

Processo n.º 1279/2019

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data : 11 de Junho de 2020

Assuntos:

- Fundamentação de acto administrativo e pressuposto da aplicação do artigo 3º do RICR

SUMÁRIO:

I – Em matéria de fundamentação de acto administrativo, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a defender a relatividade do conceito da fundamentação da decisão administrativa, destacando que o que releva é que, perante o acto, um destinatário médio fique inteirado da motivação da decisão, das razões que levaram a Administração a decidir da forma como decidiu e não doutra.

II - Uma coisa é o acto estar devidamente fundamentado, outra é a de saber se o conteúdo da fundamentação está ou não em conformidade com as exigências do regime legal material que disciplina a matéria em causa. Nesta hipótese, estaremos perante uma situação da aplicação do direito.

III – Quando a Recorrente alegou que há lugar ao abatimento de “lucro” nos

termos do artigo 3º do RICR, uma vez que parte do rendimento auferido por ela, foi entregue a uma outra empresa conforme o acordo celebrado entre elas, enquanto a Entidade Recorrida/Fisco defende que não há nada para abater, conforme o deliberado, por não se encontrarem reunidos os pressupostos necessários, não estamos perante uma questão de falta de fundamentação, mas sim uma questão da aplicação do artigo em causa.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 1279/2019

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 11/Junho/2020

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 : **Companhia de Investimento E Limitada (E 投資有限公司)**

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

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), Recorrente, devidamente identificada nos autos, não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, datada de 22/07/2019, pela qual foi anulada a deliberação da ora Recorrente, com base na falta de fundamentação, veio, em 16/10/2019, recorrer para este TSI com os fundamentos constantes de fls. 270 a 278, tendo formulado as seguintes conclusões :

1. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Administrativo, de 22 de Julho de 2019, que julgou procedente, por falta de forma por vício de falta de

fundamentação, o recurso contencioso interposto pela recorrente da deliberação da Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos da DSF de 20/Abril/2017 que manteve o rendimento colectável da sociedade relativo ao ano de 2013 em MOP\$16,675,500.00 com um agravamento de 0.2%, veio a **Companhia de Investimento E Lda**.

2. O destinatário médio consegue, certamente, compreender o raciocínio seguido pelo órgão recorrido - embora possa não concordar com ele, ou entender, por hipótese, que os fundamentos são falsos.

3. 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.

4. Como consta da douta sentença do mesmo Tribunal Administrativo de 12 de Setembro de 2019, **Processo n.º2776/18-CF** "*Afigura-se-nos que o acto recorrido está fundamentado, pois que se externou a razão pela qual é determinado como não dedutível o montante da matéria colectável da recorrente - por considerar inaceitável a convenção sobre a repartição de lucros feita pelas partes.*

5. *Tal fundamentação, atento a concreta situação em análise, é suficiente na medida em que permite a um destinatário médio apreender a motivação fáctica e jurídica da decisão recorrida, como de resto, facilmente se conclui pela análise da pretensão deduzida pela recorrente, quer em sede de impugnação administrativa, quer de impugnação judicial dos actos.*

6. *Por outro lado, nem se me afigura verificada a omissão de pronúncia sobre as questões levantadas pela recorrente em sede de impugnação graciosa do acto - como se entende pacificamente, o órgão competente "deve resolver todas as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento", nos termos dos artigos 11.º e 100.º do CPA, mas não terá que responder de forma exaustiva a todos os argumentos expostos pelos particulares."*

7. Em decorrência do que antecede incorreu a douta sentença do tribunal *a quo* em errada aplicação da lei por parte do Tribunal a quo - artigo 115º do CPA.

*

A Recorrida, **Companhia de Investimento E Limitada (E投資有**

限公司), veio, 18/11/2019, a apresentar as suas contra-alegações constantes de fls. 279 a 285, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. A presente acção teve por base uma deliberação da Comissão da deliberação da Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos de 20 de Abril de 2017, proferida no uso das competências que lhe foram delegadas, que manteve o rendimento colectável da sociedade, ora Recorrida, relativamente ao ano de 2013 em MOP\$16,675,500.00 com um agravamento de 0.2%, em que foi violado manifestamente o disposto em diversos normativos legais imperativos, entre os quais os artigos 2.º, 3.º, 19.º e 20.º, todos do Regulamento de Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), tendo tal sido confirmado por meio da sentença datada de 22 de Julho de 2019, que determinou a revogação do acto administrativo.

2. A ora Recorrida entende, que a sentença proferida pelo tribunal *a quo* deverá ser mantida na íntegra, pois houve uma correcta interpretação e aplicação da lei, mormnente do artigo 115.º do CPA.

3. De salientar que, tanto a sentença proferida pelo tribunal *a quo*, como o parecer emitido pelo Ministério Público, foram favoráveis à pretensão da ora Recorrida e contrárias à da entidade Recorrente.

4. O raciocínio do tribunal a qua, aponta como premissa, a necessária classificação jurídica do contrato celebrado entre a Recorrida e a-sociedade XXB Retail, bem como a natureza jurídica das prestações debitórias a cargo da ora Recorrida no citado contrato, e da relação entre a XXB Retail e ora Recorrida, o que não sucedeu!

5. Entendendo, que, de forma a ter havido uma fundamentação suficiente não basta fazer menção ao *Operating Agreement* celebrado entre a Recorrida e a XXB Retail, para que se possa pura e simplesmente tributar a ora Recorrida em sede de Imposto Complementar de Rendimentos a título de lucro, sendo disso exemplo de passagens que se transcreveram no corpo das alegações, a fls. 3,4,5 e 7.

6. Assim como, que sejam claramente enunciadas as razões de facto e de direito que levaram aquele órgão administrativo a praticar o acto daquela forma e não de outra. 7. O duto parecer do Ministério Público, de 12 de Julho de 2019 também se pronunciou a este respeito, afirmando que não está em causa a discordância dos motivos que levaram o

contribuinte a recorrer da decisão, mas sim, o facto que a Administração está adstrita a fundamentar os actos administrativos enumerando os factos e os fundamentos de direito e que a explicação como apresentada pela Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos não é suficiente, porque desprovida de factos e fundamentos de direito, especialmente da subsunção dos factos à lei no caso em apreço, como infra melhor se pode verificar.

8. Para que fosse suficiente, não bastava uma mera invocação formal do Regulamento Administrativo n.º 25/2005 e as Normas Sucintas de Relato Financeiro, sem subsumir os factos às normas jurídicas.

