

Processo nº 88/2021

Data do Acórdão: 15JUL2021

Assuntos:

Falta de fundamentação

Vícios novos do acto administrativo recorrido

Imposto especial sobre o jogo

Isenção excepcional do pagamento do imposto complementar de rendimentos

Actos vinculados

Os princípios de igualdade, de proporcionalidade, da justiça e de imparcialidade

SUMÁRIO

1. A nulidade a que se refere a alínea b) do n.º1 do art.571.º do CPC apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos e não quando a justificação seja apenas deficiente, e que só a falta em absoluto da menção de factos provados ou da fundamentação gera a nulidade da sentença prevista no art.º571.º, n.º1, al. b) do CPC.
2. Os vícios do acto administrativo, pela natureza das coisas, têm de preceder ou ser contemporâneos do acto e não podem ser posteriores.
3. À luz do disposto no artº 28º da Lei nº16/2001, não há qualquer isenção *ipso jure*, o pagamento do imposto especial sobre o jogo não implica a isenção do pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos prescritos na lei. A

isenção é excepcional e só tem lugar quando o motivo do interesse público a justifique mediante despacho do Chefe do Executivo a proferir no uso do seu poder discricionário.

4. Os princípios de igualdade, de proporcionalidade, da justiça e de imparcialidade circunscrevem-se apenas ao exercício de poderes discricionários, não sendo operantes nos actos administrativos vinculados.

O relator

Lai Kin Hong

Processo nº 88/2021

Acórdão em conferência na Secção Cível e Administrativa no Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I

No âmbito dos autos de recurso contencioso fiscal nº 2835/19-CF, que corre os termos no Tribunal Administrativo, foi proferida a seguinte sentença julgando improcedente o recurso:

I. Relatório

Recorrente **A LIMITED** (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 4 de Outubro de 2018, manteve a matéria colectável do exercício de 2014 em MOP334,834,238.00 e fixou o agravamento, a título de custos, em 0.005% sobre a colecta.

Alegou a Recorrente, com os fundamentos a fls. 152 a 167 dos autos, em síntese:

- a falta de fundamentação 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 dos artigos 2.º, 3.º e 19.º da Lei n.º 21/78/M, e artigo 27.º da Lei n.º 16/2001; e
- a violação da lei por dupla tributação;

Concluiu, pedindo a anulação do acto recorrido e a determinação da prática do acto administrativo em sua substituição.

*

A Entidade recorrida contestou, com os fundamentos a fls. 173 a 195 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso.

*

Nas alegações facultativas, a Recorrente invocou os novos fundamentos de recurso:

- a extinção do direito de fixação do rendimento,

A Entidade recorrida apresentou alegações facultativas, mantendo as conclusões iniciais.

*

No parecer final, a digna Magistrada do M.º P.º emitiu o parecer com fundamentos a fls. 245 a 249 dos autos, promovendo que fosse julgado improcedente o recurso.

*

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:

- A Recorrente é uma sociedade comercial que tem por objecto o investimento em hoteleira e gestão hoteleira (conforme consta de fls. 71 a 76 dos autos).
- A Recorrente dedica-se à exploração do XXX, na Rua de Pequim, n.ºs XXX, Edif. “XXX”, em Macau. (conforme consta de fls. 69 a 76 dos autos).
- A Recorrente celebrou sucessivamente os dois contratos de prestação de serviços e cedência de espaço com a B, S.A. (conforme consta de fls. 77 a 89 e 90 dos autos e cujo teor se considera reproduzido).
- Em 28 de Julho de 2015, a ora Recorrente 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 2014 (conforme consta de fls. 19 e v a 26 e v do P.A.).
- Nessa declaração, a Recorrente consignou que teve lucro tributável no montante de MOP66,129,736.00 (ibid).
- Em 3 de Agosto de 2017, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável no valor de MOP334,834,238.00, e em 14 de Junho de 2018, foi emitida a notificação da fixação de rendimento (conforme consta de fls. 66 e 70 do P.A.).
- Em 8 de Junho de 2018, foi efectuada a liquidação do imposto pelo Director dos Serviços de Finanças, e foi posteriormente emitida à Recorrente o mandado de notificação em 13 de Dezembro de 2018 (conforme consta de fls. 68 e 79 do P.A.).
- Em 29 de Junho de 2018, a Recorrente reclamou contra a supradita decisão da Comissão de Fixação junto da Comissão de Revisão (conforme consta de fls. 47 a 49 do P.A.).
- Em 4 de Outubro de 2018, a Entidade recorrida deliberou negar provimento à reclamação apresentada pela Recorrente, mantendo para o exercício de 2014 o rendimento colectável de MOP334,834,238.00, com aplicação do agravamento de 0.005% sobre a colecta (conforme consta de fls. 71 a 72v do P.A. cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

➤ Em 28 de Janeiro de 2019, a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso fiscal.

III. Fundamentação

Cumpre pronunciar, desde logo, quanto à admissibilidade da invocação de novos fundamentos de recurso pela Recorrente nas alegações facultativas.

Para o efeito, alegou a Recorrente o conhecimento superveniente do despacho proferido pelo Director dos Serviços de Finanças, constante do documento que foi junto a fls. 183 dos autos em 19 de Novembro de 2019, onde a Entidade recorrida clarificou a a posição defendida pela Recorrente.

Aproveitando o conhecimento deste facto, a Recorrente aditou novos vícios de ilegalidade na parte das conclusões, sem devida concretização, não sendo estes vícios invocados na petição inicial, como a prescrição da liquidação e caducidade do direito de fixação do rendimento.

Ora bem, constituem fundamentos de recurso contencioso de anulação os vícios que consubstanciem as invalidades, que devem ser, por regra, invocados na petição inicial de recurso. Contudo, o recorrente pode nas alegações facultativas, invocar os novos vícios desde que o conhecimento dos factos integradores desses vícios tenha sido superveniente da petição inicial.

No caso dos autos, os factos cujo conhecimento é alegadamente superveniente não integram os novos vícios invocados ou seja não há ligação entre um e outro. E certo é que, nem se percebe como o conhecimento desses vícios alegados a partir da mera apreciação crítica do próprio acto recorrido, poderá ocorrer supervenientemente à apresentação da petição inicial.

Destarte, desatende-se os referidos fundamentos invocados pela Recorrente nas alegações facultativas.

