

Processo n.º 352/2018

(Recurso jurisdicional em matéria administrativa)

Relator: Fong Man Chong

Data: 11 de Outubro de 2018

Assuntos:

- Fundamentação da decisão administrativa em matéria fiscal
- Deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos com base nos elementos fornecidos por outro organismo público

SUMÁRIO:

I - 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*.

II – 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.

III - Quando a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos imputa à Recorrida/Contribuinte a qualidade de promotor de jogos, assim defende que esta última devia ter rendimentos, sendo certo que inexistem elementos concretos suficientes que permitam sustentar este entendimento, isto por um lado; por outro, a Comissão tomou deliberação com base nas informações fornecidas pela DICJ, sem que explicasse a razão de ser, o que origina a falta de fundamentação da deliberação atacada.

IV – Pelo que não merece censura a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo que anulou esta deliberação viciada.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 352/2018

(Recurso de decisões jurisdicionais)

Data : 11 de Outubro de 2018

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

Entidade Recorrida : **A Investments Limited**

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

A **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da DSF** (財政局所得補充稅複評委員會), veio, em 27/02/2018, recorrer da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo (*P.º n.º 1264-16-CF*), nos termos do artigo 148.º do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC), com os fundamentos de fls. 298 a 319, tendo formulado as seguintes conclusões :

1) A deliberação não padece de falta de fundamentação, porque foi baseada em pressupostos de facto e na razões previstas na lei fiscal.

2) Conforme supra mencionamos, a fundamentação do acto administrativo obedece a três requisitos essenciais: a clareza dos seus fundamentos de facto e razões de direito, fundamentação suficiente e lógica.

3) Por consequência, inteligível a *ratio decidendi* da Administração Tributária.

4) Questão diversa é a Sociedade contribuinte discordar com a fundamentação expressa pela Administração Tributária, e não se conformar com o conteúdo da deliberação.

5) A Sociedade está registada e descrita no cadastro das Finanças como Sociedade Prestadora de Serviços a Empresas. O que a Sociedade exerce é uma actividade prestadora de serviços, e celebrou um contrato com a X cujo objecto do contrato é a prestação de serviços e uso de espaço à Concessionária, um facto tributário distinto.

6) A CRICR na ponderação e fixação da matéria colectável, não confundiu:

i.) As receitas, montantes que foram pagos pela X à "A Investments Limited" como contraprestação do contrato de prestação de serviços e de uso e ocupação de espaço,

ii.) Com as receitas próprias que a X retira da exploração da actividade concessionada.

7) Apesar da "A Investments Limited" pretender que tais rendimentos se confundem.

8) Da apreciação concreta dos rendimentos obtidos pela Sociedade nos termos do acordo celebrado com a X, resulta assim evidente, dois factos tributários distintos:

i.) Uma coisa são os rendimentos da concessionária (SJlv1), resultado da actividade de exploração de jogos de fortuna e azar que está devidamente autorizada a realizar e foi sucessivamente isenta de, sobre eles, ser tributada em sede de imposto complementar de rendimentos.

ii.) Outra coisa são os rendimentos da recorrente 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.

9) Por outro lado, a recorrente não tem - nem poderia, sem que para tal estivesse autorizada - rendimentos provenientes da exploração do jogo.

10) Por isso mesmo, o que a recorrente auferir é uma contraprestação mensal que lhe é devida pelo contrato de prestação de serviços e de uso de espaço que celebrou com a X (Sociedade titular de uma concessão e auferir rendimentos dessa natureza).

11) Ora, dúvidas não restam quanto à clareza da ponderação e fundamentos chamados pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos.

12) 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 artigo 480º/2 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 artigo 115º/1 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."* (sublinhado nosso).

13) *"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 acto e de direito que determinaram a prática do acto independentemente da

e:rectidcio ou correcção dos fundamentos invocados" . (sublinhado nosso).

14) Para os devidos efeitos, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos apreciou e comunicou os casos de delimitação negativa de incidência ou de exclusão de incidência e que não constituem matéria colectável de Imposto Complementar de Rendimentos.

15) Pelo que à Administração Tributária importou verificar, se os rendimentos em apreço tinham o enquadramento legal previsto nas normas supras mencionadas, para serem considerados rendimentos taxados no âmbito do Imposto Complementar de Rendimentos.

16) A Comissão de Revisão analisou os documentos apresentados, constituindo a fixação da matéria colectável um acto vinculado aos princípios de legalidade, equidade e justiça fiscal - cfr. artigo 29.º da Lei n.º 16/2001, e artigos 5.º, 7.º, 124.º e 125.º, todos do CPA.