9. No caso *sub judice*, o contrato celebrado entre a Recorrida e a XXB Retail é um contrato misto, de locação e exploração de um espaço de diversão nocturna, espaço esse que foi cedido temporariamente à Recorrida e, pelo qual, é devida uma contrapartida fixa pela locação das instalações e, uma contrapartida variável pela exploração temporária das mesmas, o que nos permite classificá-lo como um contrato misto de locação e de exploração de espaço de diversão nocturna.

10. A prestação variável paga pela Recorrida como remuneração da exploração do espaço está quantificada, 60% do volume de negócio (receita líquida) e tem uma base temporal definida contratualmente, é aferida mensalmente, sendo devida em cada mês de exploração, tal como a renda fixa.

11. A isto acresce também que, o uso da expressão "*profit sharing*" no contexto do contrato de locação operacional não afasta, em termos substanciais, o conceito de renda variável, tanto mais que não existe relação societária ou de associação que suporte o direito ao lucro e à distribuição de lucros entre as ora partes contratantes, como também foi explicado desde o início deste procedimento administrativo.

12. Ora, se tivesse havido uma subsunção dos factos à realidade e tal tivesse sido transposto para a decisão, a ora entidade Recorrente teria facilmente percebido que através das normas internacionais de contabilidade e relato financeiro vigentes na RAEM que se consegue, com segurança, escriturar os valores fixos e variáveis das rendas operacionais, previstas no *Operating Agreement* e no *Supplemental Agreement*, como custos na execução do contrato de locação e de exploração da Recorrida e, não como lucros!

13. Mas mais importante, o que aqui releva é a fundamentação ou, neste caso a falta dela, da decisão, ou seja, o acto administrativo em crise, teria que enunciar as razões de facto e direito que levaram o órgão administrativo a praticar o acto desta forma e não de outra.

14. Contudo, nada disso sucedeu!

15. A decisão como proferida da Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos, ao não subsumir os factos ao direito, ao refugiar-se numa redacção desprovida de qualquernexo, porque como já referido, é completamente inócuo que se mencione formalmente normas e não haja qualquer explicação de como se aplicam ao caso *sub judice*, e, tal decisão não permite ao destinatário entender o *iter* lógico jurídico, e nisto consiste o vício de forma, de falta de fundamentação.

16. Ora, o tribunal *a quo*, muito bem andou ao revogar o acto administrativo em crise, na medida em que, sem grandes dificuldades pôde explicar de uma forma fundamentada recorrendo a jurisprudência e doutrina que, o *iter* lógico jurídico, *i.e.*, a necessária classificação jurídica do contrato celebrado entre a Recorrida e a sociedade XXB Retail, bem como a natureza jurídica das prestações debitórias a cargo da ora Recorrida no citado contrato, e da relação entre a XXB Retail e ora Recorrida não estiveram presentes na decisão da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos. E que, tal decisão, ao violar todas estas regras, não permitiu que o destinatário ficasse devidamente esclarecido.

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o seguinte duto parecer (fls.329 e 330):

"**Companhia de Investimento E, Limitada**" impugnou contenciosamente a deliberação de 20 de Abril de 2017, da autoria da **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos**, que mantivera o rendimento colectável que lhe havia sido fixado pela administração tributária para o exercício de 2013, vindo o Tribunal Administrativo a julgar procedente o respectivo recurso contencioso por sentença de 22 de Julho de 2019, anulando o acto recorrido por vício de forma de falta de fundamentação.

Dessa sentença vem interposto o presente recurso jurisdicional pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, em cuja alegação se sustenta a existência de erro de julgamento na apreciação do invocado vício de forma por falta de fundamentação.

Cremos que assiste razão à recorrente.

Como a alegação de recurso evidencia, a entidade contenciosamente recorrida e ora recorrente jurisdicional externou suficientemente as razões da sua decisão, em termos de permitir a um destinatário médio apreender os motivos que a levaram a decidir daquela forma e não doutra. Na verdade, a deliberação impugnada equaciona e decide as questões essenciais que estavam em causa na reclamação que lhe foi dirigida - que tinham a ver, em suma, com o cômputo do rendimento tributável por via da inclusão, ou não, do valor pago a "XXA (XXB) Retail Service, Lda" a título de "profit sharing" -, e reporta-as ao quadro normativo da fixação do rendimento colectável em sede de imposto complementar de rendimentos, assim evidenciando as razões de facto e de direito da deliberação adoptada, através da qual é mantido o rendimento colectável fixado pela autoridade tributária para o exercício de 2013. Tanto basta, cremos, para que o acto se tenha por fundamentado à luz dos artigos 114.º e

115.º do Código do Procedimento Administrativo. Com efeito, a fundamentação dos actos administrativos basta-se sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, sendo-lhe alheia qualquer exigência de que esses fundamentos se mostrem exactos e correctos no plano substantivo, pois não está em causa apurar o mérito dos fundamentos.

Elucidativo de que o exigível dever de fundamentação foi cumprido é o teor da petição de recurso, da qual resulta claro que a recorrente contenciosa compreendeu a motivação da decisão, ou seja, a razão que levou a Comissão a decidir da forma como decidiu e não da forma propugnada pela recorrente contenciosa.

Procede, por isso, o fundamento do recurso, pelo que o nosso parecer vai no sentido da revogação da douda sentença recorrida, julgando-se inverificado o vício de falta de fundamentação de que a sentença conheceu, e devolvendo-se os autos para julgamento dos restantes vícios ainda não conhecidos.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpra 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 exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

* * *

III – FACTOS

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

– 於 2014 年 3 月 31 日，司法上訴人針對 2013 年度之收益，以所得補充稅 B 組納稅人方式向財政局作出申報，指出稅前損益為盈餘澳門幣 5,181,486.04 元(見附卷第 106 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

– 於 2014 年 6 月 26 日，財政局所得補充稅評稅委員會適用編號：284 準則，評定司法上訴人 2013 年度所得補充稅 B 組之可課稅收益為澳門幣 5,181,500.00 元(見附卷第 111 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

– 於 2015 年 9 月 18 日，司法上訴人向財政局提交聲明書，表示因會計帳目計算錯誤，請求將 2013 年度之版權費用由澳門幣 3,768,824.00 元更改為澳門幣 0 元(見附卷第 107

頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2015 年 10 月 15 日，財政局所得稅處處長作出批示，批准編號：0901/NIC/DISR/RFM/2015 建議書之內容，接納司法上訴人提出的申請(見附卷第 105 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2015 年 11 月 6 日，財政局所得補充稅評稅委員會適用編號：284 準則並參照上述建議書，評定司法上訴人 2013 年度所得補充稅 B 組之可課稅收益為澳門幣 8,950,300.00 元，並由財政局局長於同年 11 月 20 日作出結算(見附卷第 102 頁至第 103 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2015 年 11 月 25 日，財政局局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2013 年度所得補充稅 B 組可課稅收益核定為澳門幣 8,950,300.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 1,038,036.00 元，經扣除已結算繳納的稅款，應繳納的稅款為澳門幣 452,256.00 元。2015 年 12 月 2 日，財政局將該收益評定通知書寄予司法上訴人(見附卷第 87 頁至第 88 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2016 年 10 月 27 日，財政局局長作出批示，同意編號：0362/DIFT/DAIJ/2016/RK 建議書之內容，決定由所得補充稅評稅委員會重新評定司法上訴人於 2013 及 2014 年度的可課稅收益(見附卷第 13 頁至第 14 頁及第 26 頁至第 29 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2016 年 12 月 28 日，財政局所得補充稅評稅委員會適用編號：205.0 準則，評定司法上訴人 2013 年度所得補充稅 B 組之可課稅收益為澳門幣 16,675,500.00 元(見附卷第 1 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 同日，財政局局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2013 年度所得補充稅 B 組可課稅收益核定為澳門幣 16,675,500.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 1,965,060.00 元，經扣除已結算繳納的稅款，應繳納的稅款為澳門幣 927,024.00 元；同時指出該通知書推定在掛號郵戳日期後第五日，或倘若該日並非辦公日則順延至緊接的工作日作出，並從該日起司法上訴人可按照八月十二日第 15/96/M 號法律第 4 條之規定，於 15 天內向複評委員會提出申駁。2017 年 1 月 9 日，財政局將該收益評定通知書寄予司法上訴人(見附卷第 65 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2017 年 1 月 20 日，司法上訴人向財政局所得補充稅複評委員會主席提交申駁及相關文件(見附卷第 72 頁至第 88 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2017 年 4 月 20 日，被上訴實體作出決議，指出基於稅務及會計原則，未能支持司法上訴人在申駁所陳述的理由成立，議決不接受司法上訴人提出之申駁，維持 2013 年度之可課稅收益為澳門幣 16,675,500.00 元，以及對稅款澳門幣 927,024.00 元訂定百分之零點貳作為稅額之提增；並指出司法上訴人就是次決議可於指定期間內向複評委員會提出聲明異議或向行政法院提起司法上訴(見附卷第 11 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 財政局透過編號：030/DAIJ/CRIC/17 公函，將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 10 頁至第 11 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2017 年 6 月 6 日，司法上訴人透過訴訟代理人針對上述決議向被上訴實體提出聲明異議，並附同相關文件(見附卷第 2 頁至第 9 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 於 2017 年 7 月 5 日，司法上訴人針對被上訴實體於 2017 年 4 月 20 日作出之決議向本院提起本稅務司法上訴(見卷宗第 2 頁)。

* * *

IV - FUNDAMENTOS

Como o presente recurso tem por objecto a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, importa ver o que este decidiu. Este afirmou:

E 投資有限公司(Companhia de Investimento E Limitada)，詳細法人身分資料記錄於卷宗內(下稱司法上訴人)，就財政局所得補充稅複評委員會(下稱被上訴實體)於 2017 年 4 月 20 日作出不接納其稅務申駁，維持其 2013 年度之可課稅收益為澳門幣 16,675,500.00 元，以及對稅款訂定百分之零點貳作為稅額之提增的決議，向本院提起本稅務司法上訴，要求宣告被訴行為無效或予以撤銷，理由是被訴行為違反法律、存在事實前提錯誤及法律前提錯誤，以及欠缺說明理由。

*

經傳喚後被上訴實體提交答辯，反駁司法上訴人提出的所有訴訟理由，要求判處司法上訴人提出之訴訟請求不成立。

*

於法定期間內，僅司法上訴人提交非強制性陳述，維持起訴狀之結論(見卷宗第 240 頁至第 249 頁)。

*

駐本院檢察官發表意見，認為被訴行為違反《行政程序法典》第 115 條第 2 款之規定，建議撤銷被訴行為(見卷宗第 250 頁至第 255 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

*

本院對此案有管轄權。

本案訴訟形式恰當及有效。

訴訟雙方具有當事人能力及正當性。

不存在待解決之無效、抗辯或其他先決問題。

*

根據本卷宗及其附卷資料，本院認定以下對案件審判屬重要的事實：

(……)

*

根據司法上訴人在起訴狀提出之陳述，主要指出稅務行政當局錯誤將其按照與“XXA(XXB)商業服務有限公司”簽訂的經營協議而以“profit share”(“利潤分享”)名義向後者支付的款項，視為司法上訴人之總營運收益而非營運支出，因而認為被訴行為違反九月九日第 21/78/M 號法律核准之《所得補充稅規章》第 2 條、第 3 條、第 19 條及第 20 條之規定，存在事實及法律前提錯誤且欠缺說明理由。

針對司法上訴人提出被訴行為沾有欠缺說明理由之形式瑕疵，倘此瑕疵成立無可避免妨礙審理案件之實體問題，本院決定先對此一違法依據作出分析。

就行政行為說明理由之要件，《行政程序法典》第 115 條指出：

“第一百一十五條

(說明理由之要件)

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。”

根據上述法律規定，可見履行說明理由之義務並沒有絕對相同標準，因應每一具體行政行為之種類及性質而有不同要求，甚至可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。

說明理由之義務旨在讓行政相對人知悉作為行政裁判依據的事實理由及法律理由，亦即讓行政相對人了解行政實體所採取的認知及評價思路，以便其選擇接受行為或通過法律途徑作出爭執¹。

以下為被訴決議之主要內容：

“…1.本個案涉及加回調整之可課稅收益(來源自 D 之營運收益，金額為 \$7,725,177)，實際上為利潤歸屬於納稅主體之問題，或應真正負起申報或繳納義務之主體。

2.對於所指 D 之營運收益，除涉及本個案申駁納稅人(以下簡稱“E”為所得補充稅 B 組納稅人)外，同時亦存在其餘相關納稅人，即所得補充稅 A 組納稅人“XXA(XXB)酒店有限公司”(納稅人編號：82*****，以下簡稱“XXA”)，及另一所得補充稅 A 組納稅人 XXA(XXB)商業服務有限公司(納稅人編號：82*****，以下簡稱“XXC”)；