*

Seguidamente, importa conhecer os vícios invocados na petição inicial.

Assim, começamos pela análise do vício de falta de fundamentação e de omissão de pronúncia.

A norma do artigo 114.º, n.º 1, alínea b) do CPA impõe o dever legal de fundamentação dos actos administrativos e sobre os requisitos da fundamentação, a lei, na norma do artigo 115.º, n.º 1 do CPA, impõe que a mesma seja expressa e contenha uma sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão.

Como se tem entendido, o dever de fundamentação dos actos administrativos 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.

De acordo com a consolidação jurisprudencial que tem indo 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).

Da fundamentação nova do acto recorrido, pode-se depreender que salvo a parte em que se negou as questões colocadas pela Recorrente em sede da reclamação, se patenteiam os motivos que conduzem à fixação da matéria colectável pela Administração Pública naqueles termos – isto é, pela verificação dos pressupostos da relação jurídica tributária em causa (conforme se expõe, em especial, nos artigos 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 15 da fundamentação do acto recorrido).

É certo que a Administração Fiscal não se limitou a dizer o que é essencial, fazendo apelo antes a outras considerações na sua resposta

negativa à reclamação - nos artigos 7, 8, 9 e 10. Todavia, ainda que se considerasse que em relação a esses fundamentos, a Administração Fiscal não justificou de forma suficiente e esclarecida, nem por isso a consequência seria a da anulação do acto pelo vício de falta de fundamentação.

É que, *“tendo a Administração invocado uma pluralidade de fundamentos para o indeferimento a legalidade de alguns deles assegura a validade substantiva da decisão e torna inoperante, caso existam, os vícios da motivação superabundante”* (cfr. o Ac. do STA, Proc. n.º 0730/06, de 5 de Junho de 2007, consulta disponível em <http://www.dgsi.pt>).

Nestes termos expostos, é evidente a satisfação do dever legal de fundamentação do acto administrativo no caso dos autos, que não fica afectada pela eventual insuficiência da fundamentação superabundante. Julga-se, por isso, improcedente o recurso quanto a esta parte.

Nem nos parece que esteja verificada a omissão de pronúncia assacada pela Recorrente ao acto recorrido, por ter omitido, segundo ela, por completo a questão levantada – que há sociedades a operar no mercado, com o mesmo objecto e cujos rendimentos são em tudo idênticos, têm um Despacho da DSF datado de 17 de Novembro de 2006 que lhes concede uma isenção fiscal de Imposto Complementar de rendimento.

Como se entende pacificamente, o órgão competente *“deve resolver todas as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento”*, nos termos dos artigos 11.º e 100.º do CPA, o que não implica, no entanto, o seu dever de responder de forma exaustiva a todos os argumentos minuciosos expostos pelos particulares.

Donde, o dever de decisão só se impõe ao órgão administrativo em certa medida, em relação àquelas questões pertinentes que constituam fundamento da sua decisão.

Como já vimos, a fundamentação do acto administrativo recorrido é mais do que suficiente ou *“superabundante”*, na medida em que, com os seus fundamentos concretos, se permita responder, satisfatoriamente, as questões pertinentes colocadas pela Recorrente.

Portanto, inexistente o vício de falta de fundamentação, assim com a omissão de pronúncia em relação ao acto renovador ora recorrido. Deve-se improceder o recurso contencioso quanto a este fundamento.

*

De seguida, cumpre verificar se existe o invocado vício de violação da lei.

Em síntese, alega a Recorrente que desenvolvia sua actividade em colaboração necessária, nos termos do contrato de prestação de serviços, com a concessionária B, e que a tributação dos seus rendimentos obriga-a a repercutir os custos fiscais na sua relação com a concessionária, o que vai contra o espírito da isenção fiscal concedida pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 333/2007.

E que existe para a Recorrente uma dupla tributação sobre o mesmo rendimento, uma vez que os seus honorários foram já sujeitos a tributação especial sobre o jogo.

Por fim, mais alega, sem densificação, que o acto recorrido violou um conjunto de princípios da justiça, da igualdade tributária, da imparcialidade, da proporcionalidade e das normas constantes dos artigos 2.º, 3.º e 19.º da Lei n.º 21/78/M, e artigo 27.º da Lei n.º 16/2001.

Vejamos.

Desde logo, a legalidade de que se fala aqui, não é a da quantificação da matéria colectável, resultante do acto de fixação da Entidade recorrida, mas sim a legalidade da própria tributação em sede de imposto complementar de rendimentos, referente à verificação dos pressupostos de incidência tributária, questão essa, ao que nos parece à partida, poderia ser discutida na impugnação do acto final de liquidação.

Em consonância com o entendimento que transparece na fundamentação do acto, a Recorrente, não sendo beneficiária de qualquer isenção fiscal legal, só pode ser tributada como contribuinte normal pertencente ao grupo A, com base nos seus rendimentos

auferidos na RAEM, de acordo com as normas legais do RICR, nomeadamente, os artigos 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a) do RICR.

Ora bem, o artigo 2.º do RICR dispõe o seguinte:

“O imposto complementar incide sobre o rendimento global definido nos termos do artigo 3.º, que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam no Território.”

E no art.º 3.º, do mesmo diploma, estabelece-se o seguinte:

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

a) Rendimentos da actividade comercial ou industrial;

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

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

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

Com a subsunção do caso às normas citadas, é evidente que a Recorrente, enquanto uma sociedade comercial, é sujeito passivo vinculado à realização da prestação tributária, pela verificação do facto tributário previsto na norma de incidência – os rendimentos por ela auferidos foram provenientes do exercício da actividade comercial e tiveram lugar na RAEM.

Em face do acto recorrido com a fundamentação tal como ela é, uma das duas coisas que a Recorrente poderia tentar fazer: ou impugnar os pressupostos legais do acto, dizendo que aquele pressuposto de

incidência não se verificou no caso, ou demonstrar, não obstante a verificação dos pressupostos, ser beneficiária da isenção fiscal legalmente concedida.

Agora na situação vertente, quanto à verificação dos pressupostos de incidência do acto, parece-nos que a Recorrente não tenha impugnado de uma forma válida e incisiva. O caminho que ela entretanto optou por seguir é, no fundo, o de fazer convencer que ela mereceria um tratamento privilegiado, e deveria ser beneficiária da isenção fiscal.

