

Processo n.º 87/2001

Data do acórdão: 2003-04-03

(Recurso jurisdicional)

Assunto:

- imposto complementar de rendimentos
- selo de conhecimento sobre a colecta do imposto
- Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos e seu art.º 21.º, al. f).

S U M Á R I O

O selo do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos nos termos do art.º 8.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, deve ser qualificado como custo ou perda do exercício à luz do art.º 21.º, al. f), do mesmo Regulamento.

O relator,
Chan Kuong Seng

Processo n.º 87/2001
(Recurso jurisdicional)

Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de Macau

Recorrido: (A)

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA
REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU**

1. Por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo de Macau no respectivo processo n.º 18/2000-CF, foi julgado provido, unicamente por vício de violação de lei, o recurso contencioso de anulação então interposto por aí melhor identificado (A), Limited”, da deliberação datada de 24 de Janeiro de 2000 da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de Macau, com base na seguinte matéria de facto dada por judicialmente assente (e constante de fls. 114 a 118 dos autos):

- a) Em 18 de Junho de 1997, o recorrente (A), contribuinte n.º 104xxxx do Grupo A, que se dedica à actividade de construção civil, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1996, a

declaração em impresso modelo M/I do Imposto Complementar de Rendimentos, acompanhada dos anexos A, B e C (fls. 15 e 33 a 49 do apenso);

- b) No Anexo A indicou o rendimento global negativo de MOP 49.906,00 e indicou a título de imposto complementar liquidado no exercício anterior a quantia de MOP1.323.183 (fls. 33 e 34 do p.a.);
- c) No Mapa de Apuramento do Lucro Tributável, a Direcção dos Serviços de Finanças (DSF), além do mais, corrigiu a quantia de MOP1.323.183 referente ao imposto complementar do exercício anterior para MOP1.389.342, sendo a diferença para mais, no valor de MOP66.159,00, relativa ao imposto de selo sobre o imposto complementar pago (fls. 14);
- d) Por despacho de 17/6/99 do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça da DSF foi o rendimento colectável do recorrente fixado em MOP28.374,00 (fls. 14 do p.a.);
- e) Através do modelo M/5, datado de 11 de Novembro de 99, foi o recorrente notificado que o rendimento colectável foi fixado em MOP28,374.00, ao qual correspondia o imposto de MOP412.00 (doc. de fls. 28 do p.a.);
- f) Por requerimento, entrado na DSF em 6/12/99, o recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar do acto de fixação do rendimento colectável, pelo facto de não se ter considerado como custos o selo especial do conhecimento das contribuições e impostos (doc. de fls. 21 a 27 do p.a.);

- g) Em 24 de Janeiro de 2000, a Comissão de Revisão, sobre esse recurso, tomou a seguinte deliberação:

“Analisada a reclamação interposta pela contribuinte supra referenciada delibera a Comissão de Revisão:

1 - A correcção efectuada ao contribuinte no âmbito do Imposto Complementar de Rendimentos incidiu sobre as verbas de despesas de representação e viagens e de imposto complementar.

2 - Contudo, vem a reclamação interposta somente contra o valor corrigido em sede do imposto complementar de rendimentos no sentido de que o selo de conhecimento não deverá ser contabilizado, conjuntamente com o imposto complementar, como tal.

3 - Ora, não é essa a posição que perfilhamos.

4 - Com efeito, refere o artº 29º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos na sua alínea b) que não se consideram custos ou perdas do ano o imposto complementar pago. Resta pois, saber se a definição constante do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos engloba ou não o referido selo do conhecimento.

5 - Não restando dúvidas acerca da posição do contribuinte de que o sistema fiscal de Macau assenta numa natureza eminentemente cedular; não podemos, por outro lado, deixar de considerar os conceitos que se pretendem englobar quando em cada código se faz apêlo a verbas atinentes a outros regulamentos. Neste caso em concreto, queremos referir que não nos restam dúvidas que apesar de o artº 29º só se referir a imposto complementar teve em vista abranger

todos as verbas correlacionadas com o pagamento desse tributo, independentemente da natureza de que revistam. Quer isto dizer, selo de conhecimento, juros, 3% de dividas, entre outras verbas que eventualmente possam ser consideradas.

