Processo n.º 1084/2017

(Recurso de decisões jurisdicionais)

Data : 11 de Outubro de 2018

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

Recorrida : **A Limited**

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

A **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da DSF** (財政局所得補充稅複評委員會), veio, em 20/07/2017, recorrer da **sentença** (fls. 452 a 456) proferida pelo Tribunal Administrativo (*P.º n.º 1145-14-CF*) nos termos do artigo 148.º do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC), com os fundamentos constantes de fls. 463 a 480, tendo formulado as seguintes conclusões :

1. O presente recurso ordinário tem por objecto a decisão proferida pelo douto Tribunal Administrativo, de 30 de Junho de 2017, que decidiu pela procedência da acusação formulada pela recorrente, e decidiu anular o acto recorrido do recurso contencioso com fundamento na insuficiência e falta de fundamentação do acto recorrido (deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos), por violar o disposto no

n.º 2 do art. 115.º do CPA, ao abrigo do n.º 1 do art. 21.º do CPA.

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

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

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

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

6. A CRICR deliberou e esclareceu devidamente na resposta à reclamação da "A Limited", fundamentando que sendo a actividade tributária vinculada, e não tendo sido registado, nem homologado junto à entidade competente DCIJ, o contrato de prestação de serviços celebrado entre a "A Limited" e a B, a recorrente é considerada como uma contribuinte normal, sem ter direito ao benefício fiscal da Isenção do Imposto Complementar de Rendimentos. Neste sentido, a actividade exercida pela Sociedade, está registada e descrita no cadastro das Finanças como Sociedade Prestadora de Serviços a Empresas.

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

8. Na realidade, está-se perante dois factos tributários distintos: I.) Uma coisa são os rendimentos da concessionária (B), resultado da actividade de exploração de jogos de

fortuna e azar que está devidamente autorizada a realizar e de que foi sucessivamente isenta de, sobre eles, ser tributada em sede de imposto complementar de rendimentos; II.) Outra coisa são os rendimentos da recorrente A Limited", decorrentes de um contrato de prestação de serviços e de uso e de ocupação de espaço que celebrou com a B, sobre os quais não existe norma que os afaste da matéria colectável.

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

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

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

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

13. O dever de fundamentação cumpre-se desde que exista *7 "uma exposição das razões de (acto e de direito que determinaram a prática do acto, independentemente da exactidão ou correcção dos fundamentos invocados"* (sublinhado nosso).

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

15. Sendo que a falta ou insuficiência de fundamentação é um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, sem conceder, sempre diremos que poderão considerar-se sanados os vícios quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se

apercebeu do seu exacto alcance.

* * *

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

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

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

3. O artigo 41º, nº 2 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos impõe uma fundamentação mais exigente que a referida nos artigos 113º, nº 1, alínea e) e 114º a 116º, todos do CPA, quando o rendimento colectável é fixado pela administração fiscal diverge do que foi declarado pelo contribuinte na declaração de rendimentos.

4. A alegante é contribuinte do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos, devendo tributação dos seus rendimentos ser feita com base no lucro real efectivo determinado através dos elementos constantes da declaração de rendimentos de acordo com o previsto nos artigos 4º, nº 2 e 19º, nº 1 do RICR.

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

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

dedução.

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

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

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

10. A fundamentação da CRICR cingiu-se à referência a informações fornecidas por um outro serviço público sem revelar o seu conteúdo à contribuinte reclamante, informações que foram decisivas para a decisão tomada.

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

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

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

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

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

16. A deliberação da CRICR é um acto administrativo em matéria fiscal sem um único argumento válido para afastar o valor declarado pela contribuinte, em violação do nº 2

do artigo 41º do RICR.

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

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

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

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

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

22. A decisão em matéria de procedimento tributário exige que a fundamentação seja especialmente cuidada, quando está em causa um acto da administração fiscal que procede à alteração da matéria colectável constante da declaração de rendimentos apresentada pelos contribuintes, de acordo com o nº 2 do artigo 41º do RICR.

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

24. A fundamentação tem de constar do próprio acto e dele ser contextual, não assumindo relevância a fundamentação sucessiva ou a *posteriori*, de acordo com o disposto nos artigos 113, nº 1, alínea d) e nº 2, 124º, nº 1 e 115º, todos do CPA.