Como se compreende facilmente, quanto a isto, 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, e constituem necessariamente a matéria de reserva da lei da Assembleia Legislativa, por força do princípio de legalidade tributária (neste sentido, Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Almeida, pp. 334 a 335).

Sendo assim, se a Recorrente pretende invocar a existência de algum benefício fiscal, deverá necessariamente demonstrar a base legal desses benefícios e sustentar que preencha os respectivos pressupostos legais. Mas a questão é que ela não logrou fazer isso, limitando-se a reclamar que o seu rendimento era proveniente da prestação dos serviços imprescindíveis para a actividade desenvolvida pela Concessionária, e que deveria gozar do benefício fiscal como esta, contudo não tendo invocado em seu favor nenhuma norma fiscal respeitante à previsão da isenção fiscal.

Tem-se entendido que, em matéria de benefícios fiscais, como em matéria de incidência tributária, 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, se encontra sempre vedada, nesta matéria tributária, por força do princípio da legalidade tributária, a integração analógica, com base na existência de similitude entre o caso omissis e o caso previsto na lei.

Aqui chegado, concluindo, não sendo de todo possível invocar a isenção fiscal fora do âmbito da norma legal, a pretensão da Recorrente deveria ser necessariamente denegada.

*

Ainda no entender da Recorrente, verifica-se no caso vertente, uma verdadeira situação de dupla tributação, pela razão de o mesmo facto tributário servir-se de base da incidência de tributos diferentes – imposto especial sobre o jogo e o imposto complementar.

Quanto a isso, ao nosso ver, independentemente de saber se efectivamente ocorreu ou não uma situação da dupla tributação, que a proibição ou eliminação da dupla tributação nunca constitui um princípio geral no ordenamento jurídico tributário da RAEM que seja autonomamente invocável à margem de qualquer previsão legal, muito menos poderia servir de fundamento da ilegalidade do acto tributário.

Veja-se, por exemplo, a isenção fiscal com base no fundamento de dupla tributação, no disposto do art.º 9.º, n.º 1, alínea h) do RICR, nos termos do qual *“1. São isentos do imposto complementar de rendimentos... h) os rendimentos globais auferidos no Território pelas empresas de transporte aéreo cuja sede ou local de direcção efectiva se situe no exterior, provenientes da exploração de aeronaves e de actividades complementares desta, desde que isenção equivalente seja concedida às empresas da mesma natureza com sede ou direcção efectiva em Macau e a reciprocidade se encontre reconhecida em Acordo de Transporte Aéreo ou em despacho do Governador publicado no Boletim Oficial.”*

Além disso, na 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), estabelece-se que *“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.”

Nestas linhas, resulta claro que o nosso sistema legal tributário não rejeita, em princípio, qualquer situação de dupla tributação, e que a sua eliminação não deveria ocorrer automaticamente, não se podendo portanto operar sem ter sido baseada na norma legal preexistente, seja esta norma que tenha relegado para a regulamentação da convenção internacional com aplicação directa, seja a norma que tenha habilitado, para o efeito, a intervenção posterior e casuística do órgão administrativo.

No entanto, o que é lamentável é que a existência de tal norma não foi devidamente demonstrada no caso vertente. Assim, não se pode ter por verificado o vício de violação da lei, nomeadamente, das normas invocadas pela Recorrente.

*

Quanto à imputada violação dos princípios fundamentais, não alegou a Recorrente factos concretos como integradores deste vício de ilegalidade.

Não obstante, não se deixa de perceber que tal imputação era pensada pelo facto de a Administração Fiscal ter anteriormente concedido a favor das outras contribuintes as isenções fiscais no caso materialmente semelhante, tal como descrito nos artigos 30.º a 31.º da petição inicial do recurso.

Esta circunstância, mesmo que se tivesse verificado, é totalmente irrelevante, do nosso ponto de vista, para se obter efeito invalidante do acto recorrido. Pois se a Administração Fiscal neste caso se circunscreve à apreciação dos pressupostos da isenção fiscal em observância às normas legais vigentes, não haverá então nenhuma margem para censurar o seu comportamento “faltoso” de não ter tratado de forma igual os casos que lhe foram colocados, alegadamente idênticos.

É que, como se sabe, no âmbito da actividade vinculada, o princípio da legalidade consome a generalidade dos restantes princípios

administrativos (cfr. neste sentido Ac. do TUI, de 18/9/2019, Proc. n.º 26/2019).

Portanto, somos de concluir que o acto recorrido não incorreu no vício de ilegalidade pela violação dos princípios gerais da actividade administrativa. Cremos ser evidente que este fundamento do recurso contencioso não pode proceder.

*

Por fim, quanto ao pedido de condenação cumulado neste recurso contencioso, ou seja, a determinação da prática do acto administrativo em substituição do acto recorrido.

Não se trata aqui, porém, de uma pretensão autónoma da Recorrente, cumulada com a pretensão anulatória neste recurso contencioso ao abrigo do disposto do artigo 24.º, n.º 1, alínea a) do CPAC, uma vez que aquilo que a Recorrente pretende obter não é mais que os efeitos próprios, decorrentes da eventual anulação judicial do acto recorrido.

Como se vê, contra um acto administrativo apenas com conteúdo positivo, bastaria a utilização do recurso contencioso como meio adequado de reacção, a fim de restabelecer a situação jurídica pré-existente, alterada pelo acto administrativo recorrido. Pois, uma vez anulado o acto administrativo pelo tribunal, impõe-se à Administração, na execução da sentença anulatória e no quadro de uma relação jurídica de conteúdo repristinatório, os deveres de *“praticar os actos jurídicos e operações materiais necessários à reintegração efectiva da ordem jurídica violada, mediante a reconstituição da situação que existiria se o acto administrativo ilegal não tivesse sido praticado”*.¹

É o que se verifica no caso vertente. Aqui o que se discute é um acto de fixação da matéria colectável, de natureza ablativa e com vertente puramente positiva. A determinação da prática do acto administrativo em substituição do acto recorrido será a consequência necessária, resultante dos efeitos repristinatórios da sentença anulatória.

¹ Cfr. Mário Aroso de Almeida, *Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, Almedina, pp. 30 a 37.