17) Nesta exacta medida, *"A fundamentação distingue-se dos fundamentos: a fundamentação é um "requisito de forma" e os fundamentos selo um "requisito de fundo" ou "requisito substancial".*

3. Para a insuficiência da fundamentação equivaler à falta (absoluta) de fundamentação, é preciso ser manifesta a insuficiência, "no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos actos e das disposições legais, por nela ter tomado em conta interesses necessariamente implicados".

4. Os pressupostos constituem os requisitos de validade do acto administrativo e são precisamente as circunstâncias, as condições de facto e de direito de que depende o exercício de um poder ou competência legal, a prática de um acto administrativo."
(sublinhado nosso).

18) Outra não pode pois ser a conclusão de que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos não padece de falta de fundamentação.

19) 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 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.

* * *

Em sede de contra-alegações, a Recorrida **A Investments Limited**, (Recorrente no processo de 1ª instância), veio a apresentar as seguintes conclusões:

1. A sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, em 13 de Dezembro 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 28 de Dezembro de 2015 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 21, n.º 1 do CPAC.

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

3. O artigo 41º, nº 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.

4. 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, nº 2 e 19º, nº 1 do RICR.

5. 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.

6. 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.

7. A norma invocada na Deliberação da CRICR (o artigo 29º da Lei nº 16/2001) não respeita à actividade que é exercida pela contribuinte.

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

9. 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.

10. 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.

11. 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*.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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 nº 2 do artigo 41º do RICR.

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

18. A lei não pressupõe, nos artigos 115º e 124º do CPA, e 21º, nº 1, alínea c) do CPAC, a sanção do vício de falta de fundamentação pelo facto do particular impugnar o acto administrativo.

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

20. 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.

21. 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.

22. 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 nº 2 do artigo 41º do RICR.

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

24. 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 113, nº 1, alínea d) e nº 2, 124º, nº 1 e 115º, todos do CPA.

25. 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, nº 4 do CPA e não à falta da fundamentação por obscuridade, contradição ou insuficiência.

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

27. 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.

* * *

O Digno. Magistrado do MP junto deste TSI oferece o douto parecer (fls. 340 a 341), pugnano pela improcedência do recurso.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre 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

Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes:

1. Em 3 de Junho de 2013, a ora recorrente apresentou a declaração de rendimentos do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo “A”, modelo M/1, respeitante ao exercício de 2012, tendo declarado como lucro tributável negativo ou prejuízo no valor de MOP115,706 patacas, juntando ainda o relatório técnico elaborado pelo escritório “X & Associados-Sociedade de Auditores” e outros documentos contabilísticos (vide fls.40 a 51 do P.A. cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

2. Nos termos da aludida declaração M/1, encontra-se registado no Quadro 11, campo1. um valor de MOP8,447,816 patacas, correspondente a resultado do período, valor esse deduzido no campo27, pelo montante de MOP8,473,191 patacas, proveniente das actividades de jogo, e no campo 32, valor negativo de MOP25,375 patacas, como lucro líquido para efeitos fiscais (vide fls.40v. do P.A.).

3. Em 14 de Maio de 2015, a Comissão de Fixação de Imposto Complementar de Rendimentos fixou o rendimento colectável no valor de MOP8,447,816.00 pataca (vide fls.37. do P.A.).

4. Em 22 de Maio de 2015, a administração fiscal oficiou à recorrente a fim de que esta esclarecesse se foi colaboradora da concessionária das actividades de jogo, reconhecida pela Direcção de Inspeção e Coordenação de Jogos, no quadro do acordo de colaboração junto pela recorrente e apresentasse documentos comprovativos (vide fls.52. do P.A, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

5. Em 12 de Junho de 2015, a recorrente enviou sua resposta, afirmando a sua qualidade de colaboradora da X, invocando para este efeito, o contrato de associação em participação e a autorização da Direcção de Inspeção e Coordenação de Jogos como constante da sua página electrónica (vide fls.55. a 56 do P.A, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

6. Em 24 de Junho de 2015, a administração fiscal oficiou à Direcção de Inspeção e Coordenação de Jogos para esta confirmar se a recorrente foi colaboradora reconhecida e obteve daquela a resposta em 26 de Junho, segundo a qual a recorrente não é promotora de jogo, nem tinha celebrado qualquer acordo de serviços reconhecido por aquela (vide fls.57. a 58 do P.A, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

7. Em 26 de Agosto de 2015, o Director dos Serviços de Finanças emitiu à recorrente a Notificação de Fixação de Rendimento do Imposto Complementar e Rendimentos (modelo M/5), em que lhe foi fixado o rendimento colectável de 8,447,816.00 patacas, e determinou o imposto a pagar no valor total de MOP986,738.00 patacas (vide fls.33. do P.A).

