mantiveram os rendimentos colectáveis fixados para os exercícios de 2021 e 2022, sem terem esclarecido os critérios de fixação ou os elementos instrutórios que serviram de base à determinação dos rendimentos colectáveis, de tal forma que nenhum destinatário normal consiga perceber as suas razões de facto ou de direito, pelo que, segundo a Recorrente, não está cumprido o dever de fundamentação consagrado nos art.ºs 114.º, n.º 1, al.s a) e b) e 115.º do CPA.

Vejamos.

Os actos ora impugnados devem ser fundamentados, quer porque, condicionando irremediavelmente os actos finais de liquidação, não deixam de afectar direitos ou interesses legalmente protegidos da Recorrente (art.º 114.º, n.º 1, al. a) do CPA), quer por constituírem decisões das reclamações apresentadas pela Recorrente (art.º 114.º, n.º 1, al. b) do CPA).

Como tem entendido a jurisprudência, o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração afere-se em face do disposto no art.º 115.º do CPA e atendendo aos fins visados pela fundamentação. Exige-se, neste sentido, uma sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, sendo que equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto. Considera-se cumprido esse dever desde que a fundamentação permita 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 (cfr. Ac. do TUI, de 29/11/2019, proc. n.º 116/2019, e Ac. do TSI, de 09/11/2017, proc. n.º 375/2016, entre outros).

Em matéria tributária, é do entendimento pacífico que deve a decisão da tributação conter sempre 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 seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita *a posteriori*. 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: uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo e uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao contribuinte a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo (cfr. Ac.s do TSI, de 01/11/2018, proc. n.º 1091/2017, de 11/10/2018, proc. n.º 352/2018, e de 15/07/2021, proc. n.º 88/2021).

Essencial para que se considere satisfeita a exigência legal da fundamentação dos actos é que *“o discurso contextual, expresso e externado pelo autor do acto dê a conhecer ao seu destinatário, pressuposto como um destinatário normal ou razoável colocado perante as aludidas circunstâncias, todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que foram a sua motivação orgânica”* (cfr. Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte português, de 13/09/2012, proc. n.º 00334/05.8BEBRG).

No caso vertente, seguindo o critério supramencionado, consideramos não cumprido o dever de fundamentação por parte da Entidade Recorrida.

Ficou provado que, em 21/05/2012, a Recorrente declarou junto da Direcção dos

Serviços de Finanças o início da sua actividade comercial, mais precisamente, da actividade de prestação de serviços de escritório (apoio administrativo e cedência de instalações e equipamentos), a exercer através da empresa comercial “AF-Prestação de Serviços”, a partir do dia 14/05/2012. Desde então, a Recorrente, enquanto contribuinte do Grupo B do ICR, nunca procedeu à declaração anual de rendimentos nos termos do art.º 10.º do RICR. Assim foi também para os exercícios de 2021 e 2022.

Neste contexto, a Entidade Recorrida, face à reclamação deduzida da fixação da matéria colectável para o exercício de 2021, deliberou o seguinte:

“1. Nos termos do artigo 10.º do “Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos”, os contribuintes devem cumprir o dever de declaração anual. Todavia, o contribuinte não apresentou a declaração dentro do prazo legal, o que constitui uma violação à legislação fiscal;

2. Sem a entrega da declaração de rendimentos anual, modelo M/1, pelo contribuinte, não é possível à Comissão de Fixação determinar o rendimento colectável com base nas informações declaradas pelo mesmo (o contribuinte, até ao momento, ainda não entregou a declaração);

3. Para uma fixação eficaz do rendimento colectável do contribuinte no referido exercício, a Comissão de Fixação pode determinar a fixação de acordo com os critérios de fixação e a situação real, tendo como referência os dados do ano transacto;

4. A fixação acima mencionada está em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do “Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos”.

Pelo exposto, a Comissão delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo para o exercício de 2021 o rendimento colectável de \$772,200.00 patacas.”
(sublinhado nosso)

E quanto à reclamação contra a fixação da matéria colectável para o exercício de 2022, decidiu-se nos termos seguintes:

“1. Nos termos do artigo 10.º do “Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos”, os contribuintes devem cumprir o dever de declaração anual. Todavia, o contribuinte não apresentou a declaração dentro do prazo legal, o que constitui uma violação à legislação fiscal;

2. Sem a entrega da declaração de rendimentos anual, modelo M/1, pelo contribuinte, não é possível à Comissão de Fixação determinar o rendimento colectável com base nas informações declaradas pelo mesmo (o contribuinte, até ao momento, ainda não entregou a declaração);

3. Para uma fixação eficaz do rendimento colectável do contribuinte no referido exercício, a Comissão de Fixação pode determinar a fixação de acordo com os critérios de fixação e a situação real, tendo como referência os dados do ano transacto;

4. A fixação acima mencionada está em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do "Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos".