Mas, como fica dito acima, deve-se improceder o pedido anulatório do acto recorrido, cai, por consequência, também esta pretensão dos efeitos da anulação judicial.

IV. Decisão

Assim, pelo exposto, decide-se:

Julgar improcedente o presente recurso, com a consequente manutenção do acto recorrido.

*

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

*

Registe e notifique.

Não se conformando com essa sentença, veio a recorrente A Limited recorrer da mesma concluindo que:

- 1.^a A Recorrente aceitou para efeitos de confissão da entidade recorrida que foi proferido um despacho do Sr. Director dos Serviços de Finanças através do qual “foi sancionado o entendimento mediante o qual as remunerações [...] não deverão ser tributadas em qualquer sede de imposto da RAEM, porquanto terão as mesmas sido colectadas a montante do acto de pagamento pela prestação de serviços e ocupação e uso de espaços.”
- 2.^a A sentença recorrida violou as disposições conjugadas do artigo 76º do CPAC e 562º/3 do CPC por não ter especificado nos factos provados, aqueles que ficaram provados por documentos e que resultaram de confissão reduzida a escrito.
- 3.^a No mínimo, deveria ter ficado consignado na sentença recorrida que em casos semelhantes, anteriormente, a Recorrida teve um entendimento em relação à matéria em causa nos presentes autos que é favorável à pretensão da Recorrente, através da confissão que:

- a. as remunerações não devem ser tributadas em qualquer sede de imposto;
 - b. Com base na fundamentação: “foram colectadas a montante do acto de pagamento pela prestação de serviços e ocupação e uso de espaços.”
 - c. Os serviços da Recorrida tratam os casos dos contribuintes de maneira diferente - ou seja, existe alguma margem de discricionariedade.
- 4.^a Estes factos são essenciais para a procedência dos argumentos avançados pela Recorrente, nomeadamente de que a invocação do princípio da legalidade esconde alguma margem de discricionariedade ou de interpretação que a Recorrida exerce em relação a outros contribuintes.
 - 5.^a Os artigos 76º do CPAC e 562º/3 do CPC devem ser interpretados no sentido de que na sentença devem ser mencionados todos os factos com interesse para a causa que tenham sido admitidos por acordo das partes, provados por documentos, por confissão reduzida a escrito e os restantes factos tribunal deu como provados.
 - 6.^a Nas suas alegações facultativas, a Recorrente alegou “factos supervenientes” em virtude dos factos alegados pela própria Recorrida nas suas contra-alegações e da junção por esta de um documento.
 - 7.^a Nessas alegações facultativas, a Recorrida acrescentou, entre outras, as Conclusões F), L), M), N), O), P), V), e CC).
 - 8.^a Ora, desde o início do processo instrutor, a entidade recorrida defendeu o entendimento que não tem margem de discricionariedade, bem como que a decisão de não tributação dos rendimentos provenientes do contrato de serviços com a concessionária de jogo B não foi sua.
 - 9.^a Porém, o que se verifica é que existe um Despacho do Director da Recorrida a corroborar a posição defendida pela Recorrente mas que esse despacho não se encontra no Processo Administrativo.

- 10.^a Após proferido o acto administrativo, não pode a Administração modificar, alterar ou corrigir a sua fundamentação, muito menos já em sede de contra-alegações do recurso contencioso.
- 11.^a A fundamentação do acto administrativo deverá ser bastante para que se compreendam todos os fundamentos de facto e de direito do acto.
- 12.^a As quatro funções do dever de fundamentar os actos administrativos são: (1) a Defesa do particular; (2) o Controlo da Administração; (3) a Pacificação das relações entre a Administração e os particulares - posto que estes últimos tendem a aceitar melhor as decisões que lhes sejam desfavoráveis se as correspondentes razões lhes forem comunicadas de forma completa, clara e coerente; e (4) a Clarificação e prova dos factos sobre os quais assenta a decisão.
- 13.^a O objectivo essencial e imediato da fundamentação é, portanto, *esclarecer concretamente a motivação do ato, permitindo a reconstituição do iter cognoscitivo que levou à adoção de um ato com determinado conteúdo.*
- 14.^a Donde decorre que a douda sentença recorrida não deveria aceitar a “nova fundamentação” do acto, por se ter esgotado essa opção. A legalidade do acto administrativo tem que ser aferida à luz dos fundamentos que dele constam expressamente e não sobre conjecturas que o Tribunal possa aventar ou com base em fundamentos que não foram tidos em conta pela Administração Tributária e que não são contemporâneos do acto.
- 15.^a A douda sentença recorrida deveria ter conhecido este vício invocado pela Recorrente nas suas alegações facultativas, aceitando-as como supervenientes.
- 16.^a Durante o procedimento, designadamente desde a fase da instrução, a Recorrente sempre pediu que fosse atendida a sua situação especial face à existência de casos decididos anteriormente pela Administração que concederam isenção fiscal de Imposto Complementar à Recorrente (até ao ano 2008) e a sociedades concorrentes da Recorrente (até ao presente).

- 17.^a Invocou, entre outros argumentos, que a situação jurídica se manteve, que houve violação do princípio da igualdade, que a decisão não estava fundamentada.
- 18.^a Só com a sua Contestação, a Recorrida não só veio confessar ter decidido casos semelhantes da forma que a Recorrente pretende, como vem confessar que a decisão partiu do próprio Director da Recorrente, e não do Exmo. Senhor Chefe do Executivo.
- 19.^a Os documentos juntos com a sua Contestação vieram revelar que na verdade, a questão já teria sido resolvida anteriormente, de forma que seria favorável à Recorrente.
- 20.^a O acto recorrido padece do vício de omissão de pronúncia, por não ter decidido sobre a matéria da reclamação com base na hipotética não-discrecionalidade do acto e sua vinculação ao princípio da legalidade,
- 21.^a O que veio a ser contraditado pela junção de novo documento, no qual a Recorrida confessa poder decidir de outra forma, que seria mais favorável à Recorrente.
- 22.^a A douta sentença recorrida deveria ter aceite a matéria como superveniente, bem como deveria ter-se pronunciado sobre esta questão.
- 23.^a Os pressupostos mencionados na decisão recorrida e que foram absorvidos pela sentença - designadamente os parágrafos 1, 2, 3, 4 e 15 do acto recorrido - não sofreram qualquer alteração entre 28 de Julho de 2015 (data da apresentação da declaração do Imposto de Complementar de Rendimentos) e 4 de Outubro de 2018 (data da nova fixação de rendimento colectável pela Recorrida),
- 24.^a E esses parágrafos não explicam minimamente quais foram as operações matemáticas, financeiras ou outras que levaram à alteração do montante do lucro tributável de MOP66,129,736.00 declarado pela Recorrente para MOP334,834,238.00 fixado pela Recorrida
- 25.^a Além disso, o parágrafo 15 do acto recorrido é meramente conclusivo e despido de conteúdo quando desacompanhado dos

parágrafos precedentes.