6 - Não se diga é que com este raciocínio distorcem os princípios da legalidade tributária, agora já assentes na Constituição da República Portuguesa nem que se ofendem regras de proibição de interpretação extensiva em Direito Fiscal, posto que, é doutrina pacífica que esta proibição há muito tempo deixou de ter sustentação doutrinária.

Termos em que se delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo-se para o exercício de 1996 o rendimento colectável de \$28.374,00 (vinte e oito mil, trezentas e setenta e quatro patacas).

Ao abrigo do artº 47º do Regulamento do Imposto complementar de rendimentos (RICR), a Comissão deliberou ainda o agravamento previsto em 5% da colecta de rendimento acima referido.

..... (fls. 19 e 20 do p.a.).

- h) Através do ofício nº 617DAIJ/CRB/2000, datado de 10/2/2000, aquela deliberação foi notificada ao recorrente (fls. 29 dos autos).

Inconformada com a supramencionada sentença anulatória da sua deliberação, veio dela recorrer jurisdicionalmente para este Tribunal de Segunda Instância (TSI) a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, através da correspondente minuta de recurso, aqui autuada e registada como sendo de processo n.º 87/2001.

Assim concluiu a Comissão recorrente as alegações do seu recurso (cfr. fls. 162 a 164 dos autos, e *sic*):

I^a

A questão que juridicamente se discute cinge-se ao facto de se saber se o selo especial do conhecimento das contribuições e impostos deverá, ou não, ser qualificado enquanto custo ou perda do exercício consoante se entenda, ou não, ser o mesmo subsumível na alínea f) do artº. 21º do RICR ou, contrariamente, na alínea b) do artº. 29º do mesmo Regulamento.

II^a

Afirmando o Meritíssimo Juiz do Tribunal “*a quo*”, por lado, que a literalidade da fórmula legislativa (“imposto complementar pago”) deixa dúvidas sobre a seu alcance e sentido, empreende, depois, uma interpretação restritiva da alínea b) do artº. 29º do RICR de modo a que letra da lei se adeque ao se espírito – qual seja, o de evitar o percebimento, por parte dos contribuintes, de lucros isentos de tributação (princípio da coerência do sistema fiscal).

III^a

Ora, salvo melhor opinião em contrário, entendemos ser contraditório afirmar, por um lado, que a expressão “imposto complementar pago”, prevista na alínea b) do artº. 29º do RICR, tanto pode abarcar, exclusivamente, a colecta do imposto complementar, como as demais quantias, acessórias ou adicionais, pagas conjuntamente com aquela e, por outro, que “*a entidade recorrida, partindo do sentido literal da norma que identifica o imposto complementar com a liquidação em sentido estrito, estendeu ou alargou o seu texto ao selo de conhecimento adicionado à colecta, porém, sem que para tal tivesse indicado quaisquer argumentos de identidade ou de maioria da razão*” (sublinhado nosso).

IV^a

Por outro lado, mais se entende que o próprio teor da expressão “imposto complementar pago” impossibilita que restritivamente se interprete o preceito em causa porquanto a obrigação fiscal do pagamento do imposto complementar só se mostra liquidada quando, e se liquidadas forem, todas as parcelas em que a mesma se decompõe (colecta, selo do conhecimento, agravamento à colecta, juros de mora e 3% de dívidas).

V^a

Tanto assim é que não liquidando voluntariamente o contribuinte a obrigação fiscal a que se encontra legalmente adstrito proceder-se-á à cobrança coerciva da mesma, sendo que a dívida exequenda é una, na mesma se encontrando englobada a quantia correspondente ao selo do conhecimento.

VI^a

Por último – e à luz do invocado princípio da coerência do sistema fiscal – sempre se questiona que sentido ou coerência existe em, por um lado, se cominarem determinadas sanções legais para o caso de a impugnação da fixação da matéria colectável ser totalmente desatendida (artº. 47º do RICR) ou o contribuinte não proceder ao pagamento voluntário do imposto no prazo legalmente estabelecido para o efeito (artº. 59º do RICR) se, concomitantemente, se estabelecer que o montante dispendido com as referidas sanções será considerado custo ou perda do exercício no ano fiscal subsequente.