8. Em 15 de Setembro de 2015, a recorrente reclamou contra a supradita decisão junto da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, invocando, por um lado, o contrato de associação em participação que esta tinha celebrado com a X, pugnou pela qualificação da quantia no valor de MOP8,477,816 daí

proveniente como rendimento de capitais, não colectável como rendimento de actividade comercial ou industrial, e por outro, a sua qualidade da associada da X para se poder beneficiar de igual forma das isenções fiscais do Imposto Complementar de Rendimentos que a administração fiscal tinha concedido àquela (vide fls.21 a 30 do P.A).

9. Em 28 de Dezembro de 2015, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos deliberou negar provimento à reclamação, mantendo para o exercício de 2012 o rendimento colectável de MOP8.447.816,00 patacas, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, de que se transcreve o seguinte:

“...Analisada a reclamação interposta pela contribuinte acima mencionada, deliberou a Comissão de Revisão:

1. Após análise das informações fornecidas pela Direcção de Inspeção e Coordenação de Jogos verifica-se que à reclamante não é aplicável nos termos do artigo 29.º da Lei n.º 16/2001 de 24 de Setembro, pelo que é considerada como um contribuinte normal;

2. Portanto, o rendimento colectável deste caso é fixado de acordo com os dados preenchidos na declaração de rendimento do respectivo exercício pelo auditor de contas, no entanto, a rubrica de conta onde consta "os rendimentos do jogo líquido" com o montante de \$8.473.191,00 não tinha razão de ser ajustado.

Pelo exposto, a Comissão deliberou negar provimento à reclamação, mantendo para o exercício de 2012 o rendimento colectável de MOP\$8.447.816,00 (Oito milhões, quatrocentas e quarenta e sete mil e oitocentas e dezasseis patacas).

Ao abrigo do artigo 47º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda aplicar o agravamento de 0.15% sobre a colecta de \$986.738,00...” (vide fls.20v. do P.A).

* * *

IV - FUNDAMENTOS

No recurso contencioso estava em causa a deliberação de 28 de Dezembro de 2015, da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (adiante designada por Recorrente/Comissão), que, **em via de reclamação, manteve, como rendimento colectável referente ao exercício de 2012 da Recorrida** "A INVESTMENTS, LIMITED", o valor de MOP\$8,447,816.00 oficiosamente apurado pela Comissão de Fixação.

Nesta sede importa analisar 2 recursos, um intercalar, outro final, ambos interpostos pela Recorrente/Comissão, a saber:

- O primeiro (*com alegações de fls. 183 e seguintes*), visa atacar o despacho de 26 de Julho de 2016 proferido pelo TA, que julgou improcedentes a excepção de *ilegitimidade passiva* e a de litisconsórcio necessário, suscitadas na contestação;

- O segundo, tem por objecto a sentença de 13 de Dezembro de 2017, que, julgando procedente *o vício de forma por falta de fundamentação*, anulou o acto sujeito a escrutínio contencioso.

Passemos a analisar as questões que nos são colocadas.

1) – Recurso intercalar: legitimidade passiva da Entidade Recorrida (Recorrente/Comissão) e litisconsórcio necessário d DICJ

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 2012 da sociedade "A Investments Limited", o valor de MOP\$ MOP\$8,447,816.000 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 Investments 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.

No que toca ao litisconsórcio necessário, o Tribunal *a quo* decidiu nos seguintes termos:

No que toca à aludida avaliação dos contratos celebrados entre os operadores de jogos e as terceiras entidades pela D.I.C.J., independentemente da atitude assumida pela entidade recorrida face à qualificação ou avaliação da D.I.C.J. dos referidos contratos em termos dos efeitos fiscais, não se pode resultar das citadas normas, nem diz a lei por forma expressa, que a D.I.C.J. tenha assumido a competência em conjunto com a Administração Fiscal na fixação e revisão do rendimento colectável dos respectivos contraentes, nem se altera o regime geral de reclamação previsto no R.I.C.R. por eliminar a recorribilidade contenciosa das decisões de revisão da entidade recorrida, assim como os meros actos consequentes ou actos de execução da avaliação feita pela D.I.C.J. no sentido de isenção fiscal ou não do imposto complementar dos rendimentos daqueles contraentes.