- 26.^a O segmento decisório: “*É certo que a Administração Fiscal não se limitou a dizer o que é essencial, fazendo apelo a outras considerações na sua resposta negativa à reclamação - nos artigos 7, 8, 9 e 10. Todavia, ainda que se considerasse que em relação a esses fundamentos a administração fiscal não justificou de forma suficiente e esclarecida, nem por isso a consequência seria a anulação do acto pelo vício da falta de fundamentação*”, aceita parcialmente os fundamentos do acto recorrido,
- 27.^a Mas fá-lo através da escolha cirúrgica de parte da fundamentação, eliminando outros pontos da mesma, ficando o parágrafo 15 órfão de conteúdo.
- 28.^a O que determina que seja esvaziado o conhecimento do *iter cognoscitivo* que conduziu ao acto recorrido.
- 29.^a No caso dos autos, o vício apontado à fundamentação do acto era que esta é contraditória.
- 30.^a Quando a fundamentação é *contraditória* não pode ser o Tribunal a escolher quais os termos da fundamentação que acha preferíveis para salvar o acto - A fundamentação do acto deveria ser bastante para resolver este conflito.
- 31.^a A correcção à base de tributação efectuada pela Recorrida tem subjacente determinada fundamentação, que conduziu à qualificação da operação tributária para efeitos de Imposto Complementar de Rendimentos, e com base na qual, a ora Recorrente exerceu a sua defesa, e que alicerçaram a delimitação do acervo probatório que despoletou a decisão judicial, subjazendo, pois à decisão recorrida a imposição de fundamentação dos actos plasmada no art. 114º e 115º do Código do Procedimento Administrativo e no artigo 41º/1 do RICR, princípio da vinculação temática e o direito à prova.
- 32.^a Se não é lícito à Recorrida, em momento posterior, tentar colmatar um lapso, erro de procedimento, ou erro de interpretação, alterando a conclusão a que chegou e cuja decisão já produziu efeitos na esfera de actuação do sujeito passivo, e com base na qual, exerceu a

sua defesa - por maioria de razão também ao tribunal será vedado corrigir as deficiências do acto.

- 33.^a Decorre inequivocamente da fundamentação do acto tributário em sindicância que a A.T. qualifica o contrato celebrado entre a Recorrente e a B “como situações diferentes” da de outros contribuintes, mais ali se dizendo que o acto é vinculado, pese embora haver nos autos prova de que a decisão da A.T. é diferente para outros casos.
- 34.^a Praticado um acto com determinada fundamentação, a apreciação contenciosa da sua legalidade tem de se fazer em face dessa mesma fundamentação.
- 35.^a Os factos e fundamentos de direito enunciados no na Deliberação da Comissão de Revisão são contraditórios entre si e não cabe ao Tribunal escolher ou optar pelo fundamento que mais lhe convém. Esse papel pertence inevitavelmente ao autor do acto. É a ele e apenas a ele quem cabe apresentar todos os fundamentos que subjazem à prática do acto.
- 36.^a Os fundamentos de facto e de direito invocados pela A.T. não apontam de forma congruente no sentido de que a decisão constitui uma decisão lógica e necessária dos motivos invocados como justificação.
- 37.^a O artigo 21º do CICR quando dispõe que «Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que tiverem de ser suportados para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes: [...] f) Encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto na alínea b) do artigo 29.º», é um afloramento do princípio da proibição da dupla tributação, aplicável à Recorrente.
- 38.^a A questão que se coloca nos autos é que a Recorrente não pagou, por si, o Imposto Especial sobre o Jogo, quem o fez foi a sua parceira de negócios - a B.
- 39.^a Ora, no âmbito do contrato de prestação de serviços e de cedência de espaços, a retribuição da Recorrente seria uma percentagem

calculada sobre o rendimento líquido anual proveniente de actividades de jogo.

- 40.^a Ou seja, do rendimento do jogo obtido pela B uma parcela é entregue directamente à RAEM a título de imposto sobre o jogo, o remanescente é dividido entre B e Recorrente.
- 41.^a Supondo que a actividade que a Recorrente desenvolve fosse executada só e directamente pela Concessionária, a mesma actividade estaria sem qualquer dúvida isenta do pagamento de imposto complementar.
- 42.^a Mas pelo facto de a Recorrida desenvolver esta actividade em colaboração com a Concessionária em regime de sua associada - a sociedade Reclamante terá um prejuízo patrimonial correspondente a um esforço fiscal injusto, injustificado e inesperado para a Administração Fiscal- pois conforme se disse, caso a B não recorresse a prestadores de serviços externos e desenvolvesse a actividade por si própria estaria isenta do imposto complementar.
- 43.^a A invocação do princípio da legalidade tem apenas por função esconder que na realidade a fundamentação por trás do acto praticado foi que a Recorrente tem mesmo um tratamento diferente do prestado pela Recorrida às empresas suas concorrentes.
- 44.^a Através do Despacho do Chefe do Executivo n.º 333/2007, foi concedida à B a isenção do pagamento do imposto complementar de rendimentos, “relativamente aos lucros gerados pela exploração de jogos de fortuna ou azar ou outros jogos em casino”.
- 45.^a A Direcção de Serviços de Finanças reconhece a outras sociedades nas mesmas circunstâncias da Recorrente que o seu rendimento “relacionado com o jogo não está sujeito a imposto complementar durante o termo efectivo do Contrato de Serviços, dado que os honorários recebidos no âmbito do Contrato de Serviços derivam do rendimento do jogo da B, que se encontra isento nos termos do disposto no no. 2 do artigo 28º da Lei 16/2001 e da isenção concedida pelo despacho no 30/2004 de 23 de Fevereiro de 2004 e depois pelo despacho no 378/2011.”
- 46.^a Além disso, a Direcção dos Serviços de Finanças confirmaram que

“o rendimento relacionado com o jogo a respeito de salas VIP não está sujeito a imposto complementar dado que os impostos são pagos directamente pela B. A B paga imposto especial sobre o jogo, taxas especiais e prémios sobre o jogo ao Governo de Macau através da sua parte do rendimento bruto gerado pelos Casinos.”