Pelo exposto, a Comissão delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo para o exercício de 2022 o rendimento colectável de \$810,810.00 patacas.

Ao abrigo do artigo 47.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda aplicar o agravamento de 5% sobre a colecta de \$25.298,00." (sublinhado nosso)

Do acima transcrito apenas pode extrair-se que a Entidade Recorrida terá fundamentado as suas decisões com referência aos "critérios de fixação", à "situação real" e aos "dados do ano transacto", invocando, como base legal, a disposição do art.º 19.º, n.º 2 do RICR, nos termos da qual "a matéria colectável dos contribuintes do grupo B será determinado pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários".

Em primeiro lugar, como bem adiantou a Digna Magistrada do Ministério Público, não chegou a ser explicitado nas deliberações impugnadas o caminho efectivamente percorrido pela Entidade Recorrida na determinação dos rendimentos colectáveis. Como se sabe, relativamente aos contribuintes do Grupo B, o n.º 2 do art.º 19.º do RICR consagra dois métodos de avaliação indirecta do rendimento tributável, um presuntivo e outro indiciário, cada um deles dotado de uma lógica própria, deixando à escolha da Administração Fiscal o método que lhe aprover (cfr. Ac. do TSI, de 18/03/2004, proc. n.º 261/2003). No caso *sub judice*, obviamente, não se indicou nas deliberações recorridas qual dos métodos legalmente previstos foi efectivamente adoptado na quantificação da matéria colectável. Desconhece-se a concreta razão de direito.

Em segundo lugar, a mera alusão, vaga e genérica, à "situação real" e aos "dados do

ano transacto”, não acompanhada de quaisquer factos ou elementos instrutórios, não permite um destinatário normal e razoável, colocado na situação concreta da Recorrente, conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela Entidade Recorrida. Não se consegue perceber que situação real foi levada em conta, ou quais os dados históricos foram ponderados. A fundamentação parece mais confusa ainda se atendemos ao facto de nunca ter a Recorrente apresentado declaração de rendimentos: afinal, donde vêm os dados do ano transacto?

Outrossim, não se pode olvidar que estamos perante dois actos de revisão do rendimento colectável fixado pela Comissão de Fixação, que foram praticados na sequência da apreciação das reclamações da Recorrente, devendo, neste contexto, a sua fundamentação ser mais pormenorizada, além de ser revelar os motivos por que não admitiram os argumentos formulados nas reclamações (cfr. Ac. do TSI, de 11/10/2012, proc. n.º 554/2012).

Porém, olhando para a fundamentação dos actos recorridos, a Entidade Recorrida limitou-se a formular conclusões vagas, sem resposta incisiva às questões levantadas pela Recorrente nas suas reclamações, como por exemplo, se teve qualquer actividade efectiva a empresa comercial da Recorrente que tinha sido sujeita à fiscalização externa.

Enfim, a fundamentação efectuada pela Entidade Recorrida mostra-se gravemente insuficiente e obscura, em termos tais que não permitam a um destinatário normal a percepção das razões de facto e de direito das deliberações que mantiveram em MOP\$772.200,00 e MOP\$810.810,00 os rendimentos colectáveis fixados à Recorrente para os exercícios de 2021 e 2022, tornando-as insusceptíveis de ser apreciadas criticamente, e comprometendo a sua impugnação por meios legais. Verifica-se, em suma, a alegada falta de fundamentação, geradora da anulabilidade dos actos recorridos de acordo com o art.º 124.º do CPA, em vez da revogação peticionada pela Recorrente.

Convém referir também que a declaração de rendimentos do contribuinte – cuja ausência foi enfatizada pelos actos recorridos – integra a categoria de actos preparatórios que têm em vista preparar o acto tributário, habilitando a autoridade competente a manifestar uma vontade conforme à lei. Embora classificada, em concreto, como acto de iniciativa processual, a declaração de rendimentos do contribuinte desempenha uma função probatória ou instrutória (cfr. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, Coimbra, pp. 193 a 195).