3.上述之“D”全名為“D 夜總會”(前稱“DXXB”營業稅檔案編號：1*****，以下簡稱“D”)，為“XXA”名下其中一間商號；

4.由於“XXC”與“E”私下簽訂協議，安排將“D”之收益及損失作分配以申報所得補充稅收益，欠缺理據及違反以業務之整體收益計徵稅款之原則。因此，稅務當局不接受“XXC”與“E”對“D”收益及損失之分配安排，同時在當年度評定 A 組納稅人“XXC”可課稅收益時，亦不接受其分攤屬於“D”之業務淨盈利(雙方同時調整專為消除出現之雙重徵稅問題)；

5.另基於商號“D”之整體業務是由營運商“E”負責之前提下，“D”之盈利或損失均應歸入“E”之收益，以計徵“E”之可課稅收益，致使出現本申駁之異議；

6.申駁納稅人雖屬所得補充稅 B 組納稅人，惟遞交之收益申報書 M/1 聲明具備完善編製之會計充紀錄，故根據澳門特別行政區第 25/2005 號行政法規，如果某個企

¹ 參見中級法院於 2011 年 12 月 1 日在編號：508/2010 卷宗作出之裁判。

業或實體按照規定具備適當編製之會計，則其會計帳目和財務報表之編製必須遵守【會計準則】(《一般財務報告準則》或《財務報告準則》)之要求。其對於收入之定義即“…收入是指主體在正常經營活動中形成的，導致本期內權益增加的經濟利益的總流入…”在評定本個案整體收入之考慮為關鍵因素，不得以業務淨盈利為記錄或申報(上述第 4 點已描述)；

7.已被稅務當局作出加回調整之金額，實際上已考慮包含發生之費用或成本，因其已表明或證實為“淨收益”或“利潤分享”部份。由上述第 1 點所提及，當利潤歸屬於納稅主體，其必須負起申報或繳納義務。稅務當局為對實際可課收益作出完整性徵收，當然不予利潤歸屬之納稅主體作出稅前扣除，至於事後之分攤“淨收益”或“利潤分享”僅屬於其雙方私下簽訂協議之問題(損益衡量以外而類似權益之分享)，基於上述稅務及會計等原則，故未能支持申駁所陳述之理由成立。…”

從上述轉錄的被訴行為內容，可以知道，稅務行政當局主要指出由司法上訴人經營的“D”(“D 夜總會”)的營運收益及損失，透過司法上訴人與“XXA(XXB)商業服務有限公司”簽訂的經營協議對後者作出分配，考慮“D”的整體業務是由司法上訴人負責，故認定“D”之盈利或損失應歸入司法上訴人之收益，作為司法上訴人可課稅收益之計算基礎，從而認為司法上訴人以“利潤分享”名義向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的款項需算入司法上訴人申報之所得補充稅應課稅收益。

根據附卷所載的編號：0362/DIFT/DAIJ/2016/RK 建議書，當中指出：

“…3. “E” 2013 年度為所得補充稅 B 組納稅人，於 2014 年度因過去三年平均可課稅利潤超過五十萬而被納入所得補充稅 A 組納稅人組別。“E” 兩年度的可課稅收益申報及評定如下(附件 3)：

年度	申報收益*	評定收益
2013	\$8,950,310	\$8,950,300
2014**	\$10,366,087	\$10,366,100

*包含“D”的營運收益分成。

**根據報告 0247/DIFT/DAIJ/2015/VI 的批示，納稅人因逾期申報收益而被送交所得補充稅評稅委員會評定該年度收益。

4.本處曾向“XXA”提出書面查詢(附件 4)，以了解“D”的實際營運及所得補充稅申報情況。按其回覆，“XXA”與“XXC”屬同一集團的關聯公司。旅遊局發出

的“D”營運牌照由“XXA”持有，而“E”透過與“XXC”簽訂協議，負責“D”的營運及行政管理。就上述的經營合作模式，“XXA”並沒有提供與“XXC”及“E”簽署的合同。

5.此外，按“XXC”回覆本處的書面查詢(附件 5)，“XXC”聲稱其與“E”分別為“D”的擁有人及經營者，並簽訂合作協議，同意將“D”的淨盈利以“XXC”佔 60%，“E”佔 40%作分攤，淨虧損則全數由“XXC” 100%承擔。(附件 5 第 2 點)。

6.第 1 點所述“XXC”分成 2013 及 2014 年度 D 之營運收益(附件 5 第 3 點)包括以下明細：

	<u>2013 年度</u>	<u>2014 年度</u>
按協議*分成“D” 60%之淨盈利(A)	\$7,725,177*	\$7,179,489
傢俬及設備儲備(B)	<u>\$3,000,000</u>	<u>\$3,000,000</u>
涉及“D”的總收益(A)+(B)	<u>\$10,725,177</u>	<u>\$10,179,489</u>

*經扣減 2012 年 12 月差額調整(\$47,052)。

7.總括第 4 至 6 點所述，“XXA”雖然於本局登記“D”為其名下商號，但擁有人為“XXC”，而實際營運由“E”負責。“E”與“XXC”自行制定協議，由雙方分攤“D”的盈利及由“XXC”負擔所有“D”的虧損，有關分攤安排可為“D”的業務在稅務上提供最大的益處。

8.以 2013 及 2014 年度為例，由於“E”於 2013 年度仍是所得補充稅 B 組納稅人，分攤“D”的利潤可使業務享有 A 組納稅人“XXC”的累積虧損扣減(2010 及 2011 年度尚可作扣除的虧損金額為\$23,999,277 及\$28,047,385)；且分攤收益可使同一業務的營運利潤享用兩個所得補充稅豁免額。

9.再者，有關收益/損失分配安排並不符合稅務上以總收益申報的原則，且有關分攤比率亦沒有實質及客觀的業務理據支持。事實上，“D”的營運及行政管理是由“E”負責，理應由“E”承擔“D”的所有收益及損失。

10.此外，根據報告(編號 0015/DIFT/DAIJ/2016, 附件 6)所載，納稅人“XXA”、“E”及“XXC”於 2011 及 2012 年度同樣以上述形式營運及申報收益，亦不獲本局認許。