- 47.^a Desde que a recorrente iniciou a sua actividade nos termos do contrato com a B não houve qualquer alteração legislativa no âmbito do imposto complementar de rendimentos aprovado pela Lei n.º 21/78/M, e cuja última alteração data de 1 de Outubro de 2003 (Lei n.º 12/2003)
- 48.^a O regime jurídico da exploração de jogos de fortuna ou azar em casino tem como objectivos, em especial, assegurar que o interesse da Região Administrativa Especial de Macau na percepção de impostos resultantes do funcionamento dos casinos é devidamente protegido.
- 49.^a Supondo que a actividade que a Recorrente desenvolve fosse executada só e directamente pela Concessionária, a mesma actividade estaria sem qualquer dúvida isenta do pagamento de imposto complementar.
- 50.^a O acto em crise é ilegal porque obriga a Recorrente a repercutir as perdas com o Imposto Complementar na sua cliente Concessionária - nos termos do contrato de prestação de serviços - o que vai contra o espírito da isenção concedida por S. Exa. Chefe do Executivo.
- 51.^a Tem sido prática corrente e entendimento pacífico ao longo dos anos que a totalidade dos rendimentos (sobre as receitas brutas) sobre os quais é calculado o honorário da Reclamante foram já sujeitos a tributação (especial sobre o jogo).
- 52.^a O acto em crise viola o artigo 28º da Lei 16/2001, o Despacho do Chefe do Executivo 333/2001, os Princípios da Igualdade, da Proporcionalidade, da Justiça e da Imparcialidade, bem como os artigos 2º e 3º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.
- 53.^a O acto recorrido viola ainda os princípios da justiça tributária e da proporcionalidade, bem como os princípios da legalidade, da

equidade e da boa-fé.

- 54.^a Quando o mesmo facto tributário é base de incidência de tributos diferentes, existe dupla tributação.
- 55.^a Diz-se que o imposto especial sobre o jogo incide sobre as receitas brutas de exploração de jogo e que o imposto complementar incide sobre o rendimento global auferido.
- 56.^a O rendimento global das pessoas colectivas é o lucro líquido anual derivado do exercício de actividade comercial ou industrial e calculado nos termos deste regulamento e no caso de o rendimento de uma pessoa colectiva resultar da exploração do jogo, pode dizer-se que esse rendimento são as “receitas brutas da exploração do jogo”
- 57.^a A adopção de fundamentos obscuros, contraditórios ou insuficientes que não esclareçam concretamente a motivação do acto equivale à falta de fundamentação.
- 58.^a O acto é anulável por vício de forma por falta de fundamentação e omissão de pronúncia.
- 59.^a 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!

Notificada das alegações, a Administração fiscal recorrida respondeu pugnando pela improcedência do recurso jurisdicional.

Subidos os autos a esta segunda instância e devidamente

tramitados, o Ministério Público emitiu oportunamente em sede de vista o seu seguinte parecer, pugnano pela improcedência do recurso:

Nas alegações de fls.247 a 272 dos autos, a ora recorrente solicitou a revogação da sentença em questão e a substituição da mesma por aresto que vá julgar procedente o recurso contencioso e anular a deliberação tomada em 04/10/2018 pela Comissão de Revisão do imposto complementar de rendimentos (doc. de fls.21 a 22v dos autos, que se dá aqui por reproduzido na sua íntegra).

*

1. Da arguição da violação da lei processual

À douta sentença em escrutínio, a recorrente assacou, em primeiro lugar, a violação dos preceitos nos arts.76º do CPAC e n.º3 do art.562º do CPC, argumentando que nos “factos provados” não elencou o documento de fls.209 dos autos, e também que “no cumprimento das disposições supracitadas, deveria ter ficado consignado que **em situações anteriores a Recorrida teve um entendimento em relação à matéria em causa nos presentes autos que é favorável à pretensão da Recorrente.**”

Ora, a indevida desconsideração ou ignorância dum facto fecunda o erro de julgamento em vez da nulidade, por isso distingue-se da não especificação de facto que, de acordo com a alínea b) do n.º1 do art.571º do CPC, só é relevante quando chegar a gerar a nulidade da sentença.

Proclama a jurisprudência mais autorizada que a nulidade a que se refere a alínea b) do n.º1 do art.571.º do CPC apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos e não quando a justificação seja apenas deficiente, e que só a falta em absoluto da menção de factos provados ou da fundamentação gera a nulidade da sentença prevista no art.º571.º, n.º1, al. b) do CPC (cfr. Acórdão do TUI nos Processos n.º21/2004 e n.º24/2006).

Em esteira, e dado que a sentença em crise contém a especificação de factos provados, inclinamos a entender que a omissão nos “factos

provados” do documento de fls.209 dos autos é insignificante, não podendo provocar a nulidade da supramencionada sentença.

*

2. Do argumento relativo à “admissibilidade de novos fundamentos”

Nas conclusões das alegações do recurso jurisdicional em apreciação, a recorrente insistiu em serem admissíveis os fundamentos alegados apenas nas suas alegações facultativas e vieram ser desatendidos pelo MM^o Juiz *a quo* na sentença em questão.

2.1. Ora, é a fundamentação dum determinado acto administrativo em si mesma que constitui o parâmetro para efeitos de avaliar se a qual for clara, congruente e suficiente; por natureza das coisas, um documento que venha ser apresentado pelo órgão recorrido na pendência do recurso contencioso e não tenha a haver com o acto administrativo em causa não pode, *a posteriori*, acarretar contradição à tal fundamentação. Pois, reza a jurisprudência mais autorizada (vide. Acórdão do TUI no Processo n.º37/2015): Os vícios do acto administrativo, pela natureza das coisas, têm de preceder ou ser contemporâneos do acto. Não podem ser posteriores.