NESTES TERMOS, deve a douda sentença recorrida ser revogada, ao abrigo do disposto na alínea c) do nº 1 do artº. 571º do CPC de Macau [...].

Contra-alegou o recorrido, que concluiu a sua contra-minuta de seguinte modo (cfr. fls. 153 a 154 dos autos):

- A.** Se o legislador tivesse pretendido exceptuar a dedutibilidade ao rendimento global do selo especial do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos, teria de ter aditado uma nova alínea ao art.º 29.º, do RICR, ou, pelo menos, adoptado uma formulação diferente da que aí utilizou na alínea b), por forma a excluir o imposto do selo do âmbito de aplicação do art.º 21.º, al. f), do mesmo diploma.
- B.** A irrelevância para efeitos do cômputo do lucro tributável das dívidas acessórias à obrigação de imposto que com esta são cobradas, como sejam, multas, sanções e demais encargos pela prática de infrações fiscais, incluindo os juros compensatórios, resulta, não da al. b) do art.º 29.º, do RICR, mas da sua al. c), pelo que também por aqui improcede a "interpretação" propugnada pela Administração Fiscal.
- C.** Não faz qualquer sentido pretender que uma importância que, como sucede com o selo especial do conhecimento, é adicionada ao documento de cobrança (cfr. art.º 31.º, do Regulamento do Imposto do Selo) – e, que apenas por essa razão, é cobrada juntamente com a colecta do imposto complementar – perde a sua natureza própria para se confundir com essa outra realidade (imposto complementar) sobre a qual recai (cfr. art.º 8.º, n.º 1, do RICR).
- D.** Termos em que a alínea b) do art. 29.º do RICR não exclui o imposto do selo do âmbito de aplicação do art. 21.º, al.f) desse diploma.

Pelo exposto, [...]

deve ser julgado sumariamente, por falta manifesta falta de fundamento, o objecto do presente recurso jurisdicional;

ou, *caso [...] assim não entenda,*

deve ser negado provimento ao recurso interposto, mantendo-se, em consequência, a douta sentença recorrida [...].

Oportunamente, emitiu o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância o seu douto parecer a fls. 175 a 176 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso.

Corridos os vistos pelos Mm.ºs Juizes-Adjuntos, cumpre, pois, decidir.

2. Para o efeito, é de considerar, de antemão, a matéria de facto tida por assente pelo Tribunal recorrido na sentença ora sob recurso, já atrás transcrita na íntegra no ponto **1** do presente acórdão, e até não questionada pela recorrente.

3. Ora, conhecendo juridicamente do objecto do presente recurso jurisdicional (que se prende exclusivamente, tal como delimitou a ora recorrente, com o vício de violação de lei dado como verificado pelo Tribunal recorrido, e já não com os outros dois vícios – de usurpação de poder e de falta de fundamentação – então também assacados à

deliberação em questão pelo recorrente do recurso contencioso ora recorrido e julgados como não verificados na mesma sentença) mediante a consideração da acima aludida matéria de facto assente, somos também levados, à luz da lei aplicável à matéria nele subjacente, mormente do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), a concluir pela improcedência do mesmo, contanto que nos é evidente que, como solução jurídica ao recurso ora em apreço, não há efectivamente mais a acrescentar à brilhantíssima, justa e mui doutamente desenvolvida análise jurídica empreendida pelo Mm.º Juiz *a quo* autor da sentença recorrida a propósito do vício de violação de lei.

Concretamente e em jeito de decisão, é de transcrever, em seguida, o teor total do ponto “3.3.” da fundamentação da sentença recorrida, no qual, por ser exemplarmente pertinente e dotado do conceituado e merecido valor doutrinário, nos louvamos integralmente:

<<[...]

3.3. Resta, pois, apreciar o *vício de violação de lei*, esse sim, a questão essencial neste processo.

O recorrente e a Administração Fiscal divergem quanto à qualificação do selo do conhecimento de contribuições e impostos como custo imputável ao exercício: aquele, entende que este encargo não é custo, porque se inclui no âmbito da alínea b) do artigo 29º do RICR; esta diz que é custo, porque se trata de um encargo fiscal incluído na alínea f) do artigo 21º do mesmo regulamento.