Não obstante que não se verifica no caso vertente a impugnação da recorrente junto da D.I.C.J. quanto à falta de decisão do requerimento datado de 30/07/2009, a fls. 47 dos autos, isto não afasta a recorribilidade da deliberação recorrida nem prejudica a legitimidade da entidade recorrida na presente lide para discutir a legalidade da deliberação, praticada no exercício da competência de revisão da fixação de matéria colectável para

efeitos de imposto complementar de rendimentos, nos termos do art.º 81.º do «Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos» .

Nestes termos, não se verifica, *in casu*, o pressuposto do litisconsórcio necessário a que se refere o art.º 61.º do Código do Processo Civil, *ex vi* do art.º 1.º do C.P.A.C., nem a ilegitimidade passiva da entidade recorrida a que se refere o art.º 37.º do C.P.A.C.. Daí se deve improceder a presente excepção suscitada pela entidade recorrida.

Este argumento continua a ser válido, pois, o requerimento apresentado pela Recorrida na DICJ e a resposta que eventualmente possa vir a ter pode ser entendida como uma *questão prévia*, que não é vinculativa para a Entidade Recorrida, pois, tal requerimento não toca nem directa nem especificadamente a matéria fiscal, até a Recorrente pode decidir em sentido contrário ao da decisão de outros órgãos administrativos, o que acontece não poucas vezes na vida real.

Dita doutra forma, a decisão da DICJ sobre o pedido da Recorrida é apenas um “dado” para a Recorrente para tomar decisão sobre se a matéria em causa entra ou não no âmbito do imposto complementar, nesta matéria, a última palavra cabe sempre à Recorrente, enquanto entidade dotada de atribuições em matéria fiscal. Aliás, o n.º 5 do artigo 29.º da Lei n.º 16/2001 «Regime jurídico da exploração de jogos de fortuna ou azar em casino» (*que nas alegações do recurso a Recorrente realça bastante este artigo*) refere-se expressamente à Recorrente (DSF), como entidade com competência para receber tais impostos especiais.

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

*

Passemos a ver a segunda questão.

Como o presente recurso tem por objecto a sentença do Tribunal Administrativo, importa ver o que este decidiu. O Tribunal *a quo* afirmou:

“司法上訴人針對財政局所得補充稅複評委員會 2015 年 12 月 28 日的決議 (被上訴行為) 提起本司法上訴, 該決議駁回上訴人的申駁請求, 維持其 2012 年度之可課稅收益為 MOP\$8,447,816 澳門元的評定, 並根據《所得補充稅章程》第 47 條對相應稅款\$986,738 澳門元訂定 0.15% 的提增。

司法上訴人請求將被上訴行為撤銷的依據可歸納為:

1) 被上訴行為以另一公共部門 (博彩監察協調局, 下稱 “博監局”) 所提供的資料為依據, 但卻沒有將有關資料提供予司法上訴人, 而就司法上訴人所提交的收益申報中的各項資料, 亦沒有將當局曾作的會計及稅務上的分析、如何解讀有關資料及其相應法律依據提供予司法上訴人, 故被上訴行為沾有欠缺說明理由的瑕疵;

2) 司法上訴人與 X 博彩股份有限公司 (下稱 “X”) 所簽訂的協議屬《商法典》第 551 條所指的隱名合夥合同, 以該協議為基礎而收取的報酬屬資本性質的收益, 並非根據第 16/2001 號法律第 29 條而收取的款項, 有關收益並不是《所得補充稅章程》第 3 條所規定的課徵對象, 被上訴決定因而沾有事實及法律前提上之錯誤;

3) 自 2006 年至 2013 年期間, 稅務當局對於其他實體因與 X 建立所得補充稅, 但對司法上訴人的同類收益卻予以徵稅, 這差別對待導致被上訴行為沾有違反平等、公正及無私原則; 單

4) 鑑於經營博彩的承批人按照第 16/2011 號法律須繳付博彩特別稅, 為避免雙重徵稅該法律訂定了全部或部分豁免彼等繳交所得補充稅的機制, X 正是獲此對待的承批人, 既然 X 支付了博彩特別稅, 與其有合夥經營關係的司法上訴人, 同樣應獲得豁免所得補充稅, 否則就是對同樣來自娛樂場的收益進行相同徵稅, 而事實上自 2006 年行政長官已透過批示將避免雙重徵稅的情況延伸至 X 大合夥經營人。

