

卷宗編號： 455/2023
日期： 2024 年 06 月 20 日
關鍵詞： 所得補充稅、重新核定可課稅收益、行為之可訴性

摘要：

- 倘稅務當局根據依職權取得之資料對納稅人的可課稅收益重新作出核定，就該行為可向複評委員會提出申訴(不真正必要訴願)，而複評委員會就申訴所作出之決議，可成為司法上訴的標的。

裁判書製作人

何偉寧

行政、稅務及海關方面的上訴裁判書

卷宗編號: 455/2023
日期: 2024 年 06 月 20 日
上訴人: A 有限公司(司法上訴人)
上訴標的: 初端駁回起訴狀之批示

*

一.概述

司法上訴人 A 有限公司，詳細身份資料載於卷宗內，不服行政法院於 2023 年 03 月 23 日作出的決定，向本院提出上訴，有關結論內容如下：

1. 原審法庭於判決書中完全轉錄了檢察院之意見書。
2. 同時，原審法庭亦認定“同年(2022 年) 5 月 24 日財政局簽署對司法上訴人的所得補充稅繳稅通知並發出繳稅憑單(郵件編號 RR010039624MO)，但相關郵件於 8 月 19 日退回寄件人”、“司法上訴人於 8 月 26 日向財政局查詢得悉有關繳稅事宜，遂於 8 月 29 日提出要求對可課稅收益進行複評的申駁。”等事實為已證。
3. 而原審法庭最終作出之判決中提及是案司法上訴之標的行為“欠缺程序上的法律規範”、“並非是《行政程序法典》第 110 條所指，可依據公法之規定產生法律效果的行政行為”及“不產生對外效力”。
4. 上訴人對上指部分所作之判決(以下稱為“被上訴判決”)並不能完全地認同，並就此向尊敬的法官閣下提起上訴。
I. 未依職權宣告行為無效(未有就其應審理之問題表明立場)
5. 正如原審法庭在被上訴判決所強調，是案中稅務當局未撤銷前一結算行為，因此不能適用《所得補充稅章程》第 36 條至第 43 條以及第 44 條的規定；而在“欠缺獨立的程序規範”、“欠缺程序上的法律規範”的

前提下，亦不得視其後之“附加結算”如一全新的課稅程序，甚至再以附加收益評定為基礎，並據此創設出另一個“附加性的”“可課稅收益複評”行為。

6. 因此，財政局所得補充稅複評委員會第 232/DAIJ/CRIC/2022 號通知所載決議，甚至於此之前，該複評委員會對被上訴人 2018 年度所得補充稅作出附加結算之行為本身，皆違反了《行政程序法典》第 3 條所規範的合法性原則，而根據同一法典第 124 條，凡超逾權力範圍而作出的行為，均應予以撤銷。
7. 然而，是案中有關行為之瑕疵已非單純的超出行政當局之依法獲得之權力範圍，而是在完全欠缺程序規範的情況下，複製甚至自行創設了一整套的程序規範，基於此作出了一個不具行政行為本質、不生行政行為效果之行為，並以此向上訴人徵稅。
8. 根據尊敬的澳門特別行政區終審法院曾作出如下的高明見解，如行為欠缺導致有關行為無法被定性為行政行為的重要要素，則有關行為沾有《行政程序法典》第 122 條第 1 款所規定可導致無效之瑕疵。
9. 同時，稅務當局複製甚至自行創設稅務程序規範之行為亦應根據《行政程序法典》第 122 條第 2 款 a) 項之規定，因越權而導致行為無效。
10. 實際上，尊敬的原審法庭已於判決書中明確指出此種瑕疵所引致的後果：被訴行為並非可依據公法之規定產生法律效果的行政行為，亦不產生對外效力。惟尊敬的原審法庭並未於被上訴判決中宣告有關行為之無效。
11. 根據本澳司法見解的指導，當行為涉及極端瑕疵而無效或法律上不存在，法院必須依職權審理之，不管各方當事人的立場為何，且即使被認為是對司法裁判提起上訴中的新事宜亦然。
12. 有鑒於此，原審法庭應當基於其所作之精闢見解，依職權宣告有關行為無效，否則便將因違反《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 d) 項之規定，因未就應審理之問題表明立場而導致有關判決部分無效。