Quid juris?

Por virtude do disposto na alínea f) do artigo 21º, devem considerar-se custos ou perdas os «*encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte,*

sem prejuízo do disposto na alínea b) do artigo 29º»; e por esta alínea não é de considerar custos ou perdas do ano, «o imposto complementar pago». Por sua vez, o artigo 31º do Regulamento do Imposto de Selo (Lei nº 17/88/M de 27 de Junho), prescreve que o «selo dos conhecimentos de contribuição e impostos é adicionado aos documentos de cobrança e escrituração, em verba separada, sob a epígrafe: Selo de documentos de cobrança»; e o artigo 32º do mesmo regulamento estabelece que «o selo dos conhecimentos de contribuições e impostos será calculado sobre a importância do impostos, exceptuando-se o próprio selo, os juros de mora e os três por cento de dívidas» .

A partir do texto destas normas não pode chegar a um resultado seguro, seja num ou noutro dos sentidos referidos. Na verdade, a fórmula «imposto complementar pago», prevista na alínea b) do artigo 29º, tanto pode corresponder ao imposto propriamente dito (*hoc sensu*), isto é ao que resulta da aplicação da taxa à matéria colectável determinada e a que se chama *colecta*, como incluir também os demais *encargos fiscais* que sobre ela recaiem ou adicionam e que conjuntamente com ela são pagos.

A eleição de um dos sentidos depende muito do ângulo por onde se queira definir o imposto complementar: se se acentuar o facto gerador do imposto, que é o rendimento global (art. 2º do RICR), naturalmente que se opta pelo primeiro dos sentidos referidos; mas, se se realçar a actividade procedimental de lançamento, liquidação e cobrança do imposto (art. 1º do RICR), já não é forçoso que o significado técnico-jurídico daquela expressão possa incluir também os encargos revelados ao longo do procedimento tributário e que, por razões imputáveis ao contribuinte ou outras, surgem ou podem surgir, como encargos fiscais, dependentes, acessórios ou adicionais da colecta, tais como o *agravamento à*

colecta (art. art. 47º do RICR), *os juros de mora e 3% de dívidas* (art. 59º do RICR) e o *selo do conhecimento* (art. 8º do RICR e 31º do RIS).

Se a literalidade da fórmula legislativa deixa dúvidas sobre o seu real alcance e sentido, então há que ir ao encontro do elemento racional ou teleológico, ou seja, a razão de ser da lei (*ratio legis*), do fim visado pelo legislador ao elaborar tal fórmula. A consideração do seu significado e dos motivos que lhe estão na base, especialmente os de natureza económica e financeira, são decisivos no esclarecimento daquelas dúvidas.

A nosso modo de ver, a racionalidade que levou o legislador a não qualificar como custos do exercício o imposto complementar pago reside no *princípio da coerência do sistema fiscal*, o qual exige que cada um dos impostos *per si* e no seu conjunto se integrem e ajustem adequadamente no sistema em que se inserem. O próprio imposto complementar de rendimentos reflecte tal princípio, uma vez que surge para corrigir eventuais defeitos ou insuficiências das tributações parcelares, «actuando como complemento da contribuição industrial, do imposto profissional e da contribuição predial urbana» (cfr. preâmbulo da Lei nº 21/78/M de 9 de Setembro). É por isso que, ao incidir sobre a globalidade dos rendimentos auferidos pelos contribuintes, a justeza, coerência ou congruência do sistema não podia deixar de actuar ao impôr normas que evitem situações de *dupla ou múltipla tributação*, como acontece com o nº 4 do artigo 3º (exclusão dos rendimentos de prédios urbanos do conceito de rendimento global), a alínea c) do nº 1 do art. 6º (dedução à matéria colectável da contribuição industrial), a alínea b) do nº 1 do artigo 9º (isenção de rendimentos que não constituírem matéria colectável do imposto profissional), o artigo 51º (dedução à colecta do imposto profissional) ou a

alínea f) do artº 21º (qualificação dos encargos fiscais parafiscais como custos do exercício).

