

Processo n.º 963/2025

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data : 16 de Abril de 2026

Assuntos:

- Imposto complementar e isenção fiscal

SUMÁRIO:

I - O quadro factual assente demonstra que a Recorrente é uma pessoa colectiva (sociedade comercial) que, no exercício correspondente ao ano de 2019, auferiu na RAEM rendimentos provenientes de uma actividade comercial que aqui desenvolveu, pelo que, nos termos do artigo 2.º e do artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do RICR, estão preenchidos aqueles pressupostos legais positivos de incidência tributária em sede de imposto complementar, já que assim a Recorrente apresentou também em devido tempo a sua declaração de rendimentos para efeitos de imposto complementar modelo M/1).

II - Verificando-se os pressupostos de incidência subjectiva e objectiva do imposto complementar e não havendo norma legal que imponha ou permita a isenção da tributação, está a Administração Fiscal, por força do princípio da legalidade administrativa consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do Código do

Procedimento Administrativo, obrigada a fixar a matéria colectável com vista à subsequente liquidação do imposto devido nos termos em que o fez.

III - As isenções fiscais, que representam despesa fiscal, estão sujeitas ao princípio da legalidade e portanto, a Administração só pode isentar um contribuinte do pagamento de imposto quando, em relação a ele se verificarem, os pressupostos legais para conceder tal isenção, nomeadamente com base em lei habilitante para poder isentar os contribuintes de impostos ou de taxas, sob pena de violar o princípio da legalidade fiscal.

IV – A Recorrente não se enquadre em qualquer previsão normativa que consagre uma isenção fiscal, nomeadamente, a Recorrente não se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 28.º da Lei n.º 16/2001 (aí se preceitua: “quando motivo de interesse público o justifique, o Chefe do Executivo pode isentar, temporária e excepcionalmente, total ou parcialmente, as concessionárias do pagamento do imposto complementar de rendimentos”) pois que esta apenas abrange as concessionárias da exploração de jogo de fortuna ou azar, qualidade que a Recorrente manifestamente não detém, nem se enquadra em qualquer das alíneas elencadas no artigo 9.º do RICR, nomeadamente na da alínea e) do seu n.º 1, caindo por baixo assim os argumentos tecidos pela Recorrente, o que determina a improcedência do recurso jurisdicional por ela interposto.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 963/2025

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 16 de Abril de 2026

Recorrente : A (A 有限公司)

Recorrida : **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)**

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

A (A 有限公司), não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, datada de 29/07/2025, veio, em 10/09/2025, recorrer jurisdicionalmente para este TSI com os fundamentos constantes de fls. 191 a 194, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Motivou-se na douda sentença recorrida que "*o acto recorrido encontra-se fundamentado uma vez que permita ao seu destinatário normal colocado na posição da Recorrente conhecer das razões de facto e de direito: por um lado, o valor do rendimento fixado em MOP187,237,025.00 corresponde àquele que ela tinha declarado como somatório de todos os 15 itens enumerados na sua declaração, conforme já demonstrado no acto de fixação de primeiro grau, e por outro, o rendimento auferido nesse montante é tributável em conformidade com o previsto nas*

normas legais de incidência, designadamente, os artigos 2º, 4º, 9º, 19º e 19º [sic] do RICR."

2. A notificação de fixação do rendimento à Recorrente continha a fórmula: "A fixação de rendimento foi efectuada após análise à declaração de rendimentos do contribuinte, sem prejuízo de correcções posteriores."

3. Após reclamação, no parágrafo 3. da deliberação recorrida, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar motivou que: "3. A Administração Fiscal deliberou fixar o rendimento colectável de acordo com a informação fornecida pelo auditor na declaração de rendimentos do ano em curso. No entanto, o montante do "rendimento líquido da cooperação empresarial no sector do jogo" na conta contabilística era de MOP166,765,744.00 patacas o qual foi recusado para ser alterado e ajustado pelas autoridades fiscais, levando assim à reclamação do contribuinte.[...]"

4. A deliberação no parágrafo 3 acima citado refere-se ao "rendimento colectável" ou "可課稅收益" .

5. A declaração de rendimentos entregue pela Recorrente tem várias dezenas de páginas, incluindo o modelo M/1, respectivos anexos A e B, modelo M/3, modelo M/3ª, modelo M/4, Balancetes, Relatório Técnico, e documentos complementares.

6. É possível que a Recorrida se refira aos valores inscritos no quadro 11. do modelo M/1 da declaração de rendimentos do contribuinte.

7. Mas não se consegue perceber o que quer dizer a fórmula: "foi recusado para ser alterado e ajustado pelas autoridades fiscais".

8. A fundamentação do acto recorrido é contraditória, pois apenas contém fórmulas vagas, genéricas e contraditórias.

9. Por um lado, a Recorrida entende que apenas o Chefe do Executivo pode conceder a isenção do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos,

10. Por outro lado, entende que se trata de um acto vinculado,

11. Por um lado, é a Recorrida quem tem a competência legal da fixação dos rendimentos,

12. por outro é a DICJ quem decide quem está ou não isento.

13. Além disso, a Recorrida ainda alega ter alterado o seu critério, mas não apresenta qualquer documento dessa data que comprove que existiu essa alteração de entendimento, nem quais os seus fundamentos, razões ou motivações.

14. Nos termos do disposto no artigo 115º/2 do CPA: "Equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto."

15. Não é possível da leitura da fundamentação perceber qual o percurso lógico, nem procedimental, que levou à conclusão de que no caso da Recorrida não há margem para analisar a situação no plano dos princípios básicos orientadores da actividade administrativa, nomeadamente, os da igualdade, da justiça, imparcialidade e proporcionalidade.

16. Todos os elementos constantes do PA, bem como os documentos juntos aos autos revelam que as sociedades concorrentes no mercado da Recorrente têm uma isenção fiscal concedida pela Direcção dos Serviços de Finanças.

17. Esta questão foi levantada por diversas vezes pela Recorrente, quer em acções de intimação para prestação de informações e passagem de certidão, quer em sede de recursos contenciosos e, até hoje, não logrou a Recorrente obter uma resposta concreta das razões que levaram a DSF, desde 2006, a conceder aquele benefício a outras sociedades.

18. Perante este contexto histórico, é patente que a fundamentação do acto recorrido é insuficiente.

19. A adopção de fundamentos obscuros, contraditórios ou insuficientes que não esclareçam concretamente a motivação do acto equivale à falta de fundamentação.

20. O acto é anulável por vício de forma por falta de fundamentação.

21. O acto em crise padece do vício de violação de lei, por violação dos princípios da justiça e igualdade tributária e da imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e das normas dos artigos 2º, 3º, 19º da Lei no. 21/78/M e artigo 27º da Lei 16/2001,

Nestes termos e com o douto suprimento de v. Exas. deverá o presente recurso ser julgado procedente e, por via dele, ser revogada a sentença recorrida, sendo proferida em sua substituição outra que anule o acto administrativo recorrido, assim se fazendo justiça!

*

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), Recorrida, ofereceu a resposta constante de fls. 196 a 205, tendo alegado o seguinte:

1. Da violação do dever de fundamentação

Segundo a recorrente, a sentença recorrida encontra-se viciada por não ter apreciado devidamente a falta de fundamentação que a recorrente atribui ao acto recorrido.