基於此，如尊敬的中級法院法官閣下不認同以上見解，則出於謹慎辯護，上訴人有必要作出如下陳述：

II. 司法上訴標的行為之可訴性

i. 未有就其應審理之問題表明立場

13. 原審法庭所轉錄之檢察院意見書指出“被訴實體在2022年9月30日要求司法上訴人提供資料，並表示正審議司法上訴人之所得補充稅申駁個案，隨後在2022年11月10日作出被訴行為，並通知司法上訴人提出司法上訴的期限”，檢察院認為彼時“儘管已超過法定推定接收通知及申駁期限，被訴實體在接獲司法上訴人提供的解釋之後，未以此為由駁回請求，而是繼續審議申駁的程序，最終作出被訴行為”
14. 從上可見，是案司法上訴中的其中一個核心問題在於上訴人針對標的行為提出的司法上訴是否適時，而檢察院亦就此作出回覆。
15. 上訴人充分尊重並讚同原審法庭“理應以一個更寬廣的視角來看待這個問題”的觀點及原審法庭就此得出之結論。但原審法庭亦確實並未就此問題作出審理。且此問題作為被上訴實體的抗辯理由之一，屬於本案中的其中一個焦點問題，上訴人謹認為尊敬的原審法庭應予審理，否則，根據本澳相關司法見解，有關裁判亦將因遺漏審理而無效。

基於此，如尊敬的中級法院法官閣下不認同以上見解，則上訴人有必要作出如下陳述：

ii. 上訴人已提起(且屬適時提起)申駁

16. 就司法上訴標的行為之可訴性(基於提起司法上訴之適時性)，除應有之尊重外，上訴人亦無法認同尊敬的檢察院之理解，因上訴人並非如檢察院所理解般逾期提出申駁。
17. 針對被上訴實體之決議提出申駁之方式及期限由第21/78/M號法律核准之《所得補充稅章程》第80條援引的同一法律第44條所規範，其第1款規定倘致納稅人的郵遞通知書於被收到日起算未超過二十日，則不視

為該期限告滿。換言之，有關之申駁期限為納稅人實際收到郵遞通知書之日起計 20 日。

18. 事實上，如同上訴人在 2022 年 8 月 29 日致予被上訴實體之申駁函件所述，由於上訴人之行政管理機關成員(兼股東)江斯怡女士於 2017 年至 2019 年間因可宥恕之原因而長期不能視事，加之彼時上訴人在疫情影響下暫停公司業務，因此，上訴人從未曾收悉被上訴實體所指之“掛號郵遞日期為 2022 年 4 月 29 日，郵件編號為 RR010037756MO”的 2018 年度之《所得補充稅-收益評定通知書》(M/5 格式)。
19. 而已獲原審法庭證實的是，財政局其後所發出之 2018 年度《所得補充稅繳稅通知》(郵件編號為 RR010039624MO)亦於 2022 年 8 月 19 日被退回財政局。
20. 上訴人僅於 2022 年 8 月 26 日往財政局查詢時，方透過財政局人員轉交之上述 2018 年度《所得補充稅繳稅通知》以及第 2022-02-900177-5(0)號憑單首次知悉被上訴實體對其 2018 年度所得補充稅複評(及其罰款)結果。
21. 就此，上訴人已適時地於 2022 年 8 月 29 日就上述事實致函被上訴實體，就複評(及其罰款)之決議提出申駁，其中明確指出上訴人在此前從未接收任何有關 2018 年度所得補充稅複評(及其罰款)結果之通知，附呈前述未能接收通知的合理證明文件，且於其中請求被上訴實體給予其 3 個月期間回覆複評(及其罰款)之決議。
22. 因此，根據第 21/78/M 號法律第 44 條第 2 款之規定，上訴人的申駁期間應由 2022 年 8 月 26 日起計 20 日方屆滿，而且上訴人已於 2022 年 8 月 29 日適時提出申駁，並依據被上訴實體於 2022 年 9 月 30 日作出之要求提供補充資料之函件，上訴人已在收取該函之日(該信函於 2022 年 10 月 13 日派遞)起計 15 日內(即 2022 年 10 月 27 日)適時向被上訴實體提供有關資料。