A exclusão da importância do *imposto complementar* do âmbito dos custos para efeitos do próprio imposto complementar baseia-se no mesmo princípio de coerência do sistema fiscal. Com efeito, tal imposto pago no ano do exercício reporta-se a exercício (s) anterior (s). Por isso, incidindo o imposto sobre a realidade do lucro produzido, se se considerasse como custo da actividade o imposto complementar, sucedia que o contribuinte viria a receber lucros líquidos ou libertos da tributação específica que sobre eles pesa, precisamente aquilo que o regime do imposto complementar quer corrigir ou evitar. Portanto, o que se pretende é impedir que a matéria colectável dos exercícios anteriores deixe de ser tributada através da qualificação da respectiva colecta como componente negativa do lucro fiscal do exercício seguinte. Se a colecta fosse considerada um facto tributário negativo e como tal levada à conta de «custos ou perdas» naturalmente que haveria rendimentos do exercício a que respeita a colecta que deixariam de ser tributados.

Ora, se é por isso que o imposto complementar não pode integrar a componente negativa do lucro tributável, então só não pode ser qualificado como custo aquilo que integra a determinação da colecta, ou seja, a liquidação do imposto, pois, só essa é que incide sobre o valor da matéria colectável. Os demais encargos fiscais, ainda que sejam determinados com base no valor da colecta e lhe possam ser adicionados, substancial ou formalmente, não têm a ver com o facto gerador do imposto e como a sua tributação. A consideração de tais encargos fiscais como custos ou perdas não coloca fora de tributação os lucros tributáveis, ou alguns deles, do exercício a que se reporta a colecta de que são acessórios ou adicionais.

Esta *ratio legis* habilita-nos a definir o exacto alcance da alínea b) do artigo 29º do RICR, pois serve de ponto de referência para se discriminar, de entre os vários encargos fiscais que podem recair sobre a colecta do imposto complementar, aqueles que podem ser qualificados como custos do exercício do ano em que foram cobrados.

Para o efeito, creio que se tem que se separar os encargos fiscais que são liquidados juntamente com a imposto principal e aqueles que só surgem após tal liquidação, mas propriamente na fase da cobrança.

A *liquidação* é o acto que encerra o procedimento tributário, definindo o conteúdo das posições jurídicas do Fisco e do contribuinte, concretizando para o primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante, e para o segundo o dever de a prestar. Seja um acto declarativo ou constitutivo, a verdade é que a liquidação culmina a actividade fiscal e concentra nela os objectivos que a mesma visa atingir, pois é o acto finalizador do procedimento de determinação da dívida fiscal.

Mas, uma vez determinada, através da liquidação em sentido estrito, a importância a exigir do contribuinte, prodece-se à *cobrança do imposto*, a qual, por se tratar de uma cobrança virtual), faz-se através da extracção dos *conhecimentos de cobrança* e envio dos mesmos ao recebedor da Fazenda (art. 56º do RICR) que, por sua vez, remete *aviso de cobrança* voluntária aos contribuintes (art. 58º do RICR). Esta actividade, digamos executiva do imposto, origina ou pode originar encargos fiscais, tais como o selo do conhecimento, os juros de mora e os 3% de dívidas. Simplesmente tais encargos, já não respeitam à determinação da colecta, mas sim ao cumprimento da dívida fiscal. E aqui reside a razão pela qual eles não estão cobertos pelos fins que presidem à exclusão do imposto complementar como

custos do exercício. Com efeito, a consideração de tais encargos como custos não tem como consequência necessária que os lucros tributáveis do exercício anterior fiquem libertos de tributação ou deixem se der tributados.

Este raciocínio torna-se mais evidente no que se refere ao *selo especial do conhecimento* do imposto complementar, que é um imposto de selo arrecadado por *adicionamento* aos «documentos de cobrança», escriturado em *verba separada*, servindo-lhe de base de cálculo a importância da colecta (arts. 5º nº 3 e 31º e 32º do RIS).