*

本文中, 司法上訴人於 2013 年 6 月 3 日向稅務當局提交 2012 年度所得補充稅收益申報書 (M/1 格式), 申報 2012 年錄得澳門幣 25,375 元的虧損, 該申報的《附件一》為其 2012 年度 “娛樂場博彩業務收益淨額” - \$8,473, 191 澳門元的明細表 (行政卷宗第 49 頁), 另與申報書同時提交、由 XX 會計師事務簽署的技術報告書則載有下列內容: “1. 根據該公司與 X 博彩股份有限公司簽訂有關本公司集團轄下澳門 XX 酒店內經營娛樂場博彩業務的合作協議, 該娛樂場業務之博彩收益由雙方攤分。該等博彩收益已根據澳門政府相關法例由 X 博彩股份有限公司按照娛樂場業務總博彩收入毛利向當局繳納彩稅, 而已徵稅之收益不應納入本收益申報書收入項目。有關 2012 年度該項已徵稅之博彩業務收益及相關費用開支, 已在 2012 年 M/1 申報書第 27 欄之可課稅利潤計算內減除。2. 因此, 該公司 2012 年度之稅務虧損為 (\$25,375)。” (行政卷宗第 47 頁)。

對此申報, 所得補充稅評稅委員會 2015 年 5 月 14 日議決評定司法上訴人 2012 年的可課稅

收益為\$8,447,816 澳門元 (行政卷宗第 37 頁), 但稅務當局隨後在 2017 年 5 月 2 日發函予司法上訴人, 指就技術報告書所述, 司法上訴人與 X 簽訂有關在司法上訴人轄下澳門 XX 酒店內經營娛樂場博彩業務的合作協議, 而該等博彩收益已由 X 繳納博彩稅一事, 要求司法上訴人說明其“是否博彩監察協調局認可的博彩專營合作人? 若是, 請提供相關證明文件副本。” (行政卷宗第 59 頁)。

司法上訴人於 12/6/2015 書面回覆財政局, 內容為:

1. A contribuinte é colaboradora da X nos termos de um contrato de associação em participação, firmado ao abrigo dos artigos 551º e seguintes do Código Comercial. 2. A autorização da DICJ para a operação do casino está devidamente conferida ao abrigo do artigo 5º da Lei n.º 16/2001 (Lei do Jogo), podendo para o efeito ser consultada a página electrónica daquela Direcção dos Serviços disponível em http://www.dicj.gov.mo/web/pt/information/contacts_casino/content.htm1#X, 對此回覆, 局方人員用鉛筆在網址下寫上“只是 X 名下娛樂場地址、網址資訊” (行政卷宗第 55 頁及 56 頁)。

2015 年 6 月 24 日, 財政局發函博彩監察協調局, 查詢司法上訴人是否該局認可的“博彩專營合作人”, 若是, 請提供相關證明文件以便跟進納稅人的稅務事宜” (行政卷宗第 58 頁); 2015 年 6 月 26 日, 後者回覆指司法上訴人並非“澳門博彩中介人, 也沒有與承批公司/獲轉批給人簽訂本局認可之服務協議。” (行政卷宗第 57 頁)。

2015 年 8 月 26 日, 稅務當局向司法上訴人寄發《收益評定通知書》, 當中列明對其 2012 年度的可課稅收益的評定為\$8,447,816 澳門元, 應繳稅款為\$986,738 澳門元 (行政卷宗第 33 頁)。

2015 年 9 月 15 日, 司法上訴人針對有關評定向稅務當局提出異議, 內容主要為重申基於其與 X 的協議一隱名合夥而收取的報酬, 屬資本收益, 不屬《所得補充稅章程》所定的徵稅標的, 且相關收益已屬 X 繳納博彩稅的涵蓋範圍, 另博彩監察協調局既已對 X 君怡酒店內的娛樂場毛收入作稽查, 該由 X 經營的娛樂場之運作已獲核准更是毫無疑問; 又過去、自 2006 年開始至 2013 年仍維持的做法為稅務當局將這種透過合作協議而從經營博彩業務所得的收益列為免繳所得補充稅的範圍, 當局對司法上訴人的對待, 不應異於對 XX Development Co. Ltd. 的對待 (行政卷宗第 21 頁至第 30 頁)。

2015 年 12 月 28 日, 被上訴實體作出決議, 駁回司法上訴人的異議, 該決議內容為:“1. 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 29 條規定, 即其為一般納稅人無異;

2. 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”一項會計賬目, 金額為\$8,473,191, 不允許更改調整為合理。”此外, 該決議亦就稅款\$986,738 澳門元訂定百分之零點壹伍作為稅額之提增。(行政卷宗第 20 頁)。