Não colhe o argumento da recorrente da violação do dever de fundamentação.

O acto administrativo recorrido encontra-se devidamente fundamentado conforme deliberação constante no processo instrutor, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito da tributação dos rendimentos da recorrente, 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 ...*".

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. Ora, a 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 das actividades em sede de imposto de complementar de rendimentos.

Constituindo a falta ou insuficiência de fundamentação um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, como consideram unanimemente a doutrina e a jurisprudência, sem conceder, sempre se dirá 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.

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 (vide STA 26.06.91, proferido no recurso n.º 10457, de 18.05.94, proferido no recurso n.º 17940, de 4.06.97, proferido no recurso n.º 21228, de 11.06.97, proferido no recurso n.º 16376).

Isto porque, ao ler-se a deliberação da CRICR, verifica-se que a mesma menciona as razões de facto e as razões de direito (artigo 41.º do RICR) que levaram a Administração a proceder à fixação do rendimento colectável.

O direito à fundamentação - e o correspondente dever de fundamentação - dos actos administrativos encontra-se previsto no artigo 114.º do CPA, estabelecendo o artigo 115.º do mesmo diploma o modo de fundamentar os actos enumerados naquele primeiro artigo.

Como bem ensina o Prof. Vieira de Andrade¹ "*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.*"

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 noutro, não se podendo abstrair da situação específica daquele e da sua possibilidade, face às circunstâncias pessoais concretas, de se aperceber ou de apreender as referidas razões mormente quando intervém no procedimento administrativo impulsionando o itinerário cognoscitivo da autoridade decidente.*"

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."*²

Neste sentido,³ "*O acto administrativo considera-se fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bonus pater*

¹ In "O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos", págs. 145 a 147.

² "Código do Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado, de Lino José Baptista Rodrigues Ribeiro e José Cândido de Pinho", anotação do art. 106.º, pág. 619 a 621 citado no Acórdão do TSI de 12.03.15, Proc. n.º 586/2013

³ Conforme dispõem os Acórdãos do TSI, de 04.02.16, Proc. n.º 316/2015, de 15.10.15, Proc. n.º 75/2014

familiae de que fala o n.º 2 do artº 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 terminação do acto." (sublinhado nosso).

O destinatário médio consegue, certamente, compreender o raciocínio seguido pelo órgão recorrido - embora possa não concordar com ele. A própria recorrente reconhece nas suas alegações de recurso que "com algum esforço" é possível compreender a fundamentação. (pág. 2 e 3)

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.

Do circunstancialismo assente, a Administração Tributária esclareceu o contribuinte do itinerário cognoscitivo e valorativo, permitindo-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a tributação.

É inteligível a *ratio decidendi* da Administração Tributária.

De qualquer modo o que aqui cabe ser questionado é a sentença recorrida, a qual apreciou a legalidade do acto de fixação do rendimento colectável com base na

fundamentação supra citada, que constam pois da motivação do acto, ao contrário do que afirma a recorrente.

2. Da violação dos princípios da justiça e igualdade tributária e da imparcialidade, da proporcionalidade e das normas dos artigos 2.º, 3.º, 19.º da Lei n.º 21/78/M e artigo 27.º da Lei n.º 16/2001.

Segundo a recorrente, o acto em crise padece de vício de violação de lei, desconsiderando o tratamento discriminatório da recorrente em relação aos seus concorrentes comerciais, violando por isso os princípios da justiça e igualdade tributária e da imparcialidade, da proporcionalidade.

Alega um tratamento discriminatório por não ter um regime fiscal idêntico ao das suas concorrentes, em idênticas posições contratuais de associação em participação com a B, pelo que deveria beneficiar da isenção fiscal que a Administração Fiscal já tinha concedido a favor das outras que se encontram em situação idêntica.

Ora a recorrente poderia ter impugnado os pressupostos legais do acto, dizendo que aquele pressuposto de incidência não se verificou no caso, ou demonstrar, não obstante a verificação do pressuposto, ser beneficiária da isenção fiscal legalmente concedida.

Mas a verdade é que continua a não invocar a seu favor nenhuma norma fiscal respeitante à previsão da isenção fiscal. Como diz e bem a sentença recorrida "cabe necessariamente à recorrente que alegou a existência de algum benefício fiscal, demonstrar a base legal do mesmo, sustentando que se encontrem preenchidos os respectivos pressupostos legais, o que, evidentemente, nunca logrou ser feito no caso dos autos."

O regime da Lei nº 16/2001 prevê expressamente duas situações em que é possível o enquadramento de isenção fiscal relativo ao Imposto Complementar de Rendimentos: o artigo 28º, que se refere às concessionárias, e o artigo 29º, que se refere aos promotores de jogo.

Sempre defendeu a recorrente que os seus rendimentos não se enquadram em nenhuma das situações uma vez que os rendimentos não são seus nem podiam ser porque decorrem directamente do exercício da actividade concessionada: são rendimentos da B que por eles deve o devido imposto mas que do respectivo pagamento fica isenta, por actos sucessivos decorrentes do nº 2 do artigo 28º da Lei nº 16/2001. Ou seja, só a B pode ser titular das obrigações tributárias resultantes da actividade concessionada e, em consequência, a recorrente percebe daquela, já depois de tributados tais rendimentos da B, uma prestação mensal constituída por percentagens diversas dos rendimentos gerados na zona afecta ao mercado de massas do casino, do rendimento gerado nas salas VIP e, finalmente, do rendimento gerado nas *slot machines*.

E, segundo a recorrente, paga à B tal prestação mensal porque a recorrente celebrou com a B um contrato de associação de participação, nos termos em que este tipo de contratos vem previsto no artigo 551º do Código Comercial.

O que resulta do contrato é uma prestação mensal de montante variável relativamente aos diversos rendimentos gerados; ainda que esse rendimento seja líquido de impostos tal noção não é compatível com a noção de partilha de lucros para que remetem as mencionadas disposições do Código Comercial, uma vez que, para além dos encargos fiscais, os lucros hão-de ser determinados pela dedução de inúmeras outras despesas, mas é compatível com a natureza do contrato de prestação de serviços e de ocupação e de uso de espaço que os contratantes efectivamente celebraram, até porque, naturalmente, os serviços prestados variam em função dos números de clientes do Casino pelo que a definição da contraprestação em função dos rendimentos obtidos faz todo o sentido.

Estão expressas no documento contratual que foi submetido, as características de um contrato de prestação de serviços e de ocupação e uso de espaço e não se vislumbra no mesmo documento quaisquer das características ou referências

do contrato de associação em participação.

Além disso, permanece intacto e independentemente da natureza do contrato, o facto de este ter sido submetido pela B - por si e, implicitamente, em nome da recorrente posto que é sua co-contratante - à apreciação prévia da DICJ, sem que tenha daí resultado acto favorável de sancionamento ao que foi explicitamente requerido, ao contrário de outros contratos semelhantes celebrados com outras "associadas" e cuja autorização deu origem à tão almejada isenção ao abrigo do disposto na Lei nº 16/2001.

