Processo n.º 234/2001

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 234/2001

(Recurso jurisdicional)

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

Recorrido: The Hongkong and Shanghai Banking Corporation, Limited

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 84/2001-CF, foi julgado provido o recurso contencioso de anulação, então interposto por aí melhor identificada “The Hongkong and Shanghai Banking Corporation, Limited”, da deliberação datada de 5 de Fevereiro de 2001 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. 53 a 56 dos autos):

- a) Em 26 de Junho de 1998, a recorrente “The Hongkong and Shanghai Banking Corporation Limited, contribuinte n.º 81000160 do Grupo A, que

se dedica à actividade bancária, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1997, a declaração em impresso modelo M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos, acompanhada dos anexos A, B e C (fls. 40 a 52 do apenso);

- b) No Anexo A indicou o rendimento global positivo de MOP\$95.014,284 e indicou a título de imposto complementar liquidado no exercício anterior a quantia de MOP\$13.150.716,00 (fls. 44 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 MOP\$13.150.716,00 referente ao imposto complementar do exercício anterior para MOP\$13.808,252,00 sendo a diferença para mais, no valor de MOP\$657.536,00 relativa ao imposto de selo sobre o imposto complementar pago (doc. de fls. 39);
- d) Por despacho de 17/6/99 do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça da DSF foi o rendimento colectável da recorrente fixado em MOP\$94.929.923,00 (fls. 39 do p.a.);
- e) Através do modelo M/5, datado de 18 de Setembro de 2000, foi a recorrente notificada que o rendimento colectável foi fixado em MOP\$94.929.923,00 ao qual correspondia o imposto de MOP\$348.878,00 (doc. de fls. 38 do p.a.);
- f) Por requerimento, entrado na DSF em 11/10/2000, a recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar do acto de fixação do rendimento colectável, além do mais, pelo facto de não se ter

considerado como custos o selo especial do conhecimento das contribuições e impostos (doc. de fls. 33 a 34 com tradução a fls. 30 a 32);

- g) Em 5 de Fevereiro de 2001, 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 - Pese embora a contribuinte entender que o selo do conhecimento é considerado para efeitos de Imposto Complementar de Rendimentos como um custo, não é essa a posição perfilhada pela Direcção dos Serviços de Finanças. Com efeito, o Imposto Complementar de Rendimentos do exercício de 1996 que foi pago tinha, naturalmente, uma componente de Imposto de selo, devidamente marcada. Contudo, apesar de tal demarcação, o valor do selo do conhecimento incorpora e valida o próprio título ou conhecimento, sendo indissociável do imposto a pagar, neste caso, o Imposto Complementar de Rendimentos.

Daí que, a Direcção dos Serviços de Finanças mantenha a posição que o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos quando proíbe a consideração como custos do próprio Imposto Complementar de Rendimentos do exercício transacto, abrange igualmente o imposto de selo relativo ao próprio título que permite o pagamento desse tributo. Delibera-se em conformidade negar provimento à reclamação nesta parte.

2 (doc. de fls. 26 do p.a.);

- h) Através do através do ofício n.º 44DAIJ/CRB/2001, aquela deliberação foi notificada à recorrente (fls. 23 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 234/2001.

Assim concluiu, aperfeiçoadamente a convite do relator, a Comissão recorrente as alegações do seu recurso (cfr. fls. 96 a 97 dos autos):

- I.** A ora recorrida impugnou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de 05.02.2001, relativa ao exercício de 1997;
- II.** A referida deliberação, resultante de reclamação efectuada para a Comissão de Revisão, foi apenas parcialmente atendida, não tendo sido aceite como custo o montante pago a título de imposto de selo;
- III.** A obrigação fiscal de pagamento do imposto complementar só se encontra liquidada quando todas as parcelas em que a mesma se decompõe o forem. Terá de ser liquidada não só a dívida principal (colecta), como as demais dívidas adicionais (selo de conhecimento) e acessórias (agravamento à colecta, juros de mora e 3% de dívidas);
- IV.** É impossível liquidar apenas a colecta do imposto, já que constando de um único e mesmo título de pagamento todas as quantias, o pagamento parcial não poderá ser aceite;