23. 基於以上，即使援引被上訴實體引述《行政訴訟法典》第28條第3款之規定(僅單純引述，上訴人並不認同)，上訴人亦已適時作出申駁。

iii. 不可因當局不當行為而不利於相對利害關係人

24. 誠然，被檢察院引述的中級法院第578/2016號合議庭裁判中指出：
“mesmo que por informação errada dos serviços administrativos, a entidade competente não dispõe do dever legal de decidir”，且引用了《民法典》第5條之規定：“任何人對法律之不知或錯誤解釋，不構成其不遵守法律之合理理由，且不免除其承受法律所規定之制裁。”
25. 然而，與該案所不同的是本案中上訴人並未違法，其申駁依法屬適時提出；因此，雖尊敬的中級法院有關見解精妙絕倫，但上訴人謹認為該合議庭裁判中的法律制度及精神並不適用於本案。
26. 並且，即便被上訴實體對上訴人提出申駁之適時性存疑(僅單純引述，上訴人並不認同)，被上訴實體其後所為，亦正如尊敬的檢察院所指出般，是“在接獲司法上訴人提供的解釋之後(...)繼續審議申駁的程序，最終作出被訴行為”。
27. 就此，正如前述般，倘若被上訴實體在欠缺法律依據下對逾期的申駁作出審議及決議(僅單純引述，上訴人並不認同)，那麼根據合法性原則，有關行為亦將淪為可撤銷甚至無效之行為。
28. 但必須強調的是，根據尊敬的澳門特別行政區終審法院的指導，在善意原則、保護信賴等基礎原則下，出於考慮“社會關係的其他穩定性因素”，即便嚴重如無效的行為，在《行政程序法典》第123條第3款的指引下亦可能從無效行為中衍生之事實情況適當地賦予某些法律效果，此制度之目的就是避免因狹義地適用無效行為的合法性原則和絕對性原則，而令善意且對當局已產生信賴的相對當事人承受不公正的損害。
29. 因此，本案中，被上訴實體收到上訴人上述著重說明未能依時收取M/5表之事實及原因之信函後，於2022年10月13日所作之第015/CRIC/2022

號回函中亦表示其“現正審議”該申駁個案 - 即已接納受理其申駁之提出並且在具體分析及審議申駁之內容中，而並給予上訴人 15 日期間提供其所要求的補充性資料，且完全沒有提及其《答辯狀》中有關期間逾時的抗辯。顯示其已作出必要之審查有關未能收件之事實，並接受了上訴人之理由解釋，並已開展對其申駁個案的實體內容。

30. 基於此，上訴人可合理地根據被上訴實體於 2022 年 10 月 13 日所作之第 015/CRIC/2022 號回函而認為其申駁適時且被上訴實體已應允其請求並給予 15 日期間準備需補呈的文件，此屬於既得權，是“已經作出、有利於私人而不應被溯及既往的權利”，上訴人因此而生的對被上訴實體已具體書面作出之行政行為之信賴應受法律所保障。
31. 那麼，在其後的行為中便應遵循《行政程序法典》第 8 條指出善意原則，而不應“出爾反爾”(Venire contra factum proprium)地引致相對利害關係人受損。
32. 即便對上訴人提出申駁之適時性存疑，認為被上訴實體不應接納上訴人之理由解釋、給予上訴人期間予以申駁(僅單純引述，上訴人並不認同)，在前述法律規定及學理的指導下，有關行為亦不應對善意且對當局已產生信賴的上訴人產生不利的後果。
33. 綜合前述，上訴人謹認為原審法庭於被上訴判決中已認定被上訴實體所作行為“欠缺程序上的法律規範”、“並非是《行政程序法典》第 110 條所指，可依據公法之規定產生法律效果的行政行為”及“不產生對外效力”，惟沒有根據《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 d) 項之規定宣告有關行為無效，因此可導致被上訴裁判部分無效。
34. 倘若尊敬的中級法院法官不認上述見解，則上訴人需指出原審法庭並未就上訴人針對標的行為提出的司法上訴是否適時這一核心問題作出審理(上訴人已適時提起且謹認為不可因當局不當行為而不利於相對利害關係人)，可導致被上訴裁判在《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 d) 項之