Nestes termos, parece-nos que é sem sombra de dúvida que basta a leitura da própria deliberação contenciosamente impugnada para indagar se a mesma enferma da contradição da fundamentação ou da omissão de pronúncia, visto que tal deliberação incide tão-só e simplesmente sobre a Reclamação deduzida pela ora recorrente (doc. de fls.24 a 34 do P.A.).

Daí decorre incontestavelmente que não é legítimo que a recorrente arrogou facto superveniente para abonar a sua arguição da contradição da fundamentação ou da omissão de pronúncia, portanto, a decisão do MM^o Juiz *a quo* traduzida em não atender tais duas arguições é sã e inatacável.

2.2. Na nossa óptica, a douta sentença recorrida no que diz respeito à assacada “omissão de pronúncia” está em perfeita consonância com a determinação no art.100.º do CPA que impõe tão-só o dever de “resolver as questões” ao órgão administrativo, sem exigir a análise e ponderação de todos os fundamentos invocados por interessado.

De outro lado, vale a pena assinalar que as disposições nos n.º 2 do art.11.º e n.º 2 do art.148.º do CPA torna certo que a existir, a omissão de pronúncia não germina o vício de forma nem invalida o correlativo acto administrativo, dá luz apenas a subsistência do dever de decisão.

*

3. Da assacada “violação da lei substantiva”

Além de arregar a violação de lei processual, a recorrente assacou ainda a violação de lei substantiva à sentença do MMº Juiz *a quo*, violação que, de acordo com o processo argumentativo dela, se consubstancia nos erros de julgamento atinentes aos vícios invocados na petição.

3.1. À deliberação impugnada no recurso contencioso, a recorrente imputou a falta de fundamentação, argumentando que havia contradição insanável entre os pontos 7 a 10 e, de outro lado, a Comissão de Revisão não explicou minimamente quais fossem “situações diferentes” mencionadas no ponto 8 dessa deliberação.

Do art.115º do CPA podem-se extrair os seguintes requisitos cumulativos da fundamentação: a)- a explicitude que se traduz na declaração expressa dos fundamentos de facto e de direito; b)- a contextualidade no sentido de constar da mesma forma em que se exterioriza a decisão tomada; c)- a clareza; d)- a congruência e, e)- a suficiência (Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo de Macau – Anotado e Comentado, pp.637 a 642). Pois, o n.º 2 deste normativo prevê peremptoriamente que a obscuridade, contradição ou insuficiência equivale à falta de fundamentação.

Bem, sufragamos a jurisprudência autorizada e iluminativa que preconiza (a título do direito comparado, cfr. Acórdão do STA de 10/03/1999 no Processo n.º44302): A fundamentação é um conceito relativo que depende do tipo legal do acto, dos seus termos e das circunstâncias em que foi proferido, devendo dar a conhecer ao seu destinatário as razões de facto e de direito em que se baseou o seu autor para decidir nesse sentido e não noutra, não se podendo abstrair da situação específica daquele e da sua possibilidade, face às circunstâncias pessoais concretas, de se aperceber ou de apreender as referidas razões, mormente que intervém

no procedimento administrativo impulsionando o itinerário cognoscitivo da autoridade decidente. (sublinhas nossas)

Nestes termos, e tomando em consideração a Reclamação deduzida pela recorrente (doc. de fls.87 a 89 do P.A.), inclinamos a entender que a referida deliberação assegura à recorrente toda a possibilidade de conhecer e compreender cabalmente o itinerário cognoscitivo da Comissão de Revisão do imposto complementar, sem contradição ou insuficiência.

Com efeito, o ponto 7 da dita deliberação alude a poder discricionário do Chefe do Executivo, e os pontos 9 e 10 referem-se à competência da Comissão de Revisão. O que, só por si, evidencia irrefutavelmente que não há contradição assacada, por isso, a arguição da contradição não pode deixar de ser manifestamente inconsistente e despropositada.

Note-se que na sua Reclamação, a recorrente peticionou tão-só que lhe seria aplicada a isenção prescrita no Despacho n.º378/2011 do Chefe do Executivo, sem pedir a isenção prevista no art.9.º do RICM, alegando ser parceira de exploração da «B, S.A.».

Devido ao pedido e aos correspondentes fundamentos configurados na Reclamação pela recorrente, a Comissão de Revisão não necessitava de especificar as razões determinantes da não aplicação ao caso *sub judice* do art.9.º do RICM, não ficava obrigada a precisar as “situações diferentes” referidas no ponto 8 da supramencionada deliberação, portanto não se verifica *in casu* a lacuna ou insuficiência da fundamentação.

Por cautela, a frase “designadamente cujo contrato celebrado com a B tenha sido autorizado” no sobredito ponto 8 constitui diferenciador bastante para esclarecer a inexistência *in casu* da violação do princípio da igualdade, na medida em que a recorrente nunca provou que o contrato celebrado entre si e a B tivesse sei autorizado pela Administração.

3.2. Bem, o art. 28.º da Lei n.º16/2001 dispõe: 1. Independentemente da sujeição ao pagamento do imposto especial sobre o jogo, as concessionárias ficam obrigadas ao pagamento dos impostos,

contribuições, taxas ou emolumentos estabelecidos na lei. 2. 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.

Ora, este comando legal patenteia concludentemente que não há qualquer isenção *ipso jure* e, tanto a concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar como o pagamento do imposto especial sobre o jogo não são dotados da virtualidade de isentar o pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos prescritos na lei, a isenção é excepcional e só tem lugar quando o motivo do interesse público a justifique, sendo poder discricionário do Chefe do Executivo para conceder isenção.

Repare-se que o n.º1 do Despacho n.º378/2011 do Chefe do Executivo determina propositada e categoricamente: É concedida à B, S.A., a título excepcional, a isenção do pagamento do imposto complementar de rendimentos, relativamente aos lucros gerados pela exploração de jogos de fortuna ou azar ou outros jogos em casino.

Salvo merecido e elevado respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que a locução “a título excepcional” implica que a isenção fixada nesse Despacho n.º378/2011 e angulada no motivo de interesse público aproveita apenas à B que é a única beneficiária desta isenção fiscal e a B não pode estendê-la ou transferi-la a quem quer que seja. O interesse público impõe a verificação e decisão casuísticas, daí nenhum outrem, incluindo nomeadamente as filiais, subsidiárias ou parceiras da B, pode exigir a “boleia” ou participação extensiva desta isenção. Tudo isto torna indiscutível que a recorrente não tinha nem tem legitimidade para arrogar a isenção estabelecida no dito Despacho n.º378/2011.