*

第 16/2001 號法律第 27 條至第 29 條有關稅收的規定如下:

第二十七條

博彩特別稅

- 一、承批公司必須繳納博彩特別稅，該稅款條按照經營博彩之毛收入計算。
- 二、博彩特別稅的稅率為 35%。
- 三、博彩特別稅，以十二分之一方式繳納，並應於有關月份翌月首十日內交到澳門財稅廳收納處。
- 四、特區與承批公司之間，可通過合同方式訂定一項博彩特別稅款之最低擔保額。
- 五、政府可要求提供適當之銀行擔保，以保證繳納等於預計為每月須繳納之博彩特別稅款總和之款項。
- 六、就博彩特別稅之債務，以稅務執行程序徵收。

第二十八條

稅務制度

- 一、承批公司除須繳納博彩特別稅，之外，尚須繳納法律訂定之稅項、稅捐、費用及手續費。
- 二、基於公共利益之原因，行政長官可暫時及例外地全部或部分豁免承批公司繳納所得補充稅。

第二十九條

博彩中介人佣金之稅項

- 一、承批公司必須透過確定性就源扣繳之方式、收繳支付予博彩中介人之佣金或其他報酬有關之稅項，而有關數額條按照源自博彩者之毛收入計得者。
- 二、支付予博彩中介人之佣金或其他報酬之稅率為 5% 且具免除責位之性質。
- 三、基於公共利益之原因，行政長官可於最多五年內部分豁免繳納上兩款所指稅項，但該豁免不得超過有關稅率 40%。
- 四、基於公共利益之原函，行政長官可批准對於作為給予博彩者各種便利之實物給付之報酬，尤其是與博彩中介人所提供之交通運輸、住宿、餐飲及消遣有關之報酬，全部或部分不納入該稅項範圍內。
- 五、支付予博彩中介人之佣金或其他報酬之應繳稅項，以十二分之一方式繳納，並應由承批公司於有關月份翌月首十日內交到澳門財稅廳收納處。
- 六、與支付予博彩中介人之佣金或其他，報酬稅項有關之債務應以清務執行程序徵收。

從上述條文可見，第 27 條所規定的是博彩特別稅，該稅種的課稅主體為“幸運博彩承批人”，徵稅標的為“承批人經營博彩之毛收入”；第 28 條第 1 款則訂明幸運博彩承批人不僅須繳納博彩特別稅，尚須納法律規定的稅項、稅捐、費用及手續費，即博彩稅的繳納並不免除承批公司繳納其他法定稅項及費用的義務，雖然行政長官可按照第 28 條第 2 款的規定暫時及例外地全部或部分豁免承批公司繳納所得補充稅。

至於第 29 條所針對的是博彩中介人佣金之稅，課稅主體為“博彩中介人”，徵稅標的為“承批人支付予博彩中介人之佣金或其他報酬。

本文中，從司法上訴人隨 2012 年度補充所得稅申報而提交的技術報告書、司法上訴人應稅務當局的要求而提交的答覆、稅務當局的評稅通知以及司法上訴人提出的異議內容來看，被上訴實體所作的決定，的確不足以讓司法上訴人了解被上訴實體以何依據駁回異議，被上訴行為既沒有就司法上訴人與 X 的合作關係作出分析，也沒有就是否視相關收入為資本收入作出評定，唯一引述的是從博彩監察協調局取得的資訊，但究竟是什麼資訊則沒有說明，被上訴行為提及、對司法上訴人不適用第 16/2001 號法律第 29 條的規定更令人摸不著頭腦，因為在整個報稅、回覆及申駁(異議)過程中，司法上訴人從未以博彩中介人自居，究竟被上訴實體基於博彩監察協調局提供的什麼資訊而有這結論?從被上訴行為的內容實在看不出半點端倪!

鑑於本案的被上訴行為係對司法上訴人所提異議而作出的決定，且與其要求反對的立場明顯相反，根據《行政程序法典》第 114 條第 1 款 b 項和 c 項的規定，被上訴行為應說明理由。至於被上訴行為是否符合說明理由之要件，則須以同一法典第 115 條所規定者作為審視標準，按該規定：“一、一、說明理由應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分。二、採納含糊、矛盾或不充分之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明理由。三、在解決相同性質之事項時，只要不致減少對被管理人之保障，得使用複製有關決定之依據之任何機械方法。”

對於稅務方面的行政行為，行政當局履行其說明理由的義務對納稅人而言十分重要，正如 22/11/2012 中級法院對第 579/2012 號案所作裁判的精闢分析：

"(...)