規定下而部分無效。

*

被訴實體財政局所得補充稅複評委員會就有關上訴作出答覆，有關內容載於卷宗第 1310 至 1315 頁，在此視為完全轉錄。

*

檢察院作出意見書，有關內容載於卷宗第 1332 至 1336 頁，在此視為完全轉錄。

*

二.事實

原審法院認定的事實如下：

- 2019 年 05 月 30 日，評稅委員會依據司法上訴人 2018 年度收益申報，評定可課稅收益為澳門幣 542,600.00 元，並為此結算其應繳納稅款為 0 元(見行政卷宗第 1 頁至第 3 頁)。
- 其後於同年 06 月 10 日，財政局局長向司法上訴人寄送 M/5 格式所得補充稅—收益評定通知書，將可課稅收益評定及稅款結算一併通知後者(見行政卷宗第 9 頁)。
- 2022 年 03 月 08 日，因取得資料顯示司法上訴人於 2018 年的實際收益高於當年度的申報收益，稅務當局遂著手重新核定其該年度的可課稅收益(見行政卷宗第 24 頁)。
- 其後，於 2022 年 04 月 21 日評稅委員會核定司法上訴人 2018 年度可課稅收益為澳門幣 3,502,400.00 元(見行政卷宗第 26 頁)。
- 同年 04 月 25 日，財政局局長簽發寄予司法上訴人的 M/5 格式的所得補充稅—收益評定通知書，並一併通知其稅款的結算金額為澳門幣 348,288.00 元，及於 04 月 29 日將信件送交郵電局派遞(見行政卷宗第 20 頁至第 21 頁)。
- 其後於同年 05 月 24 日財政局簽署對司法上訴人的所得補充稅

繳稅通知並發出繳稅憑單(郵件編號 RR010039624MO)，但相關郵件於 08 月 19 日退回寄件人(見卷宗第 61 頁及第 62 頁)。

- 司法上訴人於 08 月 26 日向財政局查詢得悉有關繳稅事宜，遂於 08 月 29 日提出要求對可課稅收益進行複評的申駁。
- 複評委員會於同年 11 月 10 日作出決議，不接受其申駁請求，並維持 2018 年度可課稅收益為澳門幣 3,502,400.00 元，是為本案的被上訴行為。

*

三.理由陳述

檢察院就司法上訴人提出的問題作出以下意見：

“ ...

Na alegação do presente recurso jurisdicional, a recorrente assacou a parcial nulidade à sentença em escrutínio, pela qual o MM.º Juiz a quo rejeitou o recurso contencioso por ele entender que se verificar, no caso sub judice, a irrecorribilidade contenciosa da deliberação tomada pela Comissão de Revisão em 10/11/2022 (doc. de fls.22 dos autos).

Ora, a própria sentença recorrida revela inequivocamente que, em primeiro lugar, o MM.º Juiz a quo divide as fixações (da matéria colectável) pela Comissão de Fixação em dois grupos – as fixações anteriores à liquidação primária e as restantes, em segundo lugar, ele tomou posição de que as deliberações da Comissão de Revisão só são contenciosamente recorríveis, se e quando recaírem sobre reclamações das fixações (da matéria colectável) anteriores à liquidação primária.

Com todo o respeito pela dedicação do MM.º Juiz a quo, a nossa leitura do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos e da jurisprudência pacífica do Venerando TSI não nos permite acompanhar a sua posição, afigurando-se-nos que a supramencionada deliberação tomada pela Comissão de Revisão em 10/11/2022 é

dotada da idoneidade de ser objecto do recurso contencioso.

*

1. Antes de tudo, saliente-se que a fixação do rendimento colectável da recorrente pela Comissão de Fixação em 21/04/2022 se baseou nos dados fornecidos por organismo de fiscalização da DSF (docs. de fls.26 e 20 a 24 do P.A.), é oficiosa e substitui a fixação realizada em 10/06/2019 e conforme com a declaração M/1 da recorrente (docs. de fls.7 a 9 do P.A.).