25. O CPA ou do RICR não impõem como condição para o acesso aos meios de impugnação administrativa ou contenciosa com fundamento, na falta ou insuficiência de fundamentação que seja o contribuinte a colmatar tal deficiência do acto administrativo em causa, considerando que o regime previsto no artigo 27º do CPAC é uma mera faculdade

circunscrita às situações da falta dos elementos constantes nos artigos 70º, 113º e 120º, nº 4 do CPA e não à falta da fundamentação por obscuridade, contradição ou insuficiência.

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

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

* * *

O Digno. Magistrado do MP junto deste TSI oferece o seguinte duto parecer (fls. 535 a 536), pugnando pela improcedência do recurso.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre analisar e decidir.

* * *

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

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

O processo é o próprio e não há nulidades.

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

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

* * *

III - FACTOS

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

1. 於 2010 年 7 月 30 日，司法上訴人針對 2009 年度之收益，以所得補充稅 A 組納稅人方式

向財政局作出申報，指出 2009 年度所得補充稅計稅前之可課稅利潤為虧損澳門幣 55,350.00 元，並附同相關會計記錄及技術報告書等文件(見附卷第 35 頁至第 48 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

2. 於 2010 年 8 月 2 日，財政局所得補充稅評稅委員會依照司法上訴人申報之收益，評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益為虧損澳門幣 55,350.00 元，並由財政局代局長於同年 8 月 3 日作出結算(見附卷第 11 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

3. 於 2010 年 8 月 9 日，財政局代局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為虧損澳門幣 55,350.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 0.00 元；通知書中指出該收益評定為根據司法上訴人之聲明作出，不排除將來作修改(見卷宗第 40 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

4. 於 2012 年 1 月 11 日，財政局局長透過編號：003/DIR/2012 公函，向博彩監察協調局查詢獲批准與幸運博彩承批人簽署提供服務合同且獲豁免徵收所得補充稅的公司名單(見卷宗第 379 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

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

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

7. 於 2014 年 2 月 24 日，財政局所得補充稅評稅委員會評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益為澳門幣 131,012,380.00 元，稅款為澳門幣 15,694,486.00 元，並由財政局代局長於同年 4 月 28 日作出結算(見附卷第 8 頁及第 9 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

8. 於 2014 年 4 月 29 日，財政局副局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為澳門幣 131,012,380.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 15,694,486.00 元，並通知司法上訴人對上述核定倘有申駁，可於該通知書之掛號日期起二十日內或在《所得補充稅章程》第 44 條第 1 款所定期限內向複評委員會提出(見卷宗第 42 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

9. 於 2014 年 5 月 22 日，司法上訴人向被上訴實體提交 2009 及 2010 年度所得補充稅收益評

定之申駁書，並附同相關文件(見附卷第 18 頁至第 33 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

10. 於 2014 年 9 月 25 日，被上訴實體作出決議，指出經查閱博彩監察協調局提供之有關資料，顯示司法上訴人不適用九月二十四日第 16/2001 號法律第 29 條之規定，因此，本個案之可課稅收益為按照核數師對當年度收益申報書內填報的資料而核定，惟當中“博彩業務收益淨額”一項會計帳目，不允許更改調整為合理，故議決不接受司法上訴人提出之申駁，維持 2009 年度之可課稅收益為澳門幣 131,012,380.00 元，以及對稅款澳門幣 15,694,486.00 元訂定百分之零點零壹作為稅額之提增；並指出司法上訴人就是次決議可於指定期間內提出聲明異議或向行政法院提起司法上訴(見卷宗第 38 頁及附卷第 9 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

11. 於 2014 年 10 月 22 日，財政局透過編號：110/DAIJ/CRIC/14 公函，將上述決議通知司法上訴人(見卷宗第 37 頁至第 39 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

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

* * *

IV - FUNDAMENTOS

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

“A LIMITED，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 2014 年 9 月 25 日作出不接納其稅務申駁，維持其 2009 年度之可課稅收益為澳門幣 131,012,380.00 元，以及對稅款訂定百分之零點零壹作為稅額之提增之決議，向本院提起本稅務司法上訴，要求撤銷被訴行為，理由是被訴行為欠缺說明理由、存在事實及法律前提錯誤、違反平等原則、公正原則及無私原則，以及存在雙重徵稅之瑕疵。