É por isso que na falta de declaração, “*cumpr*e aos serviços de fiscalização recolher os

elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável”, indicando, com a devida fundamentação, a inexistência de lucros ou a matéria colectável que entendam dever ser fixada, de modo que, quanto aos contribuintes do Grupo B, a Comissão de Fixação possa determinar a matéria colectável com base nos elementos recolhidos pelos serviços de fiscalização (art.ºs 36.º, n.º 2, 41.º, n.º 1 e 62.º, n.ºs 1 e 2, al. a) do RICR).

Ou seja, a ausência de declaração obrigará à Administração Fiscal recolher, por sua iniciativa, os elementos probatórios ou instrutórios indispensáveis à fixação da matéria colectável, sem dispensar, de modo algum, o cumprimento do dever de fundamentar a fixação. Portanto, é inadmissível que a Administração Fiscal, invocando a falta de declaração por parte do contribuinte, determine a matéria colectável sem motivos de facto e de direito expressamente indicados, como parece ter ocorrido no caso vertente.

Nos termos acima expostos, devem ser anulados os actos recorridos por falta de fundamentação, ao abrigo do disposto nos art.ºs 114.º, n.º 1, al.s a) e b), 115.º e 124.º do CPA.

De referir que o alegado pela Recorrente nos n.ºs 44 a 47 da petição, no sentido de não ter auferido qualquer lucro com a actividade comercial exercido da respectiva empresa, terá apontado para o vício de erro nos pressupostos de facto. Porém, da falta de fundamentação dos actos recorridos decorre a impossibilidade de entrar na apreciação do erro nos pressupostos de facto (cfr. Viriato Lima e Álvaro Dantas, *Código de Processo Administrativo Contencioso Anotado*, CFJJ, p. 238).

*

Por fim, alega a Recorrente que entre os dois actos recorridos existe uma conexão, na medida em que o acto que manteve o rendimento colectável fixado para o exercício de 2022 teve por base aquele que foi praticado relativamente ao exercício de 2021, razão pela qual, no entender da Recorrente, deve o acto relativo ao exercício de 2022 ser declarado nulo por ser consequência daquele acto, anulado, concernente ao exercício de 2021, tal como decorre do art.º 122.º, n.º 2, al. i) do CPA.

Não cremos que assista razão à Recorrente.

No art.º 122.º, n.º 2, al. i) do CPA está previsto que *“são, designadamente, actos nulos: os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente”*.

A nulidade que está em causa é a dos actos administrativos consequentes ou conexos, que estão relacionados com o acto anulado por uma conexão jurídica, e não meramente fáctica ou puramente lógica, capaz de implicar a respectiva invalidade. A existência duma conexão juridicamente relevante deve ser apreciada segundo um critério objectivo, e verificar-se-á quando se possa e deva afirmar que, se o primeiro acto já nessa ocasião tivesse sido anulado, o segundo acto não seria válido, porque aquele acto se projectava sobre um qualquer dos elementos estruturais deste acto praticado na sua sequência (cfr. Mário Aroso de Almeida, *A Anulação dos Actos Administrativos no Contexto das Relações Jurídico-administrativas*, 2.^a ed., Almedina, 2022, pp. 243 a 245).

In casu, estamos perante dois actos de determinação da matéria colectável, praticados em dois procedimentos tributários autónomos, sem terem entre si qualquer conexão jurídica. O facto de o rendimento colectável para o exercício de 2022 ter sido fixado no valor do exercício anterior acrescido de 5% aponta para uma conexão meramente fáctica e eventual. De modo algum o primeiro acto se projectava sobre os elementos estruturais do segundo acto, ainda que, em termos quantitativos, lhe servisse de base.

Portanto, inexistente a nulidade a que se reporta o art.º 122.º, n.º 2, al. i) do CPA.

IV. Decisão

Face ao exposto, julga-se procedente o recurso contencioso interposto pela Recorrente (A) ((A)), com a consequente anulação dos actos recorridos.

Sem custas para a Entidade Recorrida, por ser subjectivamente isenta.

Registe e notifique.

*

Quid Juris?

Relativamente às questões suscitadas neste recurso, o Digno. Magistrado do MP junto deste TSI teceu as seguintes doudas considerações:

“(…)

1.

(A), melhor identificada nos presentes autos, interpôs recurso contencioso das deliberações datadas de 19 de Dezembro de 2023 da **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças**, através das quais foi decidido indeferir as reclamações apresentadas pela Recorrente contenciosa dos actos de fixação do rendimento colectável em imposto complementar respeitantes aos anos de 2021 e 2022.

Por douta sentença proferida pela Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo foi o recurso contencioso julgado procedente com a consequente anulação dos actos recorridos.