Como bem sabe a recorrente, a B - bem como outras operadoras - celebrou diversos contratos com empresas prestadoras de serviços e outras, contratos esses que são algo semelhantes ao contrato em que a ora recorrente baseia a sua pretensão. Só que desses vários contratos, uns foram aprovados e autorizados pela tutela enquanto outros não tiveram a mesma sorte, como foi o caso da recorrente.

A diferença destes resultados depende da avaliação que a DICJ, no exercício das suas competências exclusivas, faz das circunstâncias materiais que rodeiam cada caso, sendo que a Administração Fiscal apenas faz reflectir, como consequência, a decisão da DICJ na fixação ou revisão da matéria colectável desses contribuintes. O acto de fixação da matéria colectável e a sua posterior revisão, quando esta exista, é, nestes casos, um acto vinculado da Administração Fiscal ao acto que lhe é prévio, no âmbito da DICJ, que autoriza ou não o contrato celebrado.

Poderá a recorrente argumentar - junto da DICJ - que o contrato que celebrou é idêntico a outros contratos celebrados até com a mesma concessionária (B) e, portanto, que é merecedor da mesma aprovação que aos outros instrumentos contratuais foi conferida: mas essa é uma questão da competência da DICJ a que a DSF ou, especificamente, a CRIC não pode obviar.

Pelo que voltamos à questão inicial: se aquela argumentação é legítima relativamente a contratos prévia e devidamente aprovados então, necessariamente,

carecendo o contrato da recorrente daquela autorização, não lhe pode ser aplicado, como pretende, o mesmo tratamento fiscal.

Como é sabido, o Princípio da Igualdade (e os aqui consequentes Princípios da Justiça e da Imparcialidade) pressupõe que a situações iguais seja dado tratamento igual; mas também exige que a situações diferentes seja dado tratamento diferente.

Foi, pois, pela aplicação do Princípio da Igualdade que a Administração Fiscal tratou de maneira diferente a recorrente relativamente aos outros "concorrentes comerciais" já que esta obteve aquilo que a recorrente falhou em conseguir: a aprovação da tutela para o seu contrato, não existindo pois, ao contrário do que afirma a recorrente, qualquer ofensa com a decisão recorrida dos princípios supra referidos.

Na verdade, quer no processo tributário, quer agora em sede de recurso, a pretensão da recorrente baseia-se, como já se disse, não em qualquer norma que pudesse invocar para que lhe fosse reconhecida a isenção dos seus rendimentos mas apenas na isenção que foi concedida aos rendimentos da sua co-contratante, a B, sustentando a sua pretensão no relatório dos auditores mas escusando-se a invocar qualquer das normas de isenção da Lei nº 16/2001 para corroborar a fundamentação contabilística daqueles.

Ora, aqui chegados, facilmente se conclui, como na sentença recorrida, que não cabendo os rendimentos da recorrente na norma que os isente, estão os mesmos sujeitos a tributação pela ausência de qualquer excepção, devendo ser tributado como um contribuinte normal em sede de imposto complementar de rendimentos, de acordo com as normas legais previstas no RICR, sendo "incontroverso que a Recorrente, enquanto sociedade comercial, é sujeito passivo vinculado à realização da prestação tributária, em virtude da verificação do facto tributário previsto na norma de incidência - todos os rendimentos que ela auferiu no exercício de 2019 provinham da actividade comercial desenvolvida na RAEM."

Termos em que se requer a V. Exa. que o presente recurso seja julgado

improcedente por não padecer dos vícios alegados sendo, em consequência, mantida a sentença recorrida, com as devidas consequências legais.

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o douto parecer constante de fls. 223 a 226 dos autos, pugnando pelo improvimento do presente recurso jurisdicional.

* * *

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 exceções 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:

- A Recorrente **A (A 有限公司)** é uma sociedade comercial constituída na RAEM que se dedica à exploração do “Hotel C” (conforme consta de fls. 79 a 86 dos autos).

- Em 31/7/2020, a ora Recorrente **A (A 有限公司)** apresentou a declaração de rendimentos do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo “A” , modelo M/1, para efeitos de fixação do imposto complementar de rendimentos referente ao exercício de 2019 (conforme consta de fls. 100 a 105 do P.A.).

- Nessa declaração, a Recorrente consignou que teve lucro tributável no montante de MOP 20,561,291.00, o que resultou da dedução do valor de MOP 166,765,744.00 com “rendimento líquido proveniente da actividade de jogo” , daquele valor declarado sobre o resultado do período de 2019 de MOP 187,327,035.00 (idem).

- Em 29/8/2024, o Director dos Serviços de Finanças, corrigindo o valor declarado pela Recorrente, fixou o rendimento colectável no valor de MOP 187,327,035.00, e em 11/9/2024, liquidou o imposto com base no rendimento fiado no valor de MOP 22,107,245.00 (conforme consta de fls. 47 do P.A.).

- E seguidamente, no mesmo dia emitiu a Notificação de Fixação de Rendimento (conforme consta de fls. 48 do P.A.).

- A Recorrente, em 17/10/2024, reclamou desse acto de fixação para a Entidade recorrida, reclamação esta não mereceu provimento com a decisão tomada de 24/10/2024, cujo teor se transcreve:

“ 決議

納稅人名稱 : A
納稅人編號 : 81XXXX25
營業年度 : 2019
檔案編號 : 5XX36 及其他

經分析上述納稅人之申駁, 以及複評委員會有如下考慮:

1. 根據《所得補充稅規章》(以下簡稱 RICR) 第二條的規定, 所得補充稅係以自然人或法人, 不論其居所或住所在何處, 在本地區所取得由第三條所規定的總收益為課徵對象。

2. 法人實體的總收益係指按照本規章規定而計算工商業活動全年經營所得的純利。
3. 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“博彩業務合作收益淨額”一項會計賬目，金額為澳門元 166,765,744.00，因稅務當局不允許更改調整，致使納稅人提出申駁。
 4. 根據《所得補充稅規章》第九條的規定，稅務當局並未有不符合任何法定豁免標準（免稅規定）而執行有關規定。
 5. 由於納稅人並非娛樂場幸運博彩經營法律制度下之承批公司，因此申駁者並不適用九月二十四日第 16/2001 號法律第二十八條第二款之規定。
 6. 該法律規定只有承批公司才可在特殊情況下，免除繳納所得補充稅，即立法者賦予行政長官權力為此目的而酌情決定。
 7. 因此，將申駁者的情況與其餘納稅人的情況進行比較時，雖然其與澳博簽訂合同而獲得授權提供服務，面對不同的情況應一視同仁，稅務當局亦未有違反平等原則。
 8. 關於可能違反正義、公正或比例性等原則的問題，只能在行政當局行使自由裁量權時才會發生。而本個案法律未賦予稅務當局對所得補充稅在核定或豁免時的自由裁量權，故不存在違反行政行為的有關原則。
 9. 並不存在所謂的稅收負擔重疊，即澳博與申駁者的收入或可課稅收益為相同。澳博作為娛樂場幸運博彩經營法律制度下之承批公司，只需以其博彩經營的總收入繳納博彩稅，而申駁者與澳博合作從所進行的交易中獲得收入，即作為向其提供服務而獲得對價，故申駁者亦必須被視為所得補充稅的納稅人。
 10. 無論如何，僅澳博 (B) 才可享有豁免所得補充稅的資格。需重申，法律並未賦予稅務當局對所得補充稅在核定或豁免時的自由裁量權。
 11. 核定該公司所得補充稅時，從納稅主、客體歸屬方面其為正常納稅人，其並未適格於可允許被排除在整體稅收之外—請參閱 RICR 第 2、4、9、10 及第 19 條規定，稅務當局在行使職權時為遵守合法性原則，可結合行政程序法典 (CPA) 第 3 條的規定。該原則適用於 A 的法律後果，從稅務角度來看，這些法律後果對發生的事實前提受 RICR 規範而進行約束。
 12. 在審查申駁者與 B 簽署的合同時，考慮的重點不在於其合同的名義，更重要的為其法律性質，合同本身有雙方協議的條款使約定提供服務，如賭場經營的服務以及空間的佔用和使用等。然而，納稅人所從事的業務，並非為適格的實體，使稅務當局確定其為專營或可享有特定的待遇。
 13. 因此，如果不符合給予豁免的標準，該等收入需繳納補充稅及遵守既定的納稅