*

經傳喚後被上訴實體提交答辯，提出其不具正當性的延訴抗辯，指出應由博彩監察協調局共同參與本司法上訴才具應訴方之正當性；同時反駁司法上訴人提出的訴訟理由，要求判處司法上訴人提出之訴訟請求不成立。

*

隨後，本院裁定被上訴實體提出其不具正當性之抗辯不成立，且不存在應訴方必要共同訴訟之前提，命令本司法上訴程序繼續進行(見卷宗第 300 頁至第 301 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

*

經進行必須之調查措施後，於法定期間內，訴訟雙方均提交非強制性陳述。司法上訴人維持起訴狀之結論，被上訴實體則維持要求判處司法上訴人提出之訴訟請求不成立之立場(見卷宗第 432 頁至第 438 頁及第 439 頁至第 443 頁)。

*

駐本院檢察官發表意見，認為被訴行為沾有欠缺說明理由的瑕疵，建議撤銷被訴行為(見卷宗第 444 頁至第 450 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

*

在起訴狀中，司法上訴人主張被上訴實體僅考慮由其他公共部門提供而司法上訴人不知悉之資料，以及以司法上訴人申報之收益作為評稅基礎，欠缺針對上述資料作出任何說明及分析，因而認為被訴行為欠缺說明理由。同時指出其與博彩承批人(“B”)就後者於前者擁有使用權之“D 酒店”內經營娛樂場幸運博彩業務簽訂之合作協議，該博彩承批人已就營運幸運博彩業務所得收益繳納博彩特別稅，而其按上指合作協議僅屬投入資本取得之收益而非屬所得補充稅所訂之課稅事宜。另一方面，司法上訴人指出博彩承批人在“D 酒店”內經營之娛樂場幸運博彩業務已獲得博彩監察協調局之許可且就營運幸運博彩業務所得收益繳納博彩特別稅，認為按上述合作協議其並非博彩承批人而無需取得該許可，因而認為被訴行為違反第 16/2001 號法律第 7 條及第 29 條，以及《所得補充稅規章》第 3 條之規定而存在事實及法律前提錯誤。另指出稅務行政當局自 2006 年起至 2013 年期間，分別根據第 30/2004 號行政長官批示、第 333/2007 號行政長官批示及第 378/2011 號行政長官批示，接納同一博彩承批人按照類同合作協議而經營娛樂場幸運博彩業務所得之收益，包括向合作者攤分之收益，除博彩特別稅外皆豁免徵收所得補充稅，其中一位合作者 C. Ltd.) 至今亦如是，因而認為被訴行為違反平等原則、公正原則及無私原則。最後，認為稅務行政當局針對其依合作協議獲分派之收益徵稅等同就同一法律事實作出重覆徵稅而違反法律，要求撤銷被訴行為。

以下先就司法上訴人提出被訴行為欠缺說明理由之訴訟主張作出審理。

針對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，而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. 經查博彩監察協調局提供之有關資料，顯示申駁者並不適用九月二十四日第 16/2001 號法律第二十九條規定，即其為一般納稅人無異；

2. 因此，本個案之可課稅收益，為按照核數師對當年度收益申報書內填報的資料而核定，惟當中“博彩業務收益淨額”一項會計賬目，金額為\$131,067,730.00，不允許更改調整為合理。

... ..”

從上述轉錄之被訴行為內容，明顯可見，其說明理由存在不充分之處，至少沒有清楚說明博彩監察協調局提供之具體資料，如何與適用之法律依據扯上聯繫。

九月二十四日第 16/2001 號法律訂定之《娛樂場幸運博彩經營法律制度》第 29 條規定如下：

“第二十九條

博彩中介人佣金之稅項

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。

一、承批公司必須透過確定性就源扣繳之方式，收繳支付予博彩中介人之佣金或其他報酬有關之稅項，而有關數額係按照源自博彩者之毛收入計得者。

二、支付予博彩中介人之佣金或其他報酬之稅率為 5%且具免除責任之性質。

三、基於公共利益之原因，行政長官可於最多五年內部分豁免繳納上兩款所指稅項，但該豁免不得超過有關稅率 40%。

四、基於公共利益之原因，行政長官可批准對於作為給予博彩者各種便利之實物給付之報酬，尤其是與博彩中介人所提供之交通運輸、住宿、餐飲及消遣有關之報酬，全部或部分不納入該稅項範圍內。