- V. O selo especial do conhecimento é **adicionado** aos documentos de cobrança e é calculado sobre o mesmo montante de imposto a liquidar. Neste sentido, o disposto no n.º 3 do artigo 59.º do RICR;
- VI. A seguir-se um entendimento de autonomia *tout court* entre os dois impostos, jamais poderia o valor do Imposto de Selo ser englobado na dívida exequenda;
- VII. Constituindo uma obrigação autónoma e distinta da do pagamento do I.C.R., o seu cumprimento apenas poderia ser coercivamente exigido mediante instauração de execução autónoma, por se considerarem distintas as respectivas obrigações;
- VIII. Os procedimentos contabilísticos evidenciam que nenhum sujeito passivo tem o cuidado, quando constitui provisões, de dissociar as verbas relativas ao imposto complementar das relativas ao imposto de selo;
- IX. A recorrida inscreveu provisões não previstas no artº 25º do RICR, como tal tributáveis, não tendo tido o cuidado de dissociar as verbas relativas a cada um dos dois impostos;
- X. Constituir provisões para imposto complementar onde esta incluído o selo de conhecimento afigura-se como uma verdadeira afirmação de que os dois impostos, embora distintos, são indissociáveis, não se aceitando, portanto, que a deliberação da Comissão de Revisão padeça de vício de violação da alínea f) do artº 21.º do RICR.

Deve, pois, proceder, por provado, o presente recurso, aceitando-se como custo o montante pago a título de imposto de selo, mantendo-se a

deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos de 05.02.2001.

Contra-alegou a recorrida, que concluiu a sua contra-minuta de seguinte modo (cfr. fls. 87 a 88v dos autos):

1. Em sede de imposto complementar de rendimentos, a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos não considerou como um custo a importância de MOP\$657.536,00 suportada pela ora recorrida a título de imposto de selo do conhecimento de contribuições e impostos, porque incluiu este encargo no âmbito da alínea b) do artigo 29.º do RICR.

2. Esta deliberação é por isso ilegal, por violação do disposto na alínea f) do artigo 21.º do mesmo regulamento.

3. Desde logo, a Comissão de Revisão, ao englobar o imposto de selo do conhecimento no imposto complementar de rendimentos para efeitos de aplicação da alínea b) do artigo 29.º do RICR, confunde os dois impostos.

4. Trata-se, todavia, de impostos substancialmente distintos, tendo cada um o seu próprio regime jurídico, tributando realidades que não se confundem e tendo na sua base razões de ser totalmente diferentes, pelo que não pode aceitar-se que a referência expressa a um - o imposto complementar - englobe também o outro - o imposto de selo do conhecimento.

5. E naturalmente que a douta sentença recorrida ao anular aquela deliberação teve presente esta diferença, quando afirma que *«existe uma diferença bem acentuada entre o imposto complementar e o imposto de selo quanto à base*

tributária (...). É esta diferença que vai ser determinante na qualificação de tal encargo fiscal como “custos” do exercício».

6. Com efeito, cada um dos impostos tributa realidades substancialmente diferentes - o imposto complementar recai sobre «o *lucro líquido anual derivado do exercício de actividade comercial e industrial*» (artigo 2.º e n.º 2 do artigo 3.º do RICR), enquanto que o imposto de selo do conhecimento tributa «o *documento de cobrança [do imposto complementar]*» (artigos 1.º, 33.º e 34.º do RIS).

7. Por outro lado, a citada alínea b) do artigo 29.º consagra uma excepção à regra prevista na alínea f) do artigo 21.º. Ora, atenta a razão de ser dessa mesma excepção, é forçoso concluir que na expressão «*imposto complementar pago*» tem de considerar-se única e exclusivamente esse imposto, e não também o imposto de selo do conhecimento.

8. Com efeito, o legislador não permite que o imposto complementar de rendimentos seja imputado como custo ao lucro fiscal do exercício do ano em que o imposto é pago (cfr. artigo 29.º) porque, incidindo o imposto complementar sobre o «*lucro anual líquido*» auferido pelo contribuinte, se a respectiva colecta fosse dedutível como custo ao lucro fiscal apurado no ano em que o imposto é pago, permitir-se-ia ao contribuinte receber lucros isentos de tributação.