E no que respeita ao acto tributário que é o acto terminal de uma fase processual, de um procedimento tributário ou administrativo que se estrutura com base num complexo de normas reguladoras da acção administrativa o devido procedimento administrativo constitui para o contribuinte uma importante garantia formal, pois supõe que a actividade da Administração tem de seguir necessariamente canais determinados como requisito mínimo para poder ser considerada actividade legítima.

O devido procedimento tributário tem estrutura e assume funções idênticas às do procedimento administrativo. O princípio do devido procedimento tributário deve ser considerado um dos elementos caracterizadores do Estado de Direito. As normas constitucionais, da constituição formal e da constituição material, que exprimem os princípios da legalidade, da boa administração e da imparcialidade são reconduzíveis ao denominador comum daquele devido procedimento.

Sendo necessário controlar judicialmente o procedimento, como o controle se realiza

através dos trâmites e dos fundamentos do acto, as modalidades de aquisição e qualquer outro momento de formação do acto devem se exteriorizados. A fundamentação expressa obriga a Administração a tomar consciência dos "motivos" do acto e a reflectir sobre eles.

E a atribuição de poderes discricionários, embora se trate em direito tributário de mera discricionariedade técnica, não deve afastar a adequada fundamentação, deixando a discricionariedade de ser um espaço em aberto à vontade incontrolada e incontrolável da Administração, para se reduzir a um normal percurso legalmente vinculado a princípios como os da igualdade, da justiça, da tributação do rendimento real, da capacidade contributiva.

Como se disse, a fundamentação deve referir as razões de direito e de facto que justificam o acto. Não todas as razões possíveis ou, muito menos, um debate entre elas. Mas sim todas as razões, sejam elas quais forem, que determinaram o autor do acto à sua prática. Se estas razões foram legais ou não, é um problema a analisar posteriormente.

É certo que tais razões podem ser apresentadas sucintamente, faculdade que não exclui que devam ser apresentadas todas as razões, e completamente, nos seus aspectos essenciais. A fundamentação deve ser expressa através de sucinta exposição das razões aduzidas, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto. É equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareçam concretamente a motivação do acto. Por outras palavras: deverão ser aduzidas razões que tivessem sido suficientes para revelar um percurso jurídico-intelectivo adequado a conduzir ao acto.

Estando em causa a discricionariedade técnica da Administração, deve haver particulares exigências, nomeadamente, a Administração deve indicar as regras técnicas que escolheu para se auto-vincular.

Em suma, o dever legal de fundamentação deve responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática. E o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado.

又本案中的被上訴行為既屬針對異議而作的複評行為，其理由說明應更詳盡（見 11/10/2012 中級法院對第 554/2012 號案的裁判）。

顯然，將上文分析結果對照《行政程序法典》第 115 條的要求，特別是第 2 款所指者，以及司法見解對稅務行為、尤其是駁回異議的行為的說明理由義務的理解，唯一得出的結論就是：被上訴行為欠缺說明理由。

至於被上訴實體在司法上訴階段對被上訴行為所作的說明，實在沒有任何價值，正如 2002 年 12 月 6 日尊敬的終審法院就第 14/2002 號案作出裁判時所作的精闢論述：“決定的形式上的說明理由不一定符合決定本身正當性的實質上的說明理由，也就是說，不能把組成行政行為的事實和法律依據與該行政行為的實質依據相混淆。應當承認，作為行政行為有效的條件之一，說明理由的必要性具有形式上獨立的意義，因此，即使行政行為沒有實質瑕疵，或者說不論有無實質瑕疵，無說明理由都會導致該等行為被撤銷。所提出的事實方面的理由和決定的含義與適用的法律規定相一致，並不意味著無需行政行為中指出法律依據，也不能使該行為免除可預見的被撤銷的後果。對審查是否履行了說明理由的法定要求而言，行政當局在司法上訴裡的答辯或陳述中做出的說明理由無意義。在絕對未指出法律依據的情況下，不得在以後的司法監督中透過法院的法律定性填補這一漏洞、確定或宣告作出的決定中存在行政當局沒有提出甚至沒有考慮過的說明理由的法定前提要件，否則就違反了行政機關對初始確定和決定行政行為的保留權力。如果在行政行為中未指出法律規定或法律原則作為作出該決定的理由，則屬沒有任何法律方面的說明理由，使該行為的說明理由不充分，這等同於無說明理由，導致該行為被撤銷。”

綜上所述，鑑於被上訴行為沾有欠缺說明理由的瑕疵，按照《行政程序法典》第 124 條及《行政訴訟法典》第 20 條的規定，應予撤銷。

至於司法上訴人主張的其他瑕疵，鑑於被上訴行為未能充分反映出被上訴實體駁回聲明異議所奠基的事實和法律上的依據，故不具條件分析。

Quid Juris?