五、支付予博彩中介人之佣金或其他報酬之應繳稅項，以十二分之一方式繳納，並應由承批公司於有關月份翌月首十日內交到澳門財稅廳收納處。

六、與支付予博彩中介人之佣金或其他報酬稅項有關之債務應以稅務執行情序徵收。”

可見上述法律規定為訂定博彩中介人所收取之佣金屬課稅事宜及相關稅率，且上述稅款在未獲得豁免之情況下博彩承批人對上述稅款需承擔計算、先行扣繳及繳納義務。

此外，司法上訴人向被上訴實體提交之申駁書曾提出以下爭辯理據：

“... ..”

1. 本公司的業務，為與 B(以下簡稱「B」)共同經營位於 D 酒店內的娛樂場。合作內容詳見所附之〈提供服務以及場地使用許可協議〉(以下簡稱「協議」)。

2. 按協議第 2.1、2.5 及 2.6 項，本公司的報酬乃按場內賭桌及角子機之毛利扣除 40%作為博彩相關的特別稅收(如博彩特別稅金及公眾基金供款等)後的金額計算，即博彩相關的特別稅已由本公司承擔，因此本司申報所得補充稅之收入為已扣繳博彩相關稅項的收入，不應再被科徵所得稅。

3. 協議第 3.1 項指出，本司需承擔娛樂場的資本及營運費用，包括設備開支及員工支出。

4. 按協議第 7.7 項，本司亦需遵守特許博彩經營權合同的規定，即場內的裝修、角子機及設備需於特許經營合同結束時需歸還特區政府。

5. 協議內的附件二，要求本司配合特區政府，尤其是博監局及財政局的要求，向其提供有關的資訊及資料。

6. 綜上所述，本公司的業務實際與博彩特許經營者「B」無異，收入來自賭桌及角子機的博彩收入，亦需承擔娛樂場內一切的資本及營運支出，負上與「B」相同的應遵義務，亦已就博彩相關收入繳納了特別稅項。因此本司認為，本司應與特許經營者「B」一樣無需就博彩收益繳納所得稅。

... ..”

被上訴實體顯然沒有採納司法上訴人就其與“B”簽訂之合作協議而收取之博彩業務收益淨額(澳門幣 131,067,730.00 元)，因已繳納博彩特別稅而不列入司法上訴人收入之解釋，然而，被訴行為中沒有說明有關解釋不獲接納之具體理由。

事實上，從財政局去函要求司法上訴人就已提交的技術報告書作出補充說明，因應是否博彩監察協調局認可的博彩專營合作人作出聲明及提供相關證明文件，其後所得補充稅評稅委員會依職權再次評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益，沒有再採納司法上訴人之申報並修訂可課稅收益為澳門幣 131,012,380.00 元，可見由博彩監察協調局提供之資料在決定基礎上起著關鍵作用。

不過，不論由所得補充稅評稅委員會於 2014 年 2 月 24 日依職權作出之核定，或是被訴行為，皆沒有作出任何具體說明。

另一方面，被訴行為所引用之法律規定既欠缺其適用之事實理由，亦未能釐清上述疑問。

中級法院曾於 2012 年 10 月 11 日在編號：554/2012 卷宗之裁判中提出以下精闢見解：“...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。...”

基於此，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 款之規定，本院決定撤銷被訴行為。

考慮上述已獲證實之形式瑕疵，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²。

綜上所述，本院裁定司法上訴人之訴訟請求成立，撤銷被訴行為。

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。

* * *

² 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。...”

No recurso contencioso estava em causa a deliberação de 25 de Setembro de 2014, da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (adiante designada por Recorrente/Comissão), que, **em via de reclamação, manteve, como rendimento colectável referente ao exercício de 2009 da Recorrente "A, Limited", o valor de MOP\$131,012,380.00** anteriormente apurado pela Comissão de Fixação.