Ora, o que a recorrente recebeu da B tem, sem mínima sombra de dúvida, a natureza jurídica de rendimento que fica sujeito ao imposto complementar de rendimentos (art.2.º do RICR). Sendo assim, o imposto pago pelo B no âmbito do artigo 28º da Lei n.º16/2001, não tem nada a ver com a ora Recorrente, porque tal imposto é um imposto especial, que incide sobre as concessionárias de exploração de jogos de fortuna e

azar nos termos da lei citada e assume uma espécie de retenção na fonte *sui generis, ex lege* e automática (cfr. Acórdão do TSI no Processo n.º324/2020). Tudo isto evidencia que não enferma da dupla tributação a deliberação impugnada no recurso contencioso culminante com a prolação da sentença em escrutínio, por isso é infundada a arguição da dupla tributação.

3.3. De outro lado, é de frisar que na sua Reclamação, a recorrente arrogou só a aplicação a si da isenção prescrita no Despacho n.º378/2011 *supra* referido, sem alegar qualquer facto que pudesse ser enquadrado na previsão do n.º1 do art.9º do RICR. Nestes termos, não há margem para dúvida de que a recorrente não adquiriu direito à pretendida isenção do imposto complementar incidente no rendimento auferido no exercício do ano 2014. Daí flui que a dita deliberação não ofende os princípios da igualdade tributária, da justiça, da imparcialidade e da proporcionalidade.

Ora, importa também ter presente que no actual ordenamento jurídico de Macau se encontram irreversivelmente consolidadas a doutrina e jurisprudência, no sentido de que os princípios de igualdade, de proporcionalidade, da justiça e de imparcialidade se circunscrevem apenas ao exercício de poderes discricionários, sendo inoperante aos actos administrativos vinculados. (a título meramente exemplificativo, cfr. arestos do TUI nos Processos n.º32/2016, n.º79/2015 n.º46/2015, n.º14/2014, n.º54/2011, n.º36/2009, n.º40/2007, n.º7/2007, n.º26/2003 e n.º9/2000, a jurisprudência predominante do TSI vem andando no mesmo sentido). E seja como for, a ofensa do princípio da igualdade não releva no exercício de poderes vinculados, já que não existe um direito à igualdade na ilegalidade. O princípio da igualdade não pode ser invocado contra o princípio da legalidade: um acto ilegal da Administração não atribui ao particular o direito de exigir a prática no futuro de acto de conteúdo idêntico em face de situações iguais. (cfr. Acórdão do TUI no Processo n.º7/2007)

Na nossa óptica, é irrefutável que o n.º1 do art.9º do RICR não dota o Fisco de qualquer poder discricionário ou margem de livre apreciação, e a qualificação do sobredito rendimento da recorrente no lucro tributável consignado no referido n.º1 não comporta o exercício de

poder discricionário ou a interpretação do conceito indeterminado prognóstico.

De tudo isto decorre que a deliberação contenciosamente recorrida tem a índole de acto vinculado, nesta medida e por natureza das coisas, é impossível que a mesma infrinja princípios da igualdade tributária, da justiça, da imparcialidade e da proporcionalidade.

Por todo o expendido acima, propendemos pela *improcedência* do presente recurso jurisdicional.

Foram colhidos os vistos, cumpre conhecer.

II

Antes de mais, é de salientar a doutrina do saudoso PROFESSOR JOSÉ ALBERTO DOS REIS de que “*quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão*” (in *CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO*, Volume V – Artigos 658.º a 720.º (Reimpressão), Coimbra Editora, 1984, pág. 143).

Conforme resulta do disposto nos artºs 563º/2, 567º e 589º/3 do CPC, ex vi dos artºs 1º e 149º/1 do CPAC, são as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto, salvas as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras e as que sejam de conhecimento oficioso.

In casu, não há questões que nos cumpre conhecer *ex officio*.

Nas conclusões tecidas nas alegações do recurso jurisdicional, a recorrente vem insistir na sua teses quanto às questões da falta de fundamentação, da admissibilidade de novos fundamentos de recurso contencioso, por ela invocados nas alegações facultativas, da violação da lei e da violação dos princípios da justiça e igualdade tributária e da imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade, invocadas como fundamento da procedência do presente recurso jurisdicional e do provimento do recurso contencioso de anulação.

Para nós, todas as questões efectivamente colocadas e delimitadas nas conclusões de recurso já foram correcta e exaustivamente debatidas no Douto parecer do Ministério Público acima integralmente transcrito, com que estamos inteiramente de acordo, não nos resta outra alternativa melhor do que a de aproveitarmos integralmente esse parecer, convertendo-o na fundamentação do presente recurso para julgar improcedente o presente recurso jurisdicional.

Resumindo e concluindo:

1. A nulidade a que se refere a alínea b) do n.º1 do art.571.º do CPC apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos e não quando a justificação seja apenas deficiente, e que só a falta em absoluto da menção de factos provados ou da fundamentação gera a nulidade da sentença prevista no art.º571.º, n.º1, al. b) do CPC.
2. Os vícios do acto administrativo, pela natureza das coisas, têm de preceder ou ser contemporâneos do acto. Não podem ser posteriores.

3. À luz do disposto no artº 28º da Lei nº16/2001, não há qualquer isenção *ipso jure*, o pagamento do imposto especial sobre o jogo não implica a isenção do pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos prescritos na lei. A isenção é excepcional e só tem lugar quando o motivo do interesse público a justifique mediante despacho do Chefe do Executivo a proferir no uso do seu poder discricionário.
4. Os princípios de igualdade, de proporcionalidade, da justiça e de imparcialidade circunscrevem-se apenas ao exercício de poderes discricionários, não sendo operantes nos actos administrativos vinculados.

Tudo visto resta decidir.

III

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam julgar improcedente o presente recurso jurisdicional e manter na íntegra a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça fixada em 10 UC.

Notifique.

RAEM, 15JUL2021

Lai Kin Hong
Fong Man Chong
Ho Wai Neng

Mai Man Ieng