Por sua vez, a deliberação atacada no recurso contencioso foi tomada pela Comissão de Revisão sobre a reclamação aduzida pela recorrente em 29/08/2022 (docs. de fls.14 e 17 do P.A.), reclamação cujo objecto, sem margem para dúvida, consiste na referida fixação de 21/04/2022.

2. Salvo merecido respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que no ordenamento jurídico da RAEM não se descortina nenhuma norma semelhante ao art.54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário de Portugal, que tem o epígrafe de “impugnação unitária” e dispõe: Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Convém frisar que sete (7) dos nove (9) regulamentos consagram a impugnação graciosa necessária da fixação da matéria colectável. O que nos dão a conta os art.92.º do Regulamento do Imposto do Selo, art.118.º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana, art.50.º-A do Regulamento da Contribuição Industrial, arts.44.º e 80.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, arts.79.º e 83.º do Regulamento do Imposto Profissional, art.32.º/2-b) do Regulamento do Imposto de Turismo e art.88.º/2-b) do Regulamento do Imposto de Consumo.

Ora, as disposições legais supra referidas aconselham-nos a extrair que de jure condito, a regra geral vigente no nosso ordenamento jurídico-fiscal não consiste na impugnação unitária da liquidação propriamente dita como acto final do procedimento tributário, pelo contrário, a regra geral traduz na estabilidade da fixação da matéria colectável, fixação que é considerada como acto preparatório de conteúdo decisório da liquidação (a título exemplificativo, cfr. Acórdão do ex-TSJM de 18/11/1998 no Processo n.º927).

3. Dispõe categoricamente o art.54.º do RICR na redacção dada pelo D.L. n.º15/85/M: 1. Verificando-se que na liquidação houve omissões ou se cometeram erros de facto ou de direito, de que resultaram prejuízos quer para a Fazenda Pública quer para o contribuinte, a Repartição de Finanças suprirá a falta mediante liquidação adicional ou anulação. 2. Não se procederá a qualquer liquidação, ainda que adicional, quando o seu quantitativo for inferior a \$50,00.

Salta à vista que este art.54.º fixa simplesmente os pressupostos e limites tanto da liquidação adicional como da anulação, sem estabelecer um procedimento da liquidação adicional paralelo ao procedimento da liquidação primária. E sendo complemento da “liquidação primária” (cfr. Acórdão do TSI no Processo n.º870/2012), a liquidação adicional em si mesma não constitui um procedimento. Em boa verdade, não se descortina no RICR um autónomo procedimento para liquidação adicional.

Sendo assim, somos levados a entender que aparece ser errada a versão do MM.º Juiz a quo, traduzida em “但是，若稅務當局懷疑此前的可課稅收益評定有誤，欲重新評定及再評定時，所將面臨的則是另一個截然不同的課稅程序——《所得補充稅章程》第54條第1款規定的附加結算程序。”

4. Expressamente consagrada no art.54.º do RICR, a liquidação adicional, só por si, evidencia cabalmente que a liquidação primária não preclui o direito à liquidação subsequente, nem fica sujeita ao regime sobre a revogação regulamentada nos arts.127.º

a 134.º do CPA. Pois, a liquidação adicional é o meio próprio para apagar omissões ou erros e para suprir os prejuízos para Fazenda Pública.

A garantia mais valiosa dos contribuintes consiste em todas as liquidações – primárias ou adicionais – ficarem sujeitas ao prazo de cinco anos consignado no n.º1 do art.55.º do RICR, sendo consensual e assente o entendimento de que o decurso deste prazo germina a caducidade do direito à liquidação (cfr. Acórdãos do TSI nos Processos n.º326/2020 e n.º505/2020).

Nestes termos e por maioria da razão, inclinamos a entender que quando a fiscalização prevista nos arts.62.º e 63.º do RICR constatar que a declaração M/I dum contribuinte é inexacta e causa prejuízo à Fazenda Pública, a liquidação primária fundada nessa declaração não impede que o Fisco proceda à nova fixação do rendimento colectável.