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

- O primeiro (*com alegações de fls. 318 e seguintes*), visa atacar o despacho de 27 de Julho de 2015 proferido pelo TA, que julgou improcedente a excepção de *ilegitimidade passiva* suscitada na contestação;

- O segundo, tem por objecto a sentença de 30 de Junho de 2017, que, julgando procedente *o vício de forma por falta de fundamentação*, anulou o acto sujeito a escrutínio contencioso.

Passemos a analisar as questões que nos são colocadas.

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

A Recorrente/Entidade Recorrida começa por defender que lhe falta a legitimidade para, por si só, figurar no presente recurso contencioso, uma vez que a isenção de tributação, em que a Recorrida/Contribuinte alicerça a sua discordância relativamente à matéria colectável, depende da alteração de um acto de indeferimento tácito que se insere nas atribuições e competências da Direcção de Inspeção e Coordenação de Jogos (DICJ). Assim, para assegurar a legitimidade global do caso, a DICJ devia ser chamada ao recurso contencioso

para ficar completamente assegurada a *legitimidade passiva*.

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

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

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

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

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

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

Não é esse acto tácito de indeferimento que está em causa no recurso

contencioso interposto por "A, Limited", posto que possa ter sido levado em conta na deliberação impugnada, como componente do bloco de legalidade a que a Comissão de Revisão tinha que atender.

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

*

Passemos a ver a segunda questão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ao fundo».

Por outro lado, em sede de avaliação da matéria fiscal, a variedade possível de percursos lógicos e de utilização de instrumentos técnicos exige a explicitação dos caminhos efectivamente percorridos, com o que se realiza a dupla função de disciplinar a actuação administrativa, obrigando-a a uma auto justificação que evita um decisionismo subjectivista e que permite o controlo futuro da decisão. Caso não obtenha o convencimento do visado, o discurso argumentativo da fundamentação deverá garantir as condições substanciais para o controlo judicial.

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

被上訴實體顯然沒有採納司法上訴人就其與“B”簽訂之合作協議而收取之博彩業務收益淨額(澳門幣 131, 067, 730.00 元)，因已繳納博彩特別稅而不列入司法上訴人收入之解釋，然而，被訴行為中沒有說明有關解釋不獲接納之具體理由。

事實上，從財政局去函要求司法上訴人就已提交的技術報告書作出補充說明，因應是否博彩監察協調局認可的博彩專營合作人作出聲明及提供相關證明文件，其後所得補充稅評稅委員會依職權再次評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益，沒有再採納司法上訴人之申報並修訂可課稅收益為澳門幣 131, 012, 380.00 元，可見由博彩監察協調局提供之資料在決定基礎上起著關鍵作用。

不過，不論由所得補充稅評稅委員會於 2014 年 2 月 24 日依職權作出之核定，或是被訴行為，皆沒有作出任何具體說明。

另一方面，被訴行為所引用之法律規定既欠缺其適用之事實理由，亦未能釐清上述疑問。

Em português:

“Na realidade, da factualidade de que a Direcção dos Serviços de Finanças emitiu ofício à recorrente para que esta prestasse esclarecimento complementar sobre o relatório técnico já apresentado, a recorrente declarou se ela é ou não a colaboradora da concessionária de jogos homologada pela Direcção de Inspeção e Coordenação e forneceu os respectivos documentos comprovativos, e posteriormente, a Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos voltou a fixar oficiosamente o rendimento colectável do imposto complementar de rendimentos do grupo A da recorrente referente ao exercício de

2009, deixou de aceitar a declaração de rendimento feita pela recorrente e alterou o rendimento colectável da recorrente para MOP\$131.012.380,00, pode-se ver que os elementos fornecidos pela Direcção de Inspeção e Coordenação desempenham um papel chave para a base de decisão.

Porém, quer na fixação oficiosa da Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos em 24 de Fevereiro de 2014, quer no acto recorrido, não houve qualquer fundamentação concreta.

Por outro lado, os dispostos legais citados pelo acto recorrido não só carecem de fundamentos de facto para a sua aplicação, como também não conseguem esclarecer a aludida dúvida.”