11.由於“XXC”與“E”私下簽訂協議，安排將“D”的收益及損失作分配以申報所得補充稅收益，欠缺理據及違反以業務的整體收益計徵稅款的原則。因此，現建議：

11.1.不接受“XXC”與“E”對“D”收益及損失的分配安排，內部稽查中心

於評定 A 組納稅人“XXC” 2013 及 2014 年度可課稅收益時，不接受其分攤屬於“D”的業務淨盈利(見第 6 點，2013 年度為\$7,725,177；而 2014 年度為\$7,179,489)。

11.2.另基於商號“D”的整體業務是由營運商“E”負責的前提下，“D”的盈利或損失均應歸入“E”的收益，以計徵“E”的可課稅收益，故建議交由所得補充稅評稅委員會重新評定“E”於 2013 及 2014 年度的可課稅收益；

11.3.將此報告批示影印本存於“XXA” 2013 及 2014 年度卷宗，以便於評定上述年度的可課稅收益時作參考。…”

可見被訴行為實質採納上指建議書的結論，誠然，財政局局長因採納上指建議書的建議，從而決定由所得補充稅評稅委員會重新評定司法上訴人於 2013 及 2014 年度的可課稅收益，所得補充稅評稅委員會繼而依職權對司法上訴人於 2013 年度的可課稅收益重新評定為澳門幣 16,675,500.00 元。

附卷資料證實，針對上述依職權評定的 2013 年度可課稅收益，司法上訴人在提交之申駁中就其向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的款項提出以下解釋：

“…4)本公司於 2016 年 12 月 28 日由貴局發出之 M/5 所得補充稅-收益評定通知書(見附件 5)評定可課稅收益為澳門幣 16,675,500 元，與 2015 年 11 月 25 日發出之 M/5 所得補充稅-收益評定通知書之評定澳門幣 8,950,300 元相差澳門幣 7,725,200 元，正如前述，經向貴局職員查詢後，得知貴局對本公司帳目中支付予「XXB」之利潤分享存有疑慮。

5)本公司現就利潤分享一詞作出解釋，期望能解答貴局之疑慮。根據本公司與「XXB」的經營合同安排，本公司必須支付固定「基本費用」，另加「或有式費用」，以換取場地使用及營運。「或有式費用」乃依照雙方協定認可公式的淨收益按特定比率計算，且有淨收益時須額外支付，無淨收益時則豁免該「或有式費用」部份。由於本公司於 2013 年經計算之淨收益為正數，本公司申報之 Profit Share「利潤分享」實為該必須支付的「或有式費用」，乃營運成本之一部分。

6)作為比較參考，一般租賃合同也分為固定式、變動式、或有式及混合式。固定式租金為按照既定金額收取(不牽涉營業額)；變動式租金視乎既定定價對象(例如營業額按百分率計算，不牽涉利潤)；或有式租金則視乎既定定價對象(例如年度盈虧，對有盈利的收取，對無盈利的豁免)；混合式租金為收取上述其中兩項。

7)雖然會計科目名稱為利潤分享，但因「XXB」並非本公司之股東，按照商法典第一百九十五條規定，股東才有權享有分享盈餘之權利，「XXB」自然不能享受盈餘。故此筆費用所用名稱與實質性質不符，出現誤導。該名為利潤分享之「或有式費用」實際與混合式租金之或有租金支付模式相仿。

8)本公司之母公司E娛樂集團控股有限公司於2016年11月11日於香港交易所創業板上市(股份代號：****)，在申請上市過程中已經由專業外部核數師嚴格審核包括本公司帳目在內之過去會計記錄。而在母公司之集團合併報表中，上述必須支付之固定「基本費用」另加「或有式費用」乃歸類於「物業租金及相關開支」科目內，為營運成本之一部分。

9)本公司已就上述必須支付之營運費用向「XXB」查詢，該公司口頭證實已於2013年度記了帳及報了稅，並已繳納了稅款，由於所得補充稅申報書為該公司內部機密文件，因此上述之所得補充稅申報書及繳稅文件需要由「XXB」另行提供。

對於本公司在設定會計科目名稱而造成此次之誤解，還望貴局見諒，最後，本公司懇請貴局根據上述對利潤分享之解釋，以及考慮在同一筆金額不應對澳門納稅人作出雙重徵稅(接受收入方的收入申報而計稅，不接受支付方的費用申報而仍然計徵)之前提下，望主席閣下能重新評定本公司2013年度可課稅收益。…”

正如司法上訴人在起訴狀所指，其不認同依合同規定向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的指定百分比(按補充協議為60%)盈餘，具有等同“利潤分享”表述的性質，而應與“或有式費用”名稱支出之租金性質相近。

不過，被訴行為顯然未就司法上訴人提出的解釋作出任何分析，包括針對“XXA(XXB)商業服務有限公司”與司法上訴人(前經營者)就“D”簽訂的營運協議(見附卷第30頁至第58頁及其背頁)及相關涉及“利潤分享”條款提出任何說明(分別見附卷第30頁至第53頁及其背頁的原協議第3.1點，以及附卷第57頁至第58頁及其背頁的補充協議第2.1點至第2.3點);在未能證實“XXA(XXB)商業服務有限公司”屬司法上訴人股東或“D”合作經營者之情況下(見附卷第30頁至第53頁及其背頁的原協議第14.5點)，亦未提及如何認定司法上訴人以“利潤分享”名義向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的款項，屬兩公司為著所得補充稅申報之效力而作出的盈餘分配協定，而非為司法上訴人所指稱之“或有式費用”(租金性質的營運支出)，包括沒有提出如同在編號：0362/DIFT/DAIJ/2016/RK建議書所指，兩名納稅人對收益及損失作分攤在稅務方面屬有利之說明(見該建議書第7點及第8點)。

另一方面，被訴行為指出經重新評定加回調整之金額屬已扣除費用或成本之“淨收益”，與第 25/2005 號行政法規核准之《會計準則》包括之《一般財務報告準則》或《財務報告準則》所規定之收入定義即“…收入是指主體在正常經營活動中形成的、導致本期內權益增加的經濟利益的總流入…”不符。在此基礎上，經配合《所得補充稅規章》第 3 條之規定，被上訴實體如何判斷將司法上訴人以“利潤分享”名義向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的款項(“淨收益”)直接計算入司法上訴人之可課稅收益為正確？儘管被上訴實體同時指出不接納納稅主體對實際可課稅收益作出稅前扣除，卻不足以清晰交代司法上訴人向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的“淨收益”不具有營運支出的性質。