Inconformada com o assim decidido, veio a Entidade Recorrida interpor o presente recurso jurisdicional perante o Tribunal de Segunda Instância, pugnando pela respectiva revogação.

2.

(i)

No presente recurso vem colocada uma única questão que é a de saber se a douta sentença recorrida errou ao decidir que o acto administrativo sofre do vício de falta de fundamentação.

A nosso modesto ver a resposta a esta questão deve merecer resposta inequívoca no sentido de que a Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo decidiu bem não tendo, pois, incorrido no erro de julgamento que a Recorrente lhe imputa.

(i.1)

Com efeito, das normas legais contidas nos artigos 114.º, n.º 1, alínea b) e 115.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA) resulta para a Administração o dever legal de fundamentação, entre outros, dos actos administrativos que neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos. Essa fundamentação deve ser expressa e consistir numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão.

Este dever de fundamentação, embora previsto no CPA e, portanto, pensado, em primeira linha, para os actos administrativos, sempre se entendeu, na falta de diploma legal próprio aplicável ao procedimento fiscal, extensivo aos actos praticados no procedimento fiscal ou tributário, nomeadamente, para o que agora interessa, aos actos de fixação da matéria colectável (entretanto, com a entrada em vigor do Código Fiscal, aprovado pela Lei n.º 24/2024, o dever de fundamentação das decisões da Administração no procedimento fiscal passou a estar regulado no

respectivo artigo 99.º, o qual, de resto, não se afasta, bem pelo contrário, do regime consagrado no CPA).

Como foi devidamente salientado na douda sentença recorrida, é recorrente a afirmação de que o dever de fundamentação dos actos administrativos e dos actos fiscais tem, geneticamente, uma função endógena, que é a de propiciar ao órgão administrativo a reflexão sobre a oportunidade, os termos e o sentido da decisão e uma função exógena, externa ou garantística, que é a de facultar ao cidadão a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo (entre muitos outros, veja-se, neste sentido, o Ac. do Tribunal de Segunda Instância de 7.12.2011, Processo nº 510/2010), e sendo assim, pode afirmar-se que um acto está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal, fica a conhecer as razões que estão na sua génese, para que, se quiser, o possa submeter a sindicância de uma forma esclarecida e propiciadora de uma tutela efectiva.

(i.2)

No caso em apreço, analisada a fundamentação do acto contenciosamente recorrido estamos em crer, com todo o respeito, que, como, de forma argumentativamente segura e materialmente acertada, bem decidiu a Meritíssima Juíza *a quo*, a Administração preteriu de modo flagrante o falado dever legal de fundamentação formal dos actos recorridos.

Na verdade, não estão plasmadas no texto do acto recorrido, com a clareza legalmente exigida, as razões de facto e de direito pelas quais a Entidade Recorrida deliberou no sentido agora sindicado. Concretizando, diremos que, a nosso ver, são duas as fragilidades detectáveis na fundamentação dos actos recorridos e que irremediavelmente comprometem a respectiva legalidade. A primeira refere-se ao ponto 3 dos textos de cada uma das deliberações, nos quais a Administração deixou exarado que «para uma fixação eficaz do rendimento colectável do contribuinte no referido exercício, a Comissão de Fixação pode determinar a fixação de acordo com os critérios de fixação e a situação real, tendo como referência os dados do ano transacto». A segunda, prende-se com o ponto 4 dos mesmos textos onde se lê que «a fixação acima mencionada está em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 19.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos». Tais fragilidades consistem nisto. Quanto à primeira, em não resultar da fundamentação contextual do acto recorrido quais os critérios de fixação e qual a situação real que foram concretamente considerados pela Administração, tendo por referência o

ano transacto. Quanto à segunda, em não estar minimamente esclarecido em que termos é que a fixação da matéria colectável está em conformidade com o n.º 2 do artigo 19.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos («a matéria colectável dos contribuintes do grupo B será determinada pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários»), uma vez que o texto da fundamentação não esclarece, minimamente, qual, de entre as alternativas oferecidas pela referida norma legal, foi a escolhida pela Administração.

Como parece evidente, um destinatário normal colocado na posição da Recorrente, confrontado com os ditos actos, não consegue ficar ciente dos motivos que levaram à actuação da Administração Fiscal agora em causa. Nomeadamente, não consegue alcançar as razões pelas quais a matéria colectável foi fixada nos concretos termos em que o foi.

Uma última nota.