義務。

因此，本委員會議決**不接受**本申駁請求，**維持 2019** 年度之可課稅收益為澳門元 187,327,035.00 元。

根據《所得補充稅規章》第四十七條，本委員會亦決議對稅款澳門元 20,011,889.00 元，訂定百分之零點零零七五作為稅額之提增。” (conforme consta de fls. 38 e v do P.A.).

- Em 10/1/2025, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso fiscal.

* * *

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

Recorrente **A (A 有限公司)**, melhor id. nos autos,

interpôs o presente recurso contencioso fiscal contra

Entidade recorrida **COMISSÃO DE REVISÃO DO IMPOSTO**

COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS DA DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE FINANÇAS que pela sua deliberação tomada em 24/10/2024, manteve a matéria colectável do exercício de 2019 em MOP 187,327,035.00 com um agravamento, a título de custos, em 0.0075%.

Alegou a Recorrente, com os fundamentos a fls. 2 a 22 dos autos, em síntese:

- a falta de fundamentação do acto recorrido e a omissão da pronúncia,
- a violação de lei por violação dos princípios da justiça, da igualdade tributária, da imparcialidade, da proporcionalidade e das normas constantes do n.º 2 do artigo 28.º da Lei n.º 16/2001.

Concluiu, pedindo a anulação do acto recorrido.

*

A Entidade recorrida contestou, com os fundamentos a fls. 133 a 149 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso.

*

Nenhuma das partes apresentou alegações facultativas.

*

No parecer final, o digno Magistrado do M.ºP.º emitiu o parecer com fundamentos a fls. 173 a 174v dos autos, no sentido de improcedência do recurso contencioso, cujo teor se transcreve no seguinte:

" 1 案情簡介

本案中, 司法上訴人 **A 有限公司** 針對被訴實體 **財政局所得補充稅複評委員會** 不接受其申駁的決議提起司法上訴。

2 上訴理據

司法上訴人主張被訴行為 (1) 欠缺理由說明; (2) 違反法律; (3) 違反平等原則, 作為其上訴理據。

2.1 說明理由不足

《行政程序法典》第114條第1款 b 項規定被訴行為應說明理由; 而第115條進一步解釋, 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, 並提醒如採納含糊、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。可見, 法律不要求以鉅細無遺的方式說明理由, 而只要達至一名普通人代入行為接收對象角度, 以其個人背景、文化、知識來看, 能夠明白促使行政當局作出決定的原因, 即已足夠。

司法上訴人乃基於 (1) 被訴行為未能闡述以何種方式和計算得出可課稅收益數額 (見起訴狀第41-56點, 結論 A-C); (2) 被訴行為未回應其在申駁中提出的質疑 (見起訴狀第57-58點, 結論 D), 當中一點為聲稱只有行政長官有權, 另一方面卻又表示豁免應由博彩監察協調局批給 (見起訴狀第59-60點, 結論 N-Q); (3) 另一點是被訴實體說明其改變了準則, 但卻沒有附同佐證來顯示其更改立場, 以及其更改理據, 使司法上訴人無從行使其反對權 (見起訴狀第61-63點, 結論 R-T); (4) 被訴行為第7-10點內容互相矛盾, 特別是實際上其於第7點⁴也

⁴ 起訴狀第 69 點中, 司法上訴人提及被訴決議第 8 點, 相信為第 7 點之筆誤。

承認，財政局亦曾給予與司法上訴人相同情況的其它公司稅務豁免，尤其是經歷多次詢問下，其仍未能得悉其它公司獲得相關豁免的原因，更有違背審理義務之虞（見起訴狀第66-85點，結論 Q、W-HH）的原因，來提出說明理由不足的指控。

針對第（1）項理由，按涉案申駁（見第25-27頁）所述，似乎申駁的唯一依據為司法上訴人實質上在經營幸運博彩業務，應比照承批公司般獲豁免繳納所得補充稅，亦即其無表示過不明白行政當局計算可課稅收益的方式和步驟，實際上也是在明白對方的邏輯基礎上，由於不同意才提出自己的申駁理據，故被訴實體僅就其申駁理據作分析回應，而未有觸及計算方式和步驟的部份，並無抵觸任何法律，例如《行政程序法典》第11條關於作出決定原則等方面的規定。

針對第（2）、（4）項理由，觀乎被訴行為，可以看到被訴實體回應司法上訴人，由於其並非經營幸運博彩之承批公司，未能援引《娛樂場幸運博彩經營法律制度》和行政長官的酌情決定免除繳納所得補充稅，當中完全沒有提及博彩監察協調局的角色；另外就司法上訴人特別關注的第7-10點，乃承接前述，表示儘管其與澳博簽訂合同而獲得授權提供服務，但無法因此獲得特殊待遇（應與其他納稅人一視同仁），行政當局作出相關稅務行為時沒有自由裁量權，故行為沒有違反正義、公正或適度等法律原則；最後其可課稅收益與承批公司者比較，一方面為向承批公司提供服務的對價，尤其按照合同所述其從事的業務不適用享有特別待遇的規定，另一方面為博彩經營的總收入，因本質不盡相同而不涉及重疊徵稅的問題。姑勿論其理據是否合理，上述內容顯然是因應上段所述，司法上訴人以經營幸運博彩業務為由要求豁免繳納所得補充稅的針對性答覆，各部份之間亦無邏輯矛盾。再者，鑑於司法上訴人申駁時並無表示財政局有給予其它公司涉案爭議類型的稅務豁免，尤其沒有提及其它公司作為比較對象，被訴行為自然沒有觸及到這方面的內容，尤其是檢察院看不到當中第7點意為承認曾給予他人豁免，於是由於無人提出，亦不能因此要求其有義務說明。

針對第（3）項理由，按照前述被訴行為的說明內容，不曾談及改變準則的事宜，未知司法上訴人的說法從何源起。事實上，即便司法上訴人所述行政當局改變準則的說法屬實，充其量可能牽涉其它法律問題，與說明理由一事無關。