由此可見，被訴行為的說明理由顯然存在不充分之處，所引用的法律依據亦未能釐清上述疑問。

中級法院曾於 2012 年 11 月 22 日在編號：579/2012 卷宗之裁判中提出以下精闢見解：“...Como escrevemos já, nesta sede², a fundamentação, ao servir para enunciar as razões de facto e de direito que levaram o autor do acto a praticá-lo com certo conteúdo, encobre duas exigências de natureza diferente: a exigência de o órgão administrativo justificar a decisão, identificando a situação real ocorrida, subsumindo-a na previsão legal e tirando a respectiva consequência e uma outra exigência, nas decisões discricionárias, de motivar a decisão, ou seja, explicar a escolha da medida adoptada, de forma a compreender-se quais foram os interesses e os factores considerados na opção tomada.³

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 administrativa⁴ 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

² - Ac. do TSI, proc. n.º 86/2003, de 20 de Nov./03

³ -Esteves de Oliveira, Pedro Gonçalves e Pacheco Amorim, in CPA comentado, 2001, 591

⁴ Sobre o que se segue, vd. Diogo Leite de Campos, Fundamentação dos actos tributários: regras gerais, Revista do Instituto dos Advogados de S. Paulo, Ano II, 1986, n.-2, pág.48 e Direito Tributário, 1997, 209 e segs.

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 ser exteriorizados. A fundamentação expressa obriga a Administração a tomar consciência dos "motivos" do acto e a reflectir sobre eles⁵.

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,

⁵ - José Carlos Vieira de Andrade, O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos, Coimbra, 1991, p.13 e 73 segs.

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.⁶

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.⁷ E o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado.^{8...}

同一法院於 2012 年 10 月 11 日在編號：554/2012 卷宗之裁判中亦指出：“…被訴行為是可課稅收益的複評(不是初評)，故在說明理由方面需要更為詳盡，亦應就不採納司法上訴人所提交的證據說明理由。…”

綜上分析，由於證實被訴行為違反《行政程序法典》第 115 條第 2 款之規定，根據《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款及《行政程序法典》第 124 條之規定，本院決定撤銷被訴行為。

考慮已證實被訴行為存在欠缺說明理由之形式瑕疵，無需對司法上訴人提出關於被訴行為的實質依據屬違法的指控作出審理⁹。

綜上所述，本院裁定本司法上訴勝訴，撤銷被訴行為。

⁶ - Diogo Leite Campos, ob. cit., 215

⁷ - Ac. STA, proc. n.º 146/12, de 27/6/12 e proc. n.º 382/11

⁸ - Ac. STA de 11.12.2007, no recurso n.º 615/04

⁹ 終審法院於 2002 年 12 月 6 日在編號：14/2002 卷宗之裁判中指出：“…決定的形式上的說明理由不一定符合決定本身正當性方面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。…”

免除訴訟費用，因被上訴實體獲得主體豁免。

登錄本判決及作出適當通知。

*

Quid Juris?

Ora, a sentença deu razão à Recorrente particular (ora Recorrida) por entender que a deliberação atacada padece de vício de falta de fundamentação.

Será?

Vejamos de imediato.

O acto recorrido tem o seguinte teor:

Ano do Exercício 2013

Nº cadastro: 175983

Analisada a reclamação do referido contribuinte a Comissão de Revisão delibera o seguinte:

1. Este caso tem a ver com ajustamento do rendimento colectável (rendimento vindo da actividade do "D" no valor de \$7,725,177). **Mas de facto é um problema de lucro pertencente ao sujeito passivo ou que assumira a obrigação da declaração e pagamento. (Sublinhado nosso)**

2. Quanto ao rendimento das actividades do "D" além deste contribuinte, reclamante, também existem outros contribuintes ou seja do grupo A do imposto complementar de rendimentos XXA (XXB) Hotels Limited CF 82***** e XXC (CF 82*****)

3. Sobre o clube "D" Cadastro n.º 1***** é um estabelecimento da XX.

4. Entre XXC e E Limitada **houve um acordo para a distribuição dos rendimentos e perdas do Club "D" para declarar rendimentos do imposto complementar de rendimentos. (Sublinhado nosso)** Mas faltam-lhe fundamentos e viola princípio da tributação do rendimento total da actividade. Sendo assim a administração fiscal não aceita a distribuição dos rendimentos e perdas de "D" entre a XXC e E Limitada. Ao mesmo tempo quanto á avaliação do rendimento colectável do

XXC, contribuinte do grupo A do ICR a Administração Fiscal também não aceitou a partilha dos lucros líquidos da actividade do "D" (fazer um ajustamento ao mesmo tempo entre as duas partes é para evitar o problema da dupla tributação);

5. É E Limitada que se responsabiliza pela actividade total do Club "D" e por isso o lucro ou a perda do cúbic deve pertencer ao rendimento de E Limitada a fim de apurar o rendimento colectável de E Limitada e por isso apareceu a presente reclamação. (Sublinhado nosso)

6. A contribuinte reclamante é contribuinte do grupo B mas quando entregou declaração de rendimentos M/1 esta tem uma contabilidade organizada e por isso nos termos do regulamento administrativo n.º25/2005 se é uma empresa ou entidade que tem contabilidade organizada deve cumprir as exigências das normas de contabilidade e as normas de relato financeiro e normas sucintas de relato financeiro sobre contas de contabilidade e demonstrações financeiras. "...o rendimento ou proveito é feito na actividade normal do sujeito passivo o que determina a entrada total de interesses económicos que aumentam interesses e direitos na presente fase ..." a consideração da avaliação do rendimento total é um factor chave não pode só registar lucro líquido da actividade ou declarar (o que já foi referido no ponto 4.)

7. Quando a Administração Fiscal ajustou os montantes já considerou as despesas ou custos já expressou ou verificou o rendimento líquido ou partilha do lucro. Segundo o que referiu no ponto 1 o sujeito passivo a quem pertence o lucro deve assumir a obrigação da declaração ou pagamento. **A Administração Fiscal, para tributar completamente o rendimento colectável efectivo com certeza não permite uma redução antes do imposto ao sujeito passivo a quem o lucro pertence. Sobre a partilha do rendimento líquido ou partilha do lucro é o problema da celebração do acordo entre as duas partes (fora da medida de lucros e perdas e parece partilha do interesse) e por isso segundo os princípios aceites de tributação e contabilidade os fundamentos da reclamação são improcedentes. (Sublinhado nosso)**

Sendo assim a Comissão deliberou não aceitar o pedido da reclamação mantendo o rendimento colectável de 2013 no valor de \$16,675,500.00.