Ora a controvérsia reside essencialmente nos seguintes pontos:

A Entidade Recorrida defende o seguinte:

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

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

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

6. A CRICR deliberou e esclareceu devidamente na resposta à reclamação da "A Limited", fundamentando que sendo a actividade tributária vinculada, e não tendo sido registado, nem homologado junto à entidade competente DCIJ, o contrato de prestação de serviços celebrado entre a "A Limited" e a B, a recorrente é considerada como uma contribuinte normal, sem ter direito ao benefício fiscal da Isenção do Imposto Complementar

de Rendimentos. Neste sentido, a actividade exercida pela Sociedade, está registada e descrita no cadastro das Finanças como Sociedade Prestadora de Serviços a Empresas.

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

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

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

Lida com atenção esta argumentação tecida pela Entidade Recorrida, entendemos que lhe não assiste razão, pois:

1) - A Recorrida é contribuinte do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos, devendo a tributação dos seus rendimentos ser feita com base no lucro real efectivo determinado através dos elementos constantes da declaração de rendimentos de acordo com o previsto nos artigos 4º, nº 2 e 19º, nº 1 do RICR;

2) - A fundamentação da deliberação da CRICR não dá a conhecer minimamente as razões da divergência da Comissão com os elementos constantes da declaração de rendimentos apresentada pela Recorrida (contribuinte);

3) - A norma invocada na Deliberação da CRICR (o artigo 29º da Lei nº 16/2001) não respeita à actividade que é exercida pela contribuinte, visto que a Recorrida (contribuinte) não chegou a invocar a qualidade de promotora de jogo, nem existem elementos nos autos que sustentem tal qualidade;

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

5) A fundamentação da CRICR cingiu-se à referência a informações fornecidas por um outro serviço público sem revelar o seu conteúdo à contribuinte reclamante, informações que foram decisivas para a decisão tomada.

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

7) - Nesta óptica, a Recorrente/Comissão, nas suas alegações e respectivas conclusões, não conseguiu pôr a nu qualquer vício ou erro da sentença recorrida, **pelo que igualmente se julgam improcedentes os fundamentos do recurso nesta parte.**

*

Perante o exposto, é do nosso entendimento que, em face das considerações e impugnações da Recorrente/Comissão, a argumentação

produzida pelo MMo. Juíz do Tribunal *a quo* continua a ser válida, a qual não foi contrariada mediante elementos probatórios concretos, trazidos por quem tem o ónus de prova, ao abrigo do disposto no artigo 631º/5 do CPC, é de manter a decisão recorrida.

*

Síntese conclusiva:

I – Quando o acto contenciosamente recorrido foi praticado pela **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos**, é esta que deve figurar-se como Entidade Recorrida no processo de recurso contencioso, enquanto autora do acto e como tal tem legitimidade passiva, ainda que, ao praticar o respectivo acto, tenha utilizado (como efectivamente utilizou) elementos fornecidos por um outro organismo público, nomeadamente pela DICJ, não se tratando de uma situação de exercício de competência conjunta.

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

congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita *a posteriori*.

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

IV – Quando a Entidade Recorrida manteve a sua posição com base nos elementos fornecidos por um outro serviço (manteve o rendimento colectável referente ao exercício de 2009 da Recorrida "A, Limited", o valor de MOP\$131,012,380.00 anteriormente apurado pela Comissão de Fixação), sem que tais dados fossem comunicados à Recorrente, nem chegou a explicar a razão de facto e de direito de manter a sua decisão anterior, a Entidade Recorrida, neste caso, a **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos** não está cumprir o dever de fundamentar a sua decisão nos termos do disposto no artigo 115º do CPA, razão pela qual é de julgar improcedente o recurso jurisdicional interposto pela referida Comissão, mantendo-se a sentença recorrida proferida pelo Tribunal Administrativo.

*

Tudo visto, resta decidir

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, **acordam em negar**

provimento ao presente recurso, confirmando-se a douda sentença recorrida do Tribunal Administrativo.

*

Sem custas por isenção subjectiva.

*

Registe e Notifique.

RAEM, 11 de Outubro de 2018

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Fui presente

Joaquim Teixeira de Sousa