Ao que nos parece, a Administração, tanto na contestação como, agora, nas doudas alegações do recurso, fez um esforço notório no sentido de aduzir as razões justificativas dos actos aqui impugnados. Todavia, no recurso contencioso, por isso que, como decorre do artigo 20.º do CPAC, é de mera legalidade, o tribunal formula o seu juízo sobre a validade do acto concretamente impugnado apenas à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto, sendo irrelevante, pois, a chamada fundamentação *a posteriori* (neste sentido, aliás pacífico, por exemplo, o ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 28/10/2020, processo 02887/13.8BEPRT, disponível em linha no sítio dgsi.pt).

(ii)

Pelo exposto, deverá ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional.
É este, salvo melhor opinião, o parecer do Ministério Público.”

*

Quid Juris?

Concordamos com a douda argumentação acima transcrita da autoria do Digno. Magistrado do MP junto deste TSI, que procedeu à análise de todas as questões levantadas, à qual integralmente aderimos sem reserva, sufragando

a solução nela adoptada, entendemos que a sentença recorrida não padece dos vícios imputados pela Recorrente, razão pela qual é de negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida nos seus precisos termos.

*

Síntese conclusiva:

I - Em matéria fiscal, é do entendimento pacífico que deve a decisão da tributação indicar concretamente 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 seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita *a posteriori*.

II - Ficou provado que, em 21/05/2012, a Recorrente declarou junto da DSF o início da sua actividade comercial, mais precisamente, da actividade de prestação de serviços de escritório (apoio administrativo e cedência de instalações e equipamentos), a exercer através da empresa comercial “AF-Prestação de Serviços”, a partir do dia 14/05/2012. Desde então, a Recorrente, enquanto contribuinte do Grupo B do ICR, nunca procedeu à declaração anual de rendimentos nos termos do art.º 10.º do RICR. Assim foi também para os exercícios de 2021 e 2022.

III - A Entidade Recorrida, face à reclamação deduzida da fixação da matéria colectável para o exercício de 2021, deliberou com os seguintes fundamentos: com referência aos “critérios de fixação”, à “situação real” e aos “dados do ano transacto”, invocando, como base legal, a disposição do art.º 19.º, n.º 2 do RICR, nos termos da qual “*a matéria colectável dos contribuintes do grupo B será determinado pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos*”

por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a este, ou por métodos indiciários”.

IV - Ora, relativamente aos contribuintes do Grupo B, o n.º 2 do art.º 19.º do RICR consagra dois métodos de avaliação indirecta do rendimento tributável, um presuntivo e outro indiciário, cada um deles dotado de uma lógica própria, deixando à escolha da Administração Fiscal o método que lhe aprouver (cfr. Ac. do TSI, de 18/03/2004, proc. n.º 261/2003). No caso *sub judice*, não se indicou nas deliberações recorridas qual dos métodos legalmente previstos que foi efectivamente adoptado na quantificação da matéria colectável. Desconhece-se a concreta razão de direito.

V - Igualmente a mera alusão vaga e genérica nas deliberações à “situação real” e aos “dados do ano transacto”, desacompanhada de quaisquer factos ou elementos instrutórios, não permite um destinatário normal e razoável, colocado na situação concreta da Recorrente, conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela Entidade Recorrida, não se percebendo que situação real foi levada em conta e quais os dados históricos foram ponderados. A fundamentação parece mais confusa ainda se atendemos ao facto de nunca ter a Recorrente apresentado declaração de rendimentos: afinal, donde vêm os dados do ano transacto?

VI - A fundamentação efectuada pela Entidade Recorrida mostra-se gravemente insuficiente e obscura, em termos tais que não permitam a um destinatário normal a percepção das razões de facto e de direito das deliberações que mantiveram em MOP\$772.200,00 e MOP\$810.810,00 os rendimentos colectáveis fixados à Recorrente para os exercícios de 2021 e 2022, tornando-as insusceptíveis de ser apreciadas criticamente, e comprometendo a sua impugnação por meios legais. Verifica-se assim a alegada falta de

fundamentação, geradora da anulabilidade dos actos recorridos de acordo com o art.º 124.º do CPA.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do Tribunal de 2ª Instância **acordam em negar provimento ao recurso,** mantendo-se a sentença recorrida do TA.

*

Sem custas.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 17 de Junho de 2026.

Fong Man Chong (*Relator*)

Seng Ioi Man (*Primeiro Juiz-Adjunto*)

Jerónimo Santos (*Segundo Juiz-Adjunto*)

(A parte do Acórdão redigida na língua chinesa foi-me traduzida para português)

Foi Presente

Álvaro Dantas

(*Delegado Coordenador do Ministério Público*)