Segundo o artigo 47.º do RICR sobre ovalo, desta colecta \$927,024.00 acresce 0, 2 % como custo."

A Recorrente imputa à decisão falta de fundamentação nos seguintes termos:

“(…)

II - DA CORRECTA APLICAÇÃO POR PARTE DO TRIBUNAL A QUO - ARTIGO 115.º DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ("CPA")

O TRIBUNAL *AD QUO* APÓS ANÁLISE DE TODOS OS DOCUMENTOS E PEÇAS PROCESSUAIS, ONDE SE INCLUI O DOUTO PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO, **TAMBÉM ELE FAVORÁVEL À ORA RECORRIDA**, A FLS. 251 A 255, DATADO DE 12 DE JULHO DE 2019, ENTENDEU QUE A DELIBERAÇÃO DA Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos, ou seja, o acto administrativo, padecia do vício de falta de forma, tendo, assim, violado o n.º 2 do artigo 115.º do CPA, devendo ser revogado o acto administrativo, em conformidade.

Ao longo da dita sentença recorrida, consegue-se perceber o porquê do tribunal *a quo* ter acolhido a posição defendida pela ora Recorrida.

Senão vejamos,

O raciocínio do tribunal *a quo*, aponta como premissa, **a necessária classificação jurídica do contrato celebrado entre a Recorrida e a sociedade XXB Retail, bem como a natureza jurídica das prestações debitórias a cargo da ora Recorrida no citado contrato, e da relação entre a XXB Retail e ora Recorrida**, o que não sucedeu.

Entendendo, que, de forma a ter havido uma fundamentação suficiente **não basta fazer a Recorrida e a XXB Retail, para que se possa pura e simplesmente tributar a ora Recorrida em sede de Imposto Complementar de Rendimentos a título de lucro.**

Sendo exemplo disso excertos da dita sentença, que passamos a transcrever.

“不過，被訴行為顯然未就司法上訴人提出的解釋作出任何分析，包括針對“XXA(XXB)商業服務有限公司”與司法上訴人(前經營者)就“D”簽訂的營運協議(見附卷第 30 頁至 58 頁及其背頁)及相關涉及“利潤分享”條款提出任何說明(分別見附卷第 30 頁至 53 頁及其背頁的原協議 3.1 點，以及附卷第 57 至第 58 頁及其背頁的補充協議第 2.1 點至第 2.3 點)；在未能證實“XXA(XXB)商業服務有限公司”屬司法上訴人股東或“D”合作經營者之情況下(見附卷第 30 頁至 53 頁及其背頁的原協議第 14.5 點)，亦未提及如何認定司法上訴人以“利潤分享”名義向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的款項，屬兩公司為著所得補充稅申報之效力而作出的盈餘分配協定，而非為司法上訴人所指稱之“或有式費用”(租金性質的營運支出)，包括沒有提出如同在編號：0362/DIFT/DAIJ/2016/RK 建議書所指，兩名納稅人對收益及損失作分攤在稅務方面

屬有利之說明(見該建議書第 7 點及第 8 點)。”

E,

“另一方面，被訴行為指出經重新評定加回調整之金額屬已扣除費用或成本之“淨收益”，與第 25/2005 號行政法規核准之《會計準則》包括之《一般財務報告準則》或《財務報告準則》所規定之收入定義即“...收入是指主體在正常經營活動中形成的、導致本期內權益增加的經濟利益的總流入...”不符。在此基礎上，經《所得補充稅規章》第 3 條之規定，被上訴實如何判斷將司法上訴人以“利潤分享”名義向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的款項(“淨收益”)直接計算入司法上訴人之可課稅收益為正確？儘管被上訴實體同時指出不接納納稅主體對實際可課稅收益作出稅前扣除，卻不足以清晰交代司法上訴人向“XXA(XXB)商業服務有限公司”支付的“淨收益”不具有營運支出的性質”

Relembramos que, o contrato celebrado entre a Recorrida e a XXB Retail é um contrato misto, de locação e exploração de um espaço de diversão nocturna.

Espaço esse que foi cedido temporariamente à Recorrida e, pelo qual, é devida uma contrapartida fixa pela locação das instalações e, uma contrapartida variável pela exploração temporária das mesmas, o que nos permite classificá-lo como um contrato misto de locação e de exploração de espaço de diversão nocturna.

A prestação variável paga pela Recorrida como remuneração da exploração do espaço está quantificada, 60% do volume de negócio (receita líquida) e tem uma base temporal definida contratualmente, é aferida mensalmente, sendo devida em cada mês de exploração, tal como a renda fixa.

A certo ponto das alegações de recurso da entidade Recorrente é mencionado, que, *“De facto, 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.”*

Entendemos, assim como, a douta sentença recorrida, que tem que estar patente na decisão, um discurso lógico-formal, mais ainda, que sejam claramente enunciadas as razões de facto e de direito que levaram aquele órgão administrativo a praticar o acto daquela forma e não de outra.

Contudo, é aqui que claudica e claudicou a deliberação da Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos, conforme se alcança através da douta sentença recorrida. (sublinhado e negrito nosso)

Também o parecer do Ministério Público se pronunciou a este respeito dizendo o seguinte:“那麼，既然被訴實體從來沒有質疑過司法上訴人已將相關款項支付“XXC”的事實，司法

上訴人以扣除相關款項後得出的其實際所得的盈餘向財政局作出申報又如何違反經濟利益的總流入的定義呢?即使被訴實體作出所謂避免雙重徵稅的措施,但倘若強行將相關款項加回司法上訴人申報的盈餘金額來計算所得補充稅,豈非要求司法上訴人支付比按照實際盈餘算而得出的金額更多的稅款?被訴行為在第7點示不接受所謂稅前的做法,但同時又表示至於事後之分攤“淨收益”或“利潤分享”僅屬於其雙方簽訂協議之問題(損益衡量以外而類似權益之分享),意思似乎是接受在徵稅法上訴人可以將部分稅後盈餘分給“XXC”的做法,但如此一來,相後盈餘又會變成“XXC”新的盈利,是否意味著“XXC”又需要將盈餘分攤向財政局申報以支付所得補充稅?