總括而言，相信常人閱讀被訴行為的說明理由部份時，都能理解其意思，沒有含糊不清、詞不達意之處，司法上訴人的相關上訴理據不應成立。

2.2違反法律

司法上訴人力指其本質上是在承批公司授權下為其經營幸運博彩活動，行政當局按其標準釐訂的可課稅收益與承批公司的博彩特別稅可課稅收益存在重疊的問題；換角度說，其不明白為何假設由承批公司全盤經營的話，相關收益可免除所得補充稅，彼方獲授權經營卻不能得

到豁免，並據此認為被訴行為違反《商法典》第551條、《娛樂場幸運博彩經營法律制度》第28條、平等、公正、無私、適度原則（見起訴狀第86-110點，結論II-PP、M）。

博彩特別稅係按照經營博彩之毛收入計算稅率（《娛樂場幸運博彩經營法律制度》第27條）；而所得補充稅是以經營所得的純利為課徵對象（《所得補充稅規章》第3條）。我們知道，經營幸運博彩之承批公司所得純利，必然涉及博彩收入，亦即兩種稅項的課徵對象在本質上一定會部份重疊。

《娛樂場幸運博彩經營法律制度》第28條規定：

1. 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。
2. 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。

換言之，上述規定明確要求原則上幸運博彩承批公司在繳納博彩特別稅之餘，那怕如上所述其課徵對象會部份重疊，亦必須同時繳納所得補充稅，只有行政長官才有權給予豁免；根據第329/2016號行政長官批示，豁免B有限公司自2017年度開始至2022年度3月31日——當中橫跨涉案期間——繳納有關娛樂場幸運博彩或其他方式的博彩經營所生利潤的所得補充稅。

從上述可見，一方面，法律並未賦予行政長官——或其他實體——豁免除承批公司外的納稅人繳納因幸運博彩而衍生的純利的所得補充稅的權力；另一方面，立法者完全不認為基於幸運博彩而同時課徵博彩特別稅和所得補充稅有甚麼問題，否則其在針對承批公司的納稅義務時便不會如上述第28條般規範，只有行政長官才可以給予豁免。

既然現行法律制度明確規範，除非特別獲得免除，原則上博彩特別稅和所得補充稅應並行課徵，而豁免主體又只限承批公司，司法上訴人自然無法律依據可以得到免除徵稅的待遇，此乃其本質上不屬豁免主體使然，與其是否根據《商法典》第551條或其它規定與承批公司合作無關；另由於上述法律規定沒有給予行政當局可自由裁量到擴展適用至司法上訴人的空間，行政當局做法亦符合法律規定，故應不涉及違反公正、無私、適度原則的問題；最後，儘管行政當局在對待具相同情況的個體時應一視同仁，唯本案中司法上訴人不具承批公司身份，屬於法律明確界定應不同處理的關鍵因素，平等原則在這一面向並不適用。

因此，司法上訴人的這項理據不應成立。

2.3 平等原則

司法上訴人一再重申有其它非承批公司因涉經營博彩收入而豁免繳納所得補充稅，

認為在相同背景下被訴行為卻要求其繳納稅項，違反公正、平等、無私原則（見起訴狀第111-115點，疑對應於結論 J-K）。

首先重申，司法上訴人在申駁時並沒有拿出其它公司或其過往的狀況來比較，被訴實體當然沒有義務審查相關議題。

至於所述情況是否屬實，確實我們在司法上訴人提供的文件（第88頁及後）中看到提及行政當局曾給予 D 有限公司、E 有限公司 無須繳納所得補充稅的待遇，甚至司法上訴人過往亦不曾需要就其「博彩業務收益淨額」（其用語，見第106頁），繳納此稅項。然而，從卷宗資料，我們無法斷定其它公司獲得豁免納稅所依據的具體前提，司法上訴人現時是否亦完全具備；另一方面，司法上訴人佐證早年獲免除納稅所涉的年度，均早於涉案《提供服務以及場地使用許可協議》（見第30頁及後）的生效日期，故我們亦不能釐清當時獲得豁免的具體原因。換言之，沒有足夠資料顯示司法上訴人所列舉者與其目前的狀況具可比性，故不應涉及平等原則的問題。

撇開上段所述，司法上訴人所述或許會讓人聯想到行政當局有違善意原則之虞。然而，同樣不能忽視的，是按照前述2.2部份的分析，我們認為被訴行為在實體法而言符合法律規定。如此一來，假設其它公司，甚至過去司法上訴人真的在相同條件下獲稅務當局認同其無須繳納相應收益的所得補充稅，即代表我們傾向相較於現在本案中的情況，其它做法未切合法律規定。有鑑於當局須依法行事的本質，司法上訴人不能以他案或過往當局偏離法律的做法來主張其具有合理期盼，因相關期盼必須以合法性為基礎（相同見解，可見於中級法院卷宗478/2012當中轉引的行政法院判決，另見中級法院卷宗431/2022的裁判）。

3 結論

綜上所述，在尊重對法律觀點不同理解之下，檢察院認為司法上訴理由不成立，建議駁回。”

*

Este Tribunal é o competente em razão da matéria e da hierarquia.

As partes são dotadas de personalidade e capacidade judiciária e de legitimidade "ad causam" .

O processo é o próprio.

Inexistem nulidades, ou questões prévias que obstem a apreciação "de meritis" .

II. Factualidade

Resultam documentalmente provados nos autos os seguintes factos:

(...)

III. Fundamentação

Pelo recurso ora interposto, a ora Recorrente reage contra o acto oriundo da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos datado de 24/10/2024, mediante o qual foi indeferida a reclamação por ela deduzida, com a manutenção da matéria colectável fixada para o exercício de 2019 em MOP 187,327,035.00.

Começou a Recorrente por arguir a falta de fundamentação do acto, considerando que esta é insuficiente na medida em que omitiu a descrição sobre a operação aritmética que foi feita para chegar ao valor do rendimento fixado em MOP 187,327,035.00, e que além disso, importou a alteração da posição da Administração quando entende caber apenas ao Chefe do Executivo conceder a isenção do imposto, sem no entanto apresentar os fundamentos que justifica essa alteração. E mais criticou a Recorrente que o texto de fundamentação nos seus vários pontos – n.ºs 7, 8, 9 e 10, apresentou contradições lógicas, o que tornou o acto ser anulável por violação do disposto nos artigos 114.º, n.º 1, alínea e) e 115.º do CPA (conforme se alega nos artigos 41.º a 79.º da p.i.).

Contudo não nos parece que ela tenha razão.

Como se tem entendido na generalidade da doutrina, o dever de fundamentação do acto administrativo tem, geneticamente, uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo, e uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao cidadão a opção consciente entre conformar-se

com tal decisão ou afrontá-la em juízo. Atento esse escopo finalístico do instituto, impõe-se, na norma do artigo 114.º do CPA, o dever legal de fundamentação do acto administrativo. E exige-se, no disposto do artigo 115.º, n.º 1 do CPA, como requisitos legais da fundamentação, que a mesma seja expressa e contenha uma sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão.

De acordo com a consolidação jurisprudencial da RAEM que tem vindo a ser feita em torno do dever legal de fundamentação, que se considera cumprido este dever sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal fica a conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa sindicá-lo o acto de forma esclarecida (entre muitos outros, veja-se, neste sentido, o Acórdão do TSI, Processo n.º 375/2016, de 9/11/2017).