5. Determina o n.º2 do art.55.º do RICR (sublinhas nossas): Verificada a omissão ao lançamento, proceder-se-á à determinação do rendimento colectável e à liquidação do imposto que for devido, observando-se às disposições deste regulamento. Este n.º2 e o sobredito art.54.º patenteiam concludentemente que o legislador, com critério e precisão, distingue a omissão ao lançamento das omissões na liquidação, e estabelece diversos meios de suprimimento.

Bem vistas coisas, o n.º2 do art.55.º do RICR denota ainda que as omissões e erros aludidos no n.º1 do art.54.º do RICR circunscrevem apenas a omissões e erros próprios da liquidação primária, não englobam a omissão ao lançamento nem (a nosso ver) os erros no mesmo. O que denota que a liquidação adicional em sentido próprio e técnico pode tão-só sanar omissões e erros próprios da liquidação primária, não se aplica aos casos em que a fiscalização detectar a inexactidão duma declaração M/I e o consequente prejuízo da Fazenda Pública.

Daí decorre que, no nosso modesto entendimento, a asserção de que “换言之，倘

若稅務當局此前的稅款結算有誤(實際所結之稅款少於應課徵之稅款)，無論是基於可課稅收益評定的遺漏，抑或是結算稅款本身的疏失，其僅需進行附加結算而已” infringe o n.º 2 do art.55.º do RICR.

6. É bom de ter presente que o RICR se compõe por sete capítulos, a saber: Capítulo I- Incidência, taxas e isenções, Capítulo II- Determinação da matéria colectável, Capítulo III- Lançamento, liquidação e cobrança, Capítulo IV- Fiscalização, Capítulo V- Penalidades, Capítulo VI- Reclamações e recursos, Capítulo VII- Disposições finais.

No nosso prisma, a estrutura do RICR e a sua lógica afirmam que a liquidação – seja primária, seja adicional – há de ter como pressuposto inultrapassável a determinação estabilizada da matéria colectável. Sendo assim e nos termos do n.º 2 do art.55.º do RICR, é de concluir que quando a fiscalização atestar a inexactidão duma declaração M/I e o consequente prejuízo da Fazenda Pública, a Administração Fiscal tem de proceder, em primeiro lugar, à nova fixação do rendimento colectável, e só depois, à respectiva liquidação nova. Daí flui que a fixação do rendimento colectável assume a formalidade essencial da nova liquidação mirada a suprir os prejuízos da Fazenda Pública, e que é certamente ilegal a nova liquidação por virtude da inexactidão da declaração M/I de qualquer contribuinte, se ainda não se tiver realizado a prévia fixação da matéria colectável.

Nestes termos e na medida em que é indubitável que a fixação pela Comissão de Fixação em 21/04/2022 se fundou nos dados recolhidos por organismo da fiscalização que demonstram a inexactidão da declaração M/I da recorrente, afigura-se-nos que padece do erro de direito a asserção de “所以，考慮到涉案程序為對稅款的附加結算，稅務當局的可課稅收益評定欠缺程序上的法律規範，不能適用《所得補充稅章程》第 36 條至第 43 條以及第 44 條的規定，以產生有關條文所預期的法律效果”.

7. Note-se que destinado a regulamentar a determinação da matéria colectável, o Capítulo II do RICR compreende seguintes quatro secções, a saber: Secção I- Deveres dos contribuintes, Secção II- Regras para a determinação do lucro tributável, Secção III- Fixação do rendimento colectável, Secção IV- Revisão dos rendimentos.

O n.º1 do art.80.º do RICR determina categoricamente: Da fixação do rendimento colectável não há reclamação graciosa nem recurso hierárquico, mas somente reclamação para a Comissão de Revisão, pela forma e nos prazos referidos no artigo 44.º. Por sua vez, o art.44.º consagra os prazos e o efeito da reclamação (para Comissão de Revisão) da fixação do rendimento colectável, bem como a competência para apreciá-la.

Com efeito, é claríssimo e inquestionável que estes dois artigos não estabelecem distinção entre fixações anteriores à liquidação primária e as posteriores. E, o que merece ênfase é que, a nosso ver, não se divisa tal distinção tanto no RICR como na jurisprudência pacífica.