9. Como refere o Meritíssimo Juiz *a quo* «*a ratio legis da alínea b) do artigo 29.º do RICR foi evitar que a matéria colectável do exercício anterior deixasse de ser tributada*».

10. Porém, o imposto de selo do conhecimento não tributa os lucros e proveitos realizados pelo contribuinte, mas tão só o documento que permite o pagamento do imposto complementar.

11. É um encargo fiscal que não interfere na determinação da colecta do imposto complementar, não é liquidado juntamente com o imposto principal, surgindo apenas na fase da cobrança do imposto, pelo que a sua imputação ao exercício não implica a isenção de tributação de qualquer parcela do lucro tributável.

12. Por último, o elenco do artigo 29.º do RICR é taxativo, dele não constando o imposto de selo do conhecimento de contribuições e impostos.

13. Pelas razões expostas não pode o montante de MOP\$657.536,00, suportado pelo ora Recorrido a título de imposto de selo do conhecimento de cobrança referente ao ano de 1996, deixar de ter o mesmo tratamento fiscal que os demais encargos fiscais e parafiscais referidos na alínea f) do artigo 21.º do RICR, permitindo-se a sua consideração como custo e, subsequentemente, a sua dedução ao lucro tributável do exercício de 1997.

14. Ao decidir neste sentido - anulando, consequentemente, a citada deliberação -, a douta sentença recorrida não merece qualquer censura, pelo que deve ser mantida, negando-se provimento ao presente recurso [...].

Oportunamente, emitiu o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância o seu douto parecer a fls. 101 a 102 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso.

Corridos os vistos pelos Mm.ºs Juízes-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 presente recurso jurisdicional 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 ora recorrida.

Concretamente e em jeito de decisão, é de transcrever, em seguida, o teor total do ponto “3” da fundamentação da sentença recorrida, no qual, por ser exemplarmente pertinente e dotado do conceituado e merecido valor doutrinário, nos louvamos integralmente:

<<[...]

3. A única ilegalidade em apreciação no presente recurso é o *vício de violação de lei*, ou seja, a desconformidade de parte da deliberação impugnada com o disposto na alínea f) do artigo 21º do RICR.

A recorrente e a Administração Fiscal divergem quanto à qualificação do *selo do conhecimento* de contribuições e impostos como custo imputável ao exercício: aquela, 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?

A questão já foi por nós estudada no recurso contencioso nº 18/00, pelo que, não tendo havido argumentos novos capazes de provocar a modificação da posição tomada, seguimos de perto as considerações aí tecidas.

Temos que reconhecer que, dada a obscuridade, ambiguidade e incompletude da lei, a resposta a dar este problema não é nada fácil. Mas, tratando-se de um caso incluído no “âmbito jurídico”, por mais insanáveis que sejam as dúvidas, há que decidi-lo.

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 imposto, 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 noutra 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 n.º 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 impor normas que evitem situações de *dupla ou múltipla tributação*, como acontece com o n.º 4 do artigo 3.º (exclusão dos rendimentos de prédios urbanos do conceito de rendimento global), a alínea c) do n.º 1 do art. 6.º (dedução à matéria colectável da contribuição industrial), a alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º (isenção de rendimentos que não constituírem matéria colectável do imposto profissional), o artigo 51.º (dedução à colecta do imposto profissional) ou a alínea f) do art. 21.º (qualificação dos encargos fiscais e 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, procede-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 toma-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. Vitor 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 heterogéneas, 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, papéis 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 Vítor 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 reminiscência 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, sem 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. 56 a 67 dos autos, e *sic*).

Ademais, tal como observou o Ministério Público no seu douto parecer emitido a fls. 101 a 102:

<<Na verdade, 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 dita 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.

Daí que se nos afigure encontrar-se toda a argumentação expendida pela recorrente nas suas alegações 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 [...]>>.

Sendo, por outro lado, de notar que a grande parte do sustentado pela ora recorrente nas conclusões das suas alegações 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 a decisão de anulação, por vício de violação de lei, da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos então sob impugnação contenciosa pela recorrida “The Hongkong and Shanghai Banking Corporation, Limited”, dever ser

mantida nos precisos termos jurídicos acima transcritos do texto da sentença recorrida.

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