誠然,被訴行為對上述事宜皆沒有作出清楚分析及說明”

Ou seja, no entender do Ministério Público não está em causa a discordância dos motivos que levaram o contribuinte a recorrer da decisão, **mas sim, o facto que a Administração está adstrita a fundamentar os actos administrativos enumerando os factos e os fundamentos de direito.**

Sendo que, a deliberação, ou seja, o acto administrativo que estava em crise, limitou-se a invocar formalmente o Regulamento Administrativo nº 25/2005 e as Normas Sucintas de Relato Financeiro para decidir pela fixação do rendimento colectável da Recorrida no valor de **MOP\$16,675,500.00**, e, quando foi alvo de análise pelo tribunal a *a quo*, perante os argumentos esgrimidos por ambas as partes, o desfecho foi completamente diferente do antecipado pela entidade Recorrente!

A título de parênteses, a **distinção técnico-fiscal entre *rédito e custo*, no âmbito de um contrato de locação e exploração de um estabelecimento comercial, dá-se através do clausulado do contrato que, em termos substantivos detecta a natureza das prestações que as partes quiseram fixar, no âmbito da liberdade contratual, e *in casu*, que a Recorrida estava adstrita a pagar à XXB Retail, e esta a receber como *rédito* - o montante da renda operacional/custo variável - sendo que em termos adjectivos a Recorrida está sujeita às regras de escrituração contabilística constantes das Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) vigentes na RAEM, que classificam as rendas da locação operacional como custo operacional, que pode ser fixo ou variável, e como tal deve ser descrito na contabilidade da empresa.**

Tendo este aspecto sido clarificado ao longo do processo administrativo, tanto em sede de reclamação graciosa, como de recurso contencioso.

(...).”

Ora, pergunta-se, a decisão acima transcrita, tomada pela Entidade Recorrida, contém razões de facto e de direito claras? Suficientes? Perceptíveis?

Entremos assim na 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

Nestes termos, a fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

A fundamentação formal distingue-se da fundamentação material. À

fundamentação formal interessa a enunciação dos motivos que determinaram o autor a proferir a decisão com um concreto conteúdo; à fundamentação material interessa a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a actuação administrativa no caso concreto.

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*».

Nesta matéria, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a defender a relatividade do conceito da fundamentação da decisão administrativa, destacando que o que releva é que, perante o acto, um destinatário médio fique inteirado da motivação da decisão, das razões que levaram a Administração a decidir da forma como decidiu e não doutra.

Uma coisa é o acto estar devidamente fundamentado, outra é a de saber se o conteúdo da fundamentação está ou não em conformidade com o conteúdo do regime legal material que disciplina a matéria em causa. Nesta hipótese, estaremos perante uma situação da aplicação eventualmente errónea do direito.

Pelo que, não pode assacar à sentença a falta de fundamentação, por a decisão estar bem motivada, já será uma outra questão se ela está conforme ou não com a lei material aplicável, nomeadamente a correcta aplicação do artigo 3º (Rendimento global) do RICR, que dispõe:

1. O rendimento global das pessoas singulares é a soma dos rendimentos a seguir mencionados, deduzida dos competentes encargos:

a) Rendimentos da actividade comercial ou industrial;

b) * (Revogado - Consulte: Lei n.º 12/2003)

2. O rendimento global das pessoas colectivas é o lucro líquido anual derivado do exercício de actividade comercial ou industrial e calculado nos termos deste regulamento.

3. Tratando-se de sociedades comerciais e civis sob forma comercial, abater-se-á ao rendimento global, a importância dos lucros repartidos pelos sócios ou dos dividendos distribuídos aos accionistas relativamente ao ano a que o imposto respeitar.

4. Exceptuam-se do rendimento global referido nos n.os 1 e 2 deste artigo, os rendimentos de prédios urbanos.

É de ver que a questão essencial consiste em saber se a situação do caso em análise se caíxa ou não no abatimento de “lucro” falado no artigo 3º acima citado. Na óptica da Entidade Recorrida/ora Recorrente não há nada para abater, nos termos da deliberação acima transcrita, por não se encontrarem reunidos os pressupostos necessários, leitura esta que é correcta? Já é uma questão da aplicação da lei, e não tanto a da fundamentação.

Aliás, o Digno. Magistrado do MP junto deste TSI emitiu o seguinte douto parecer neste ponto:

“(…) Como a alegação de recurso evidencia, a entidade contenciosamente recorrida e ora recorrente jurisdiccional externou suficientemente as razões da sua decisão, em termos de permitir a um destinatário médio apreender os motivos que a levaram a decidir daquela forma e não doutra. Na verdade, a deliberação impugnada equaciona e decide as questões essenciais que estavam em causa na reclamação que lhe foi dirigida - que tinham a

ver, em suma, com o cômputo do rendimento tributável por via da inclusão, ou não, do valor pago a "XXA (XXB) Retail Service, Lda" a título de "profit sharing" -, e reporta-as ao quadro normativo da fixação do rendimento colectável em sede de imposto complementar de rendimentos, assim evidenciando as razões de facto e de direito da deliberação adoptada, através da qual é mantido o rendimento colectável fixado pela autoridade tributária para o exercício de 2013. Tanto basta, cremos, para que o acto se tenha por fundamentado à luz dos artigos 114.º e 115.º do Código do Procedimento Administrativo. Com efeito, a fundamentação dos actos administrativos basta-se sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, sendo-lhe alheia qualquer exigência de que esses fundamentos se mostrem exactos e correctos no plano substantivo, pois não está em causa apurar o mérito dos fundamentos.

Elucidativo de que o exigível dever de fundamentação foi cumprido é o teor da petição de recurso, da qual resulta claro que a recorrente contenciosa compreendeu a motivação da decisão, ou seja, a razão que levou a Comissão a decidir da forma como decidiu e não da forma propugnada pela recorrente contenciosa.

Procede, por isso, o fundamento do recurso, pelo que o nosso parecer vai no sentido da revogação da douda sentença recorrida, julgando-se inverificado o vício de falta de fundamentação de que a sentença conheceu, e devolvendo-se os autos para julgamento dos restantes vícios ainda não conhecidos."

Pelo expendido, procede assim o recurso, revogando-se a sentença recorrida e mandando-se baixar os autos ao TA para conhecer dos demais vícios invocados em tempo pela Recorrente particular.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V – DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do Tribunal de 2^a Instância **acordam em conceder provimento ao recurso,** revogando-se a sentença recorrida e mandando-se baixar os autos ao TA para conhecer dos demais vícios se para tal não existir obstáculo legal.

*

Sem custas nesta instância.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 11 de Junho de 2020.

(Relator)

Fong Man Chong

M^ºP^º

Joaquim Teixeira de Sousa

(Primeiro Juiz-Adjunto)

Ho Wai Neng

(Segundo Juiz-Adjunto)

Tong Hio Fong