Nesta linha de vista e considerando atenciosamente os trâmites e a sequência procedimentais do Capítulo II do RICR, inclinamos a colher que são susceptíveis da reclamação para a Comissão de Revisão todas as fixações do rendimento colectável – tanto anteriores como posteriores à liquidação primária – operadas pela Comissão de Fixação, desde que tais fixações sejam divergentes da declaração M/1 de recorrente.

8. *Em seguimento ao que ficou exposto até aqui, resta acrescentar esclarecimentos concernentes aos três pontos:*

8.1. *Recorte-se que a fixação da matéria colectável da recorrente pela Comissão de Fixação em 21/04/2022 se baseou nos dados fornecidos por organismo de fiscalização da DSF (docs. de fls.26 e 20 a 24 do P.A.), é oficiosa e produz efeito de substituir a primeira fixação realizada em 10/06/2019 e em conformidade com a declaração M/1 dela (docs. de fls.7 a 9 do P.A.).*

E torna-se notório e firme que a fixação do rendimento colectável em 21/04/2022 constitui a nova definição autoritária da situação jurídica da recorrente perante a Administração Fiscal e impõe, pela primeira vez, a obrigação fiscal à mesma, pelo que lhe acarretará prejuízo patrimonial.

8.2. *Nos termos do preceito nos arts.44.º e 80.º do RICR bem como nos arts.145.º/2-a) e 163.º/1 do CPA, colhemos que a “reclamação” aludida naqueles dois normativos legais é erradamente designada e, em bom rigor, assume a natureza de recurso hierárquico necessário impróprio.*

Seja como for, o chamado “Esclarecimento Complementar” apresentado pela recorrente em 29/08/2022 revela, com nitidez e clareza, que ela discorda da fixação do rendimento colectável em 21/04/2022 e pediu a nova fixação (doc. de fls.13 do P.A., dado aqui por reproduzido para os devidos efeitos).

8.3. *Na deliberação de 10/11/2022 (doc. de fls.15v do P.A., dado aqui igualmente por reproduzido para os devidos efeitos), a Comissão de Revisão enunciou peremptoriamente “本委員會議決不接受本申駁請求，維持 2018 年度之可課稅收益為澳門元 3,502,400.00”. O que evidencia indiscutivelmente que a Comissão de Revisão qualificou o “Esclarecimento Complementar” da recorrente na reclamação e negou definitivamente o pedido da nova fixação dela.*

Sendo assim, não se descortina qualquer dúvida de que a apontada deliberação de 10/11/2022 tem a natureza de acto administrativo para os efeitos previstos nos art.110.º do CPA, art.28.º/1 do CPAC e art.80.º/2 do RICR, pelo que pode ser objecto do recurso contencioso.

9. *Chegando aqui, e caso não seja totalmente insubsistente o que ficou narrado acima, diríamos que se devem revogar a sentença em causa e, à luz do disposto no n.º1 do art.28.º do CPAC e do princípio do duplo grau de jurisdição, determinar a baixa destes autos ao MM.º Juiz a quo para ele conhecer da excepção deduzida na contestação.*

Por todo o expendido acima, propendemos pelo provimento do presente recurso jurisdicional, no sentido de revogar a sentença recorrida e dar baixa dos autos ao MM.º Juiz a quo para ele conhecer da exceção deduzida na contestação.
...”。

我們完全同意檢察院就有關問題作出之精闢論證及意見，故在訴訟經濟快捷原則下，引用上述意見作為本裁判的依據，裁定上訴理由成立，廢止原審判決，同時將案件發還原審法院作適當審理。

*

四.決定

綜上所述，判處上訴理由成立，廢止原審判決，同時將案件發還原審法院作適當審理。

*

無需任何訴訟費用，因被訴實體享有主體豁免。
作出適當通知及採取適當措施。

*

2024 年 06 月 20 日

何偉寧

(裁判書製作人)

唐曉峰

(第一助審法官)

李宏信

(第二助審法官)

*

米萬英

(助理檢察長)