Ou melhor, foi adoptado aqui no que toca à suficiência da fundamentação, o critério que a doutrina designa por o da *"compreensibilidade das razões da decisão por um destinatário normal ou razoável, ainda que colocado na situação concreta"*. À luz desse critério, o essencial é que o destinatário do acto percebe *"quais as razões de facto ou de direito que tinham determinado o mesmo autor a agir ou escolher aquele conteúdo"*. Nesta linha, no âmbito do controle jurisdicional, *"as razões que devem ser declaradas não são as (subjectivamente) "mais importantes", nem as "essenciais", mas as "determinantes", isto é, aquelas que sejam, ao mesmo tempo, justificativas – por revelarem um juízo típico ou próprio de um órgão público, objectivamente apto a suportar uma decisão administrativa – e decisivas – por terem sido, entre todas, aquelas que serviram de causa impulsiva do agir da Administração."* (cfr. José Carlos Vieira de Andrade, obra cit., Almedina, pp. 247 a 248).

À luz do critério perfilhado acima, o acto recorrido encontra-se fundamentado uma vez que permita ao seu destinatário normal colocado na posição da Recorrente conhecer as razões de facto e de direito: por um lado, o valor de rendimento fixado em MOP 187,327,035.00 corresponde àquele que ela tinha declarado como

somatório de todos os 15 itens enumerados na sua declaração, conforme já demonstrado pelo acto de fixação de primeiro grau, e por outro, o rendimento auferido nesse montante é tributável em conformidade com o previsto nas normas legais de incidência, designadamente, os artigos 2.º, 4.º, 9.º 19.º e 19.º do RICR.

Pelo que é evidente a satisfação do dever legal de fundamentação do acto no caso dos autos. É de ainda reter que não obstante da identidade de fundamentos deste face ao acto anterior de 2/4/2020 relativamente à fixação da matéria colectável sobre o exercício de 2018, a formulação do texto concreto num caso e noutro não é a mesma. Daí, não parece ser aconselhável o aproveitamento da mesma peça que fora utilizada no recurso anterior n.º 2953/20-CF, dirigido contra o acto de 2020 sem adaptação necessária, para impugnar o acto aqui em discussão.

*

Mais a Recorrente alegou que o acto recorrido omitiu por completo a questão por ela suscitada que consiste em saber porque ela, na mesma situação em que se encontrava uma outra sociedade colaboradora da concessionária, não podia como esta beneficiar da isenção fiscal, conforme sucedeu no despacho da DSF, datado de 17/11/2006 (conforme os artigos 81.º a 85.º da p.i.).

De acordo com o previsto no artigo 100.º do CPA, o órgão competente "*deve resolver todas as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento*". É em certa medida que o dever de decidir se impõe ao órgão administrativo, designadamente sobre as questões pertinentes que lhe suscita durante o procedimento e que constituem fundamento da sua decisão (cfr. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves – J. Pacheco de Amorim, *Código do Procedimento Administrativo*, comentado, 2.ª edição, pp. 474 a 475).

No caso dos autos, a questão respeitante à violação do princípio de igualdade não foi colocada na reclamação deduzida, em 17/10/2024, contra a fixação da matéria colectável, mas na sua reclamação *a posteriori*, apresentada contra o acto

recorrido que entretanto se formou (cfr. fls. 72 a 80 do P.A.). Além do mais, a questão de que se trata que versa sobre a matéria da impugnação, não constitui fundamento da decisão, não obriga o órgão decisor a pronunciar-se sobre ela nos termos previstos na citada norma.

Pelo que é evidente que o recurso improcede quanto a este fundamento.

*

Por último, alega a Recorrente que ela desenvolvia sua actividade em colaboração necessária, nos termos da prestação de serviços contratada, com a concessionária B, e sendo assim que a tributação do valor de MOP 166,765,744.00, declarado como "rendimento líquido proveniente da actividade de jogo", a obrigará a repercutir as perdas na sua relação com a concessionária, em sentido contrário ao espírito da isenção fiscal concedida pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 333/2007, além de gerar para ela uma dupla tributação sobre o rendimento que foi sujeito ao imposto especial sobre o jogo.

Nesta conformidade, o acto recorrido violou o artigo 551.º do Código Comercial, os artigos 2.º e 3.º do RICR, e o 28.º da Lei n.º 16/2001, e assim como um conjunto dos princípios fundamentais, como os da justiça, da igualdade tributária, da imparcialidade, da proporcionalidade, etc. (conforme os artigos 86.º a 116.º da p.i.).

De acordo com o acto recorrido, a ora Recorrente, não sendo beneficiária de qualquer isenção fiscal legal, deverá ser tributada como contribuinte normal, com base nos seus rendimentos auferidos na RAEM, de acordo com as normas legais previstas no Regulamento de Imposto Complementar de Rendimento (ou "RICR").

Pois, por força do artigo 2.º do RICR, o imposto complementar de rendimentos incide subjectivamente sobre as pessoas singulares ou colectivas, "*qualquer que seja a sua residência ou sede*". Mais conforme disposto no artigo 2.º e no artigo 3.º, n.º 2 desse Regulamento, o rendimento tributado para efeitos de ICR

corresponde ao lucro líquido anual auferido na RAEM que decorra do exercício de actividade comercial ou industrial. Face às previsões legais, é incontroverso que a Recorrente, enquanto sociedade comercial, é sujeito passivo vinculado à realização da prestação tributária, em virtude da verificação do facto tributário previsto na norma de incidência – todos os rendimentos que ela auferiu no exercício de 2019 provinham da actividade comercial desenvolvida na RAEM.

A ora Recorrente não impugnou a verificação dos pressupostos da tributação do rendimento em causa no valor de MOP 166,765,744.00. Ao invés, ela invocou a existência de uma isenção fiscal concedida em seu benefício, relativamente ao ano a que a tributação em causa respeita.

Como se compreende facilmente, os benefícios fiscais, tomando frequentemente a forma de normas de exclusão de incidência, de normas de isenção ou de reduções de taxa, caracterizam-se por determinarem um desagravamento da carga sobre determinados contribuintes em homenagem a razões de ordem extrafiscal, *"assim, a criação de benefícios fiscais não apenas tende a suscitar questões de segurança jurídica e de tutela da expectativa dos contribuintes como acarreta sempre uma redistribuição da carga tributária, aliviando os respectivos beneficiários para em contrapartida sobrecarregar os demais contribuintes...continuam a servir à apropriação de recursos colectivos por corporações económicas avulsas e grupos de pressão com maior capacidade reivindicativa, feita em prejuízo do comum dos contribuintes e do resto da comunidade"*. Trata-se da matéria reservada, de acordo com o direito comparado, à lei dimanada pela Assembleia Legislativa. (cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Almedina, pp. 334 a 335).

Aliás, tem-se entendido que nesta matéria, não há, por definição, lacunas, pois as situações não previstas como isentas de imposto estão, pura e simplesmente, fora do âmbito da norma de isenção, mercê do especial vigor que o princípio da legalidade, na sua vertente assume nestes domínios (cfr. Acórdão do STA, Proc. n.º

0592-11, de 2011/11/23). Significa isto que por força do princípio da legalidade tributária, se encontra sempre vedada, nesta matéria tributária, a integração analógica, com base na existência de similitude entre o caso omissis e o caso previsto na lei.