Passemos a ver a 2^a questão que é suscitada neste recurso:

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 consequentemente 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 da 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.

Na parte essencial da sentença ora posta em crise afirmou-se:

“Confrontado com a norma acima transcrita, tal como questionado pela recorrente na p.i e foi também nossa dúvida suscitada após a consulta dos processos administrativos juntos, que de facto, a recorrente em momento algum, tinha invocado aquele preceito legal bem como a qualidade de promotor de jogo aí mencionado para fazer valer o seu direito. Face a uma conclusão assim afirmada, nem um destinatário medianamente sensato nem a própria recorrente conseguiria perceber o porquê.

Sem se poder ignorar que as “*informações fornecidas pela Direcção de Inspeção e Coordenação de Jogos*” nunca foram facultadas ou reveladas à recorrente. É bem verdade. Seja no momento da recepção da notificação da referida deliberação, seja durante todo o decurso de formação daquela deliberação, a recorrente em momento algum teve acesso directa ou indirectamente a tais informações, consubstanciados em elementos determinantes para a decisão final recorrida, sem as quais, não se compreende porquê não foi

deduzido o montante de MOP8,473,191.00 declarado pela recorrente como rendimentos resultantes da actividade de jogo dentro do lucro tributável.

Pelo exposto, a fundamentação do acto recorrido é manifestamente deficiente, pouco clara e incongruente, o vício de falta de fundamentação deve proceder. Assim sendo, nos termos do art.º 21.º n.º 1 do CPAC, determina-se a anulação do acto recorrido pela violação do dever de fundamentação consagrado no art.º 115.º n.º 2 do CPA.”

É verdade que a Recorrida/Contribuinte defende que, já foi tributado no âmbito do imposto especial de jogo o lucro resultante do contrato de colaboração firmado entre ela e a X SA, razão pela qual o rendimento da Recorrida não deve estar sujeito outra vez ao imposto complementar, só que este argumento não foi aceite pela Comissão, nem esta chegou a explicar por que razão é que não o aceitou!

Depois, a referida Comissão imputa à Recorrida/Contribuinte a qualidade de promotor de jogos e como tal entende que esta última devia ter rendimentos, sendo certo que inexistem elementos concretos suficientes que permitam sustentar este entendimento, isto por um lado; por outro, a Comissão tomou deliberação com base nas informações fornecidas pela DICJ, sem que explicasse a razão de ser, o que origina a falta de fundamentação da deliberação atacada.

Pelo que, andou bem o Tribunal *a quo* ao anular esta deliberação viciada.

Nesta óptica, como a Recorrente/Comissão, nas suas alegações e respectivas conclusões, não conseguiu pôr a nu qualquer vício ou erro da sentença recorrida, **é de julgar improcedentes os fundamentos do recurso interposto pela referida Comissão.**

*

Perante o exposto, é do nosso entendimento que, em face das considerações e impugnações da Recorrente/Comissão, a argumentação produzida pelo MMo. Juíz do Tribunal *a quo* continua a ser válida, a qual não foi contrariada mediante elementos probatórios concretos, trazidos por quem tem o ónus de prova, ao abrigo do disposto no artigo 631º/5 do CPC, é de manter a decisão recorrida.

*

Síntese conclusiva:

I - 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*.

II – 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.

III - Quando a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos imputa à Recorrida/Contribuinte a qualidade de promotor de jogos, assim defende que esta última devia ter rendimentos, sendo certo que inexistem elementos concretos suficientes que permitam sustentar este entendimento, isto por um lado; por outro, a Comissão tomou deliberação com base nas informações fornecidas pela DICJ, sem que explicasse a razão de ser, o que origina a falta de fundamentação da deliberação atacada.

IV – Pelo que não merece censura a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo que anulou esta deliberação viciada.

*

Tudo visto, resta decidir

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, acordam em negar provimento ao presente recurso, confirmando-se a douta sentença recorrida do Tribunal Administrativo.

*

Sem custas por isenção subjectiva.

*

Registe e Notifique.

RAEM, 11 de Outubro de 2018

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Fui presente

Joaquim Teixeira de Sousa