A conhecida evolução histórica do imposto de selo dá a conhecer que, a princípio, se destinava a atribuir validade, segurança e garantia aos contratos e actos jurídicos, para vir, depois e na actualidade, constituir mera finalidade tributária (cfr. Vítor Faveiro, *Manual do Imposto do Selo*, pág. 15 e ss. e Maria Fernanda Trigo de Negreiros, *O imposto de Selo e os Seus Problemas*, CTF, nº 167-168, pág. 77).

Há, portanto que determinar qual o *facto gerador* ou o *facto tributário* desse tributo, tarefa que nem sempre é fácil, pois, o imposto de selo, em qualquer das formas que pode revestir (art. 4º do RIS), é uma designação genérica que encobre realidades muito heteróneas, podendo apresentar-se ora como uma *obrigação tributária* ora como uma *quitação* de pagamento efectuado. Por outro lado, não existe uma disposição legal que trate da «incidência» do imposto em causa, pois o respectivo Regulamento limita-se a remeter para a «tabela», ao dizer no seu artigo 1º que «o imposto de selo recai sobre todos os documentos, papeis e actos designados na Tabela Geral anexa ao presente regulamento, a qual faz parte integrante dele».

Mas este normativo, embora nada diga em matéria de incidência, define o objecto do imposto: «*documentos, papéis e actos*». No caso do selo do conhecimento, o pressuposto de facto ou o facto gerador da obrigação fiscal corresponde ao *documento de cobrança* (cfr. art. 31º do RIS). É verdade que, para efeitos deste imposto, o conceito de documento não se identifica exclusivamente com a folha de papel que lhe serve de suporte, tendo também por objecto o acto nele representado ou incorporado. Todavia, como resulta da conjugação dos artigos 1º, 2º e 49º do RIS, basta a existência de determinado documento com determinada forma e certo conteúdo para logo se tornar devido o imposto. Portanto, a realidade considerado como objecto do imposto é, como escreve Vitor Faveiro, «o valor jurídico do *documento* ou o título formal de certos actos ou direitos» (*Noções Fundamentais de Direito Fiscal*, Vol. I, pág. 280).

O selo do conhecimento incide sobre a formalização documental da dívida do imposto complementar com vista à obtenção de receitas, mas certamente também como remeniscência do primitivo fundamento deste imposto, uma vez que os «conhecimentos de cobrança» são títulos que têm força e valem como sentença passada em julgado (art. 38º do CEF).

Como se vê, existe uma diferença bem acentuada entre o imposto complementar e o imposto de selo quanto à base tributária: enquanto aquele incide sobre o rendimento tributável este tem por objecto o documento de cobrança da colecta respectiva.

É esta diferença que vai ser determinante na qualificação de tal encargo fiscal como “custos” do exercício: enquanto o imposto complementar não constitui custo, porque se assim fosse libertaria de tributação rendimentos já tributados em exercício anterior, o selo de conhecimento, reportando-se a realidade diferente,

pode constituir uma componente negativa do lucro do exercício em que é pago, porque de forma alguma conduz àquele resultado. Daí que, o selo do conhecimento não possa deixar de ter o mesmo tratamento fiscal que os demais encargos fiscais e parafiscais referidos na alínea f) do artigo 21º.

Quer dizer: o fim em vista pelo legislador na alínea b) do artigo 29º do RICR, que, como vimos, foi o de evitar o recebimento de lucros líquidos de tributação, não permite que se aí se incluam encargos fiscais, ainda que adicionais, que não se reportem directamente ao rendimento global do exercício a que se refere o imposto complementar ou que à liquidação estritamente considerada são estranhos. Deste modo, a expressão «imposto complementar pago» tem que ser interpretada em conformidade com aquele fim. Como tal norma pode literalmente comportar um sentido amplo, incluindo não só o acto administrativo que declara a dívida fiscal (liquidação) como outros elementos que lhe são estranhos (adicionais ou acessórios), então, e porque nesse caso se disse mais do que aquilo que se pretendia dizer, tem que se fazer uma *interpretação restritiva* do texto, por forma a torná-lo compatível com o fim visado.

Mas não foi isso o que se verificou no caso concreto. A entidade recorrida, partindo do sentido literal da norma que identifica o imposto complementar com a liquidação em sentido estrito, estendeu ou alargou o seu texto ao selo do conhecimento adicionado à colecta, porém que para tal tivesse indicado quaisquer argumentos de identidade ou de maioria de razão. Isto é, quando o elemento teleológico ou intencional apontava para uma interpretação restritiva, a entidade recorrida socorreu-se da interpretação extensiva, o que conduziu a um resultado inválido.