Se assim é, cabe necessariamente à Recorrente que alegou a existência de algum benefício fiscal, demonstrar a base legal do mesmo, sustentando que se encontrem preenchidos os respectivos pressupostos legais, o que, evidentemente, nunca logrou ser feito no caso dos autos. Daí, a sua pretensão não colhe, por falta da base legal.

Também, não ocorreu a alegada situação da dupla tributação do mesmo rendimento. Esta, por definição, configura *"uma situação de concurso de normas, ou seja, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias"* e como requisito da identidade de facto tributário, exige-se por regra a verificação de quatro identidades, *"a identidade do objecto, a identidade do sujeito, a identidade do período da tributação e a identidade do imposto"* (José Caslata Nabais, *Direito Fiscal*, 2014, 7.ª Edição, Almedina, pp. 222 a 224).

No caso que temos aqui, não há, em bom rigor, a identidade dos factos tributários, por causa da inexistência da analogia substancial dos dois impostos - o imposto especial sobre o jogo e o imposto complementar de rendimentos. E como de resto, é de sublinhar que a proibição da dupla tributação não constitui um princípio geral no ordenamento jurídico tributário da RAEM. Como decorre, por exemplo, da norma do disposto do art.º 28.º, n.º 2 da Lei n.º 16/2001 (Regime jurídico da exploração de jogos de fortuna ou azar em casino), *"Quando motivo de interesse público o justifique, o Chefe do Executivo pode isentar, temporária e excepcionalmente, total ou parcialmente, as concessionárias do pagamento do imposto complementar de rendimentos"*, o que é indicativo de que o nosso sistema tributário não rejeita sem

mais qualquer situação de dupla-tributação, sendo certo que a sua eliminação não deve ocorrer automaticamente, sem se ter fundada na norma legal prévia.

Pelo que inexistente o vício da violação da lei, invocada pela Recorrente.

*

Ainda em relação à alegada violação dos princípios fundamentais, não alegou a Recorrente os factos concretos como sendo integradores da ilegalidade invocada. Não obstante, conforme descrito nos artigos 33.º a 40.º da p.i., a imputação feita é dirigida ao facto de a Administração Fiscal ter anteriormente concedido as isenções fiscais em favor das outras contribuintes que se encontram na situação materialmente idêntica com ela.

Salvo melhor entendimento, a descrita circunstância é irrelevante para obter efeito invalidante do acto recorrido, se entendemos que a Administração neste caso se circunscreve à apreciação negativa dos pressupostos da isenção fiscal à luz das previsões legais vigentes. Inexiste então nenhuma razão para censurar o seu comportamento “faltoso” por não ter tratado de forma igual os outros casos idênticos que lhe foram colocados. Conforme se tem entendido, no âmbito da actividade vinculada, a violação dos princípios fundamentais do direito administrativo não releva (veja-se, entre os outros, o Acórdão do Tribunal de Última Instância, de 18/9/2019, Proc. n.º 26/2019).

Daí, o recurso improcede quanto ao fundamento invocado.

Resta decidir.

IV. Decisão

Assim, pelo exposto, decide-se:

Julgar improcedente o presente recurso contencioso interposto pela Recorrente A (A 有限公司), com a consequente manutenção do acto recorrido.

*

Custas pela Recorrente, com taxa de justiça de 6UC.

*

Registe e notifique.

*

Quid Juris?

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

“(…)

1.

A, sociedade comercial melhor identificada nos presentes autos, interpôs no Tribunal Administrativo recurso contencioso da deliberação da **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças** (doravante, Comissão de Revisão), datada de 24 de Outubro de 2024 que decidiu indeferir a reclamação apresentada pela Recorrente da fixação do rendimento colectável em imposto complementar respeitante ao ano de 2018 e, por isso, manteve o rendimento colectável fixado em 187,327,035,00 patacas.

Por doughta sentença que se encontra a fls. 175 a 181 dos presentes autos foi o recurso contencioso julgado improcedente.

Inconformada com a dita sentença veio a Recorrente contenciosa interpor o presente recurso jurisdicional no qual pugnou pela revogação da doughta sentença recorrida e da sua substituição por outra que anule o acto contenciosamente recorrido.

Foram apresentadas contra-alegações de recurso.

2.

(i)

(i.1)

A questão que vem colocada, *expressis verbis*, pela Recorrente é a de saber

se a douda sentença recorrida errou ao julgar improcedente o vício da falta de fundamentação do acto.

Não nos parece.

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.

É recorrente a afirmação de que o dever de fundamentação dos actos administrativos 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 dizer-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.

No caso, como o Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo bem decidiu, o acto recorrido está devidamente fundamentado. Com efeito, um destinatário normal colocado na posição da Recorrente fica em condições de apreender quais as razões de facto e de direito que levaram a Administração a indeferir o pedido de revisão e, portanto, a manter a fixação da matéria colectável anteriormente efectuada a qual, aliás, resultou da própria declaração da Recorrente. A divergência existente prende-se com o facto de a Administração Fiscal não ter aceite a isenção de imposto em relação ao montante de 166,765,744.00 patacas nos termos que eram pretendidos pela Recorrente.

Ao invés do que vem alegado pela Recorrente a fundamentação, além de clara, é suficiente e congruente dela se retirando sem dificuldade qual o itinerário

cognoscitivo que foi seguido pela Administração e que conduziu à prática do acto recorrido.

De resto, basta ler a petição inicial do recurso contencioso para se alcançar que a Recorrente compreendeu bem as razões subjacentes ao acto recorrido, pelo que também por aqui se demonstra a insubsistência, nesta parte, da sua pretensão anulatória. A Recorrente compreendeu bem a decisão e os seus fundamentos. O que acontece é que não se conforma com os mesmos. São coisas distintas.

(i.2)

Se bem interpretamos as duntas alegações do recurso jurisdicional, a Recorrente, na verdade, reitera a sua discordância em relação à chamada fundamentação material do acto recorrido (como se sabe, enquanto que à fundamentação formal do acto interessa a enunciação dos motivos que determinaram o autor ao proferimento da 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: assim, entre muito outros, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14.03.2018, processo n.º 512/17, disponível em www.dgsi.pt e na doutrina, por todos, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Coimbra, 1992, p. 231) e ataca a dunta sentença *a quo* por não ter acolhido os argumentos por si aduzidos na petição inicial. É a essa luz que deve ser lida a conclusão 21.ª das duntas alegações de recurso na qual a Recorrente imputa ao acto recorrido a violação dos princípios da justiça, da igualdade, da imparcialidade e da proporcionalidade e a violação dos artigos 2.º, 3.º, 19.º da Lei n.º 21/78/M e artigo 27.º da Lei n.º 16/2001 (note-se, em todo o caso, que esta conclusão não encontra qualquer expressão nas alegações).

Mas também nesta perspectiva nos parece, salvo o devido respeito, que a Recorrente não tem razão.

Vejamos.

Desde logo, não podemos deixar de notar que a Recorrente não invoca em favor da sua posição qualquer norma fiscal relevante, seja norma de incidência positiva

seja norma de incidência negativa. O que alega, se bem interpretamos a petição inicial e as alegações de recurso, é que a Administração Fiscal não tratou os seus rendimentos do mesmo modo que tratou os rendimentos de outras contribuintes em situação em tudo idêntica à sua.

Depois, importa salientar que embora estejamos em sede de impugnação contenciosa da decisão da reclamação que versou sobre o acto de fixação da matéria colectável, o que a ora Recorrente verdadeiramente aqui discute não é essa fixação *stricto sensu*, ou seja, não é a quantificação da matéria colectável; o que, na realidade questiona é a legalidade da própria tributação em sede de imposto complementar de rendimentos, uma vez que, em seu entender, os rendimentos que obteve no exercício em causa não estão sujeitos a essa tributação.

Ora, a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege* e não *ex voluntate*, o que quer dizer que a obrigação nasce pela mera concretização de um dado pressuposto legal, sendo irrelevante ao seu conteúdo e validade a vontade da administração ou do contribuinte (cfr., nestes termos, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2018, p. 420).

Olhando para a situação em apreço, não nos parece que possam suscitar-se grandes dúvidas quanto à verificação dos pressupostos de incidência subjectiva e objectiva do imposto complementar tal como se encontram legalmente definidos. Na verdade, é incontroverso que a Recorrente é uma pessoa colectiva (sociedade comercial) que, no exercício correspondente ao ano de 2019, auferiu na RAEM rendimentos provenientes de uma actividade comercial que aqui desenvolveu, pelo que, nos termos do artigo 2.º e do artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do RICR, estão preenchidos aqueles pressupostos legais positivos de incidência tributária em sede de imposto complementar (sempre se diga que a ora Recorrente é, fora de dúvida, uma empresária comercial e a actividade que desenvolveu e da qual provieram os rendimentos tributados é uma actividade comercial, nos termos resultantes do disposto nos artigos 1.º, alínea b), 2.º, n.º 1 e 3.º do Código Comercial. Tanto assim que a Recorrente apresentou em devido tempo a sua declaração de rendimentos para efeitos de imposto complementar modelo M/1).

Não se vislumbra, por outro lado, como se salientou no acto recorrido, que a Recorrente se enquadre em qualquer previsão normativa que consagre uma isenção fiscal. Nomeadamente, a Recorrente não se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 28.º da Lei n.º 16/2001 (aí se preceitua: «quando motivo de interesse público o justifique, o Chefe do Executivo pode isentar, temporária e excepcionalmente, total ou parcialmente, as concessionárias do pagamento do imposto complementar de rendimentos») pois que esta apenas abrange as concessionárias da exploração de jogo de fortuna ou azar, qualidade que a Recorrente manifestamente não detém, nem se enquadra em qualquer das alíneas elencadas no artigo 9.º do RICR, nomeadamente na da alínea e) do seu n.º 1.

Como assim, verificando-se os pressupostos de incidência subjectiva e objectiva do imposto complementar e não havendo norma legal que imponha ou permita a isenção da tributação, estava a Administração Fiscal, por força do princípio da legalidade administrativa consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo, obrigada a fixar a matéria colectável com vista à subsequente liquidação do imposto devido nos termos em que o fez.

A circunstância de a Administração Fiscal, alegadamente, não ter seguido, no caso da Recorrente o entendimento que anteriormente definira para casos semelhantes, não gera a ilegalidade do acto recorrido, quando se constata que este resultou de uma correcta aplicação vinculada da lei. Aliás, as isenções fiscais, por isso que representam despesa fiscal, estão sujeitas ao princípio da legalidade e portanto, a Administração só pode isentar um contribuinte do pagamento de imposto quando, em relação a ele se verificarem, os pressupostos legais para conceder tal isenção (neste mesmo sentido de que a Administração carece de lei habilitante para poder isentar os contribuintes de impostos ou de taxas, veja-se o Ac. do Tribunal de Última Instância de 22.6.2016, processo n.º 20/2016). Ora, manifestamente, isso não sucede no caso presente, isto é, não se verifica que a Recorrente preencha pressupostos legalmente previstos de qualquer isenção fiscal de imposto complementar de rendimentos, pelo que resulta deslocada, com todo o respeito o dizemos, a invocação dos princípios gerais da actuação administrativa para, com base numa alegada violação dos mesmos,

sustentar a ilegalidade do acto recorrido (de resto, como é sabido e tem sido continuamente reafirmado pelos nossos tribunais, a violação de tais princípios só assume relevância autónoma quando está em causa o exercício de poderes discricionários por parte da Administração, o que, no caso, não sucede: entre muito outros e por último, veja-se o Ac. do Tribunal de Última Instância de 18.9.2019, processo n.º 26/2019).

3.

Face ao exposto, salvo melhor opinião, somos de parecer de que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se na ordem jurídica a douta sentença recorrida.”

*

Quid Juris?

Concordamos com a douta 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 - O quadro factual assente demonstra que a Recorrente é uma pessoa colectiva (sociedade comercial) que, no exercício correspondente ao ano de 2019, auferiu na RAEM rendimentos provenientes de uma actividade comercial que aqui desenvolveu, pelo que, nos termos do artigo 2.º e do artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do RICR, estão preenchidos aqueles pressupostos legais positivos de incidência tributária em sede de imposto complementar, já que

assim a Recorrente apresentou também em devido tempo a sua declaração de rendimentos para efeitos de imposto complementar modelo M/1).

II - Verificando-se os pressupostos de incidência subjectiva e objectiva do imposto complementar e não havendo norma legal que imponha ou permita a isenção da tributação, está a Administração Fiscal, por força do princípio da legalidade administrativa consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo, obrigada a fixar a matéria colectável com vista à subsequente liquidação do imposto devido nos termos em que o fez.

III - As isenções fiscais, que representam despesa fiscal, estão sujeitas ao princípio da legalidade e portanto, a Administração só pode isentar um contribuinte do pagamento de imposto quando, em relação a ele se verificarem, os pressupostos legais para conceder tal isenção, nomeadamente com base em lei habilitante para poder isentar os contribuintes de impostos ou de taxas, sob pena de violar o princípio da legalidade fiscal.

IV – A Recorrente não se enquadre em qualquer previsão normativa que consagre uma isenção fiscal, nomeadamente, a Recorrente não se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 28.º da Lei n.º 16/2001 (aí se preceitua: “quando motivo de interesse público o justifique, o Chefe do Executivo pode isentar, temporária e excepcionalmente, total ou parcialmente, as concessionárias do pagamento do imposto complementar de rendimentos”) pois que esta apenas abrange as concessionárias da exploração de jogo de fortuna ou azar, qualidade que a Recorrente manifestamente não detém, nem se enquadra em qualquer das alíneas elencadas no artigo 9.º do RICR, nomeadamente na da alínea e) do seu n.º 1, caindo por baixo assim os argumentos tecidos pela Recorrente, o que determina a

improcedência do recurso jurisdicional por ela interposto.

*

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.

*

Custas pela Recorrente, que se fixam em 6 UCs.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 16 de Abril de 2026.

Fong Man Chong
(Relator)

Seng Ioi Man
(1º Juiz-Adjunto)

Jerónimo Alberto G. Santos
(2º Juiz-Adjunto)

(Foi-me traduzida para a língua portuguesa
a parte do acórdão redigida na língua Chinesa)

Mai Man Ieng
(Procurador-Adjunto)