Concluindo: a *ratio legis* da alínea b) do artigo 29º do RICR foi evitar que a matéria colectável do exercício anterior deixasse de ser tributada; esse objectivo alcança-se excluindo a respectiva liquidação da componente negativa do lucro fiscal do ano em que o imposto é pago; os encargos fiscais estranhos à declaração da dívida fiscal e apenas surgem após o acto de liquidação em sentido estrito, estão fora da razão de ser daquela norma; por isso, caem na regra geral da alínea f) do artigo 21º do RICR, e como tal devem ser qualificados como custos ou perdas.

Não tendo a deliberação impugnada qualificado como custo o selo do conhecimento, nos termos acabados de referir, existiu violação da alínea f) do artigo 21º do RICR, o que constitui fundamento de anulabilidade.

[...]>> (cfr. o teor de fls. 124 a 134 dos autos, e *sic*).

Ademais, tal como observou o Ministério Público no seu douto parecer emitido a fls. 175 a 176:

<<Toda a argumentação expendida pela Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta e brilhantíssima sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo [...], não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são pela Recorrente.

Centrando-se a discussão no facto de apurar se o selo especial do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos deverá ou não ser qualificado como custo ou perda do exercício, afigura-se-nos líquido que [...] o mero facto de a importância desse selo especial do conhecimento ser adicionada ao documento de cobrança e, por essa razão, ser cobrada conjuntamente com a colecta do imposto complementar, não lhe retira a sua

natureza específica não podendo confundir-se com a outra realidade que é o imposto complementar.

Por outro lado, não colhe também a argumentação de que o entendimento assumido na douta sentença em crise poria em causa o princípio da coerência do sistema fiscal, já que permitiria que os montantes dispendidos pelos contribuintes com dívidas acessórias à obrigação do imposto e que com este são cobradas, tais como as multas, sanções e demais encargos pela prática de infracções fiscais, incluindo os juros compensatórios, relevassem para efeitos do cômputo do lucro tributável, ou seja, fossem considerados custas ou perdas do exercício do ano fiscal subsequente.

É que a irrelevância de tais dívidas acessórias para efeitos do cômputo do lucro tributável resulta directamente do conteúdo da al c) do citado artº 29º do RICR e não da al b) aqui em análise, pelo que se não vislumbra que, por esta via, sobreviessem os efeitos perniciosos anunciados.

Finalmente, não se alcança a existência de qualquer contradição entre os fundamentos invocados pelo Mmo Juíz “a quo” e a decisão contida no douto aresto em causa, nem, tão pouco entre os fundamentos eles próprios. Os que foram invocados conduzem lógicamente ao resultado expresso na decisão, não se visionando qualquer erro lógico na argumentação expendida ou vício real no raciocínio do julgador.

[...]>>.

Sendo, por outro lado, de notar que o sustentado pela ora recorrente designadamente nos pontos 15, 18 e 19 do texto das suas alegações (a fls. 144 dos autos) para rogar o provimento do recurso se baseia em considerações de ordem formal e/ou procedimental, as quais nunca podem

suplantar a substância e a natureza própria das coisas, bem ilustradas *maxime* no texto da sentença recorrida.

Em suma: O selo do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos nos termos do art.º 8.º do RICR, deve ser qualificado como custo ou perda do exercício à luz do art.º 21.º, al. f), do mesmo Regulamento. Dest'arte, e sem mais considerações por ociosas, naufraga o recurso jurisdicional *sub judice*, por dever ser mantida a decisão anulatória do Tribunal recorrido.

4. Em harmonia com todo o acima exposto, acordam negar provimento ao recurso jurisdicional.

Não são devidas custas nesta Instância, dada a isenção subjectiva da Comissão recorrente.

Macau, 3 de Abril de 2003.

Chan Kuong Seng (relator)

João Augusto Gil de Oliveira

Lai Kin Hong

Magistrado do Mº. Pº. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho