

## Recurso nº 122/2003

Data : 4 de Dezembro de 2003

- Assunto: - Imposto Complementar de Rendimentos
- Matéria colectável
  - Selo de conhecimento
  - Custos de encargo fiscal

### SUMÁRIO

1. O imposto complementar incide sobre o rendimento global que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam na R.A.E.M.
2. Sendo um imposto indirecto, trata-se o Imposto do Selo de um imposto de prestação única que incide sobre a despesa e tributa actos e factos isolados, cuja matéria colectável se manifesta indirectamente na capacidade contributiva do sujeito passivo.
3. O selo do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos nos termos do art.º 8º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, deve ser qualificado como custo ou perda do exercício à luz do art.º 21º, al. f), do mesmo Regulamento.
4. Podendo embora o Imposto do Selo ser coberto com base no conhecimento dos documentos do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos, não perde a sua autonomia,

como sendo os outros encargos fiscais e parafiscais, distintos dos custos referidos no artigo 29º do RICR.

**O Relator,  
Choi Mou Pan**

**Recurso n.º 122/2003**

Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (所得補充稅複評委員會)

Recorrido: The Hong Kong and Shanghai Banking Corporation Limited (香港上海匯豐銀行有限公司)

**A**cordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.:

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos recorre da sentença do Tribunal Administrativo que, em provimento do recurso interposto por The Hong Kong and Shanghai Banking Corporation Limited, anulou a sua deliberação de 4 de Setembro de 2001 que fixou a matéria colectável referente ao exercício de 1999.

Assim concluiu as suas alegações:

“1. A obrigação fiscal de pagamento do imposto complementar só se encontra liquidada quando todas as parcelas em que a mesma se decompõe o forem, devendo 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).

2. Sendo que, o disposto no artigo 33.º do Regulamento do Imposto do Selo demonstra claramente uma ligação intrínseca entre os dois valores.
3. Não se verificando, portanto, qualquer confusão no plano formal entre o Imposto Complementar de Rendimentos e o Imposto de Selo, uma vez que, materialmente, tudo se passa como se estivessem interligados, bastando para tal atentar no disposto no n.º 3 do artigo 59.º do RICR que determina que o não cumprimento voluntário da obrigação fiscal pelo contribuinte implica a cobrança coerciva da mesma mediante a instauração de processo de execução fiscal.
4. Além disso, da certidão de relaxe, desde logo, consta o montante correspondente ao selo do conhecimento, que é depois englobado em sede de processo de execução fiscal na dívida principal.
5. Constituindo uma obrigação autónoma e distinta da do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos, o seu cumprimento apenas poderia ser coercivamente exigido mediante instauração de execução autónoma, por se considerarem distintas as respectivas obrigações.
6. Não padecendo, nestes termos, a deliberação da Comissão de Revisão de qualquer vício de violação de lei.
7. Sendo, portanto, de rejeitar o entendimento de que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos padece de vício de violação de lei, não violando, por conseguinte nenhuma das

disposições que serviram de base à anulação do acto administrativo posto em crise, ou seja, a alínea f) do artigo 21.º, todos do RICR.”

Pede a revogação da sentença recorrida e a manutenção da sua deliberação.

Contra alegou a agravada para concluir:

- “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\$409.381,00 suportada pelo ora Recorrido 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, parece confundir 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 diferente, 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. A dita 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 via 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 e prater legem, 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. O elenco do artigo 29.º do RICR é taxativo, dele não constando o imposto de selo do conhecimento de contribuições e impostos.
13. As denominadas normas de incidência fiscal não admitem interpretação extensiva, por razões de certeza e face ao princípio da tipicidade do imposto.
14. O legislador não confiou à administração fiscal, mas sim aos órgãos legislativos, a capacidade para definir os critérios de igualdade fiscal.

15. O entendimento deste douto Tribunal Superior, ao proferir o Acórdão de 3.IV.2003 (Proc.º n.º 234/2001), vai no sentido de que «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» .
16. Pelas razões expostas não pode o montante de MOP\$409.381,00, suportado pelo ora Recorrido a título de Imposto de Selo do conhecimento de cobrança referente ao ano de 1998, 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 1999.
17. Ao decidir neste sentido - anulando, conseqüentemente, a citada deliberação -, a dita sentença recorrida não merece qualquer censura, pelo que deve ser mantida, negando-se provimento ao presente recurso.

Nesta instância, o Ilustre Magistrado do Ministério Público foi de parecer que se transcreve o seguinte:

“A questão vertida no presente recurso jurisdicional não é nova, tendo sido objecto de recente análise, por parte deste Tribunal, designadamente através de Acórdãos datados de 3/4/03, no âmbito dos processos n.ºs 87/2001 e 234/2001, decidindo-se então que “O selo do

conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos nos termos do artº 8º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, deve ser qualificado como custo ou perda do exercício à luz do artº 21º, al f), do mesmo Regulamento”, entendimento que não vemos razão válida para alterar.

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 caso o legislador pretendesse, de facto, ter em conta a dedutibilidade de tal selo ao rendimento global, impunha-se que utilizasse formulação diferente da constante da al b) do artº 29º do RICR, de molde a excluir aquele imposto de selo do âmbito da aplicação da al f) do artº 21º do mesmo diploma legal, sendo 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.

E, não se vê que o entendimento assumido na douta sentença em crise ponha em causa a coerência do sistema fiscal, nomeadamente pela eventual permissão 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 aqueles efeitos perniciosos.

Daí que se nos afigure encontrar-se toda a argumentação expendida pela recorrente nas suas alegações expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são pela Recorrente, pelo que somos a pugnar pelo não provimento do presente recurso.”

Foram colhidos os vistos legais dos Mmºs Juizes-Adjuntos.

Cumpre-se decidir.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto:

- Em 30 de Junho de 2000, o recorrente, contribuinte nº 81000160 do Grupo A, que se dedica à actividade bancária, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1999, a declaração em impresso modelo M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos, acompanhada dos anexos A, B e impresso modelo M/3 (fls. 20 a 79 do apenso);

- No Anexo A indicou o rendimento global negativo de MOP\$84.033.745,00 e no Anexo B indicou a título de imposto complementar liquidado no exercício anterior a quantia de MOP\$8.187.628,00 (fls. 20 e 30 do p.a);
- No Mapa de Apuramento do Lucro Tributável, a DSF corrigiu a quantia de MOP\$8.187.628,00 referente ao imposto complementar do exercício anterior, não considerando como custo a quantia de MOP\$409.381,00 relativa ao imposto de selo sobre o imposto complementar pago em 1998 (doc. de fls. 27);
- Por despacho de 26/2/2001 do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça da DSF foi o rendimento colectável negativo do recorrente fixado em MOP\$34.915,901,00 (fls. 42 do p.a.);
- Notificado o rendimento colectável, por requerimento, entrado na DSF em 23/3/2001, o 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. 22, 23 e 24 do p.a);
- Em 4 de Setembro 2001, a Comissão de Revisão, sobre esse recurso, tomou a seguinte deliberação:

*“Analisada a reclamação interposta pelo contribuinte supra referido, delibera a Comissão de Revisão negar provimento quanto à verba “Imposto de Selo” pese embora constar de rendimento autónomo*

*em relação ao Imposto Complementar de Rendimentos, incorpora o próprio conhecimento ou seja faz parte integrante do título que legitima e serve de quitação do Imposto Complementar de Rendimentos.*

*Apesar de escriturado no próprio título em separado, tal deve-se única e exclusivamente à operação de contabilidade pública que dificilmente poderá sustentar a interpretação de normas jurídico-tributárias*

*Termos em que se delibera manter o rendimento colectável em MOP(34.915.901) para o exercício de 1998. (doc. de fls. 19 do p.a.);*

- *Através do através do ofício n.º 65/DAIJ/CRA/01, aquela deliberação foi notificada à recorrente (fls. 17 do p.a.).”*

Conhecendo.

Levanta-se uma única questão que é de saber se constitui como custo o pagamento do imposto de selo sobre o imposto complementar pago em 1999 para o efeito previsto no artigo 21º al. f) ou como os custos irrelevantes referidos no artigo 29º al. b), ambos da Lei nº 21/78/M (RICR).

Para a entidade recorrente, a expressão “imposto complementar pago” constante da alínea b) do artigo 29º do RICR refere-se a um conjunto de encargos que engloba tanto a dívida principal como os demais encargos adicionais, onde se inclui o selo do conhecimento, o eventual agravamento à colecta, juros de mora e 3% de dívida, pois, não

pode a Administração fiscal considerar o imposto pago sem a liquidação conjunta de ambas as quantias.

Quid iuris?

Sobre a mesma matéria foi recentemente objecto de apreciação em vários Acórdãos deste Tribunal (os de 3 de Abril de 2003 dos processos nº 234/2001 e nº 87/2001, de 20 de Novembro de 2003 dos processos nº 92/2003, nº 121/2003 e nº 124/2003) e foi consignado unanimemente que:

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

Nada se afigura ser de alterar este entendimento para a decisão do presente.

Se não vejamos.

### **Imposto Complementar de Rendimentos**

Como se sabe, o Imposto Complementar de Rendimentos criou-se para, através de taxas progressivas sobre os rendimentos colectáveis, melhor acertar a tributação proporcional da Contribuição Predial Urbana e as taxas, sempre fixas, do Imposto Profissional e da Contribuição Industrial – preâmbulo da Lei nº 21/78/M.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> O regulamento respectivo (R.I.C.R.) foi posteriormente objecto de várias alterações, nomeadamente, por Lei nº6/83/M de 2 de Julho; Decreto-Lei nº37/84/M, de 28 de Abril; Decreto-Lei nº15/85/M, de 2 de Março; Decreto-Lei nº37/85/M, de 11 de Maio; Lei nº13/88, de 20 de Junho; Decreto-Lei nº48/88/M, de

Trata-se de tributar rendimentos resultantes de actividades comerciais, industriais e do trabalho, tendo a característica de imposto parcelar – por incidir directamente sobre lucros – e não de complementar propriamente dito.<sup>2</sup>

O imposto complementar incide sobre o rendimento global (...) que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferirem” na R.A.E.M. - artigo 2º do RICR.

O rendimento global das pessoas colectivas (artigo 3º, nº2) é o lucro anual resultante do exercício da actividade comercial ou industrial. (cfr. ainda, e a propósito o artigo 2º do Regulamento da Contribuição Industrial e a respectiva Tabela Geral de Actividades).

Com vista de evitar a dupla ou múltipla tributação, a lei prevê certas exclusões, tais como a exclusão dos rendimentos de prédios urbanos do conceito de rendimento global – artigo 3º nº 4, a redução à matéria colectável da contribuição industrial – artigo 6º, a isenção de rendimentos que não constituírem matéria colectável do imposto profissional – artigo 9º nº 1 al. b), dedução à colecta do imposto profissional – artigo 51º, qualificação dos encargos fiscais e parafiscais como custos do exercício – artigo 21º al. f), etc.

Na última situação, a lei expressamente exclui a incidência dos custos e perdas, entre quais se encontra elencado o custo pelo encargos fiscais e parafiscais, salvo o “imposto complementar pago”.

Dispõe o artigo 21º al. f) do RICR (da Lei nº 21/78/M) que:

---

20 de Junho; Lei nº4/90/M, de 4 de Junho; Lei nº11/93/M, de 27 de Dezembro. E recentemente pela Lei nº 12/2003, que entrou em vigor em 1 de Outubro de 2003.

<sup>2</sup> Vide o Acórdão do TSI de 22 de Fevereiro de 2001 do processo nº 9/2001.

“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 29º;

... .”

Por sua vez dispõe o artigo 29º:

“Não se consideraram custos ou perdas do ano:

...

b) O imposto complementar pago;

... .”

Vê-se aqui, a lei pôs exclusão das exclusões, ou seja exclui o imposto complementar pago dos custos do exercício que não constituem matéria colectável. E porquê?

Como consignámos nos recentes acórdãos de 20 de Novembro de 2003, dos processos nº 92/2003, nº 121/2003 e nº 124/2003, dir-se-ia que por duas ordens de razões:

Em primeiro lugar, porque o imposto se reporta ao exercício do ano anterior, pelo que não pode ser considerado como um custo ou encargo decorrente do exercício que constitui objecto de tributação em sede de imposto complementar;

Depois, porque a exclusão do montante do imposto complementar do âmbito dos custos para efeitos do próprio imposto complementar implicaria que o contribuinte recebesse lucros líquidos ou libertos da tributação específica que sobre eles pesa, precisamente aquilo que o regime do imposto complementar quer corrigir ou evitar.

De modo claro, e também pela natureza do próprio imposto de selo, não pode ser considerado que este se inclui na al. b) do artigo 29º do RICR, ou seja excluído de integrar a al. f) do artigo 21º do mesmo RICR.

Vejam os.

### **Imposto do Selo**

O Imposto do Selo é um imposto antigo. Desde 1874 foi extensivo o imposto do selo para Macau através da publicação em 8 de Agosto de 1874 no nº 32 do B.O. de Macau e de Timor Leste a Tabela dos impostos. Depois, pelo Diploma Legislativo nº 701 de 15 de Março de 1941, aprovou-se a Tabela Geral do Imposto do Selo, que depois sofreu várias alterações, v.g. o Diploma Legislativo nº 3/74 de 18 de Julho, a Lei nº 17/88/M de 27 de Junho, a Lei nº 9/97/M de 4 de Agosto, a Lei nº 8/98/M de 21 de Dezembro, até a Lei de 8/2001 da RAEM.

Sendo um imposto indirecto, trata-se de um imposto de prestação única que incide sobre a despesa e tributa actos e factos isolados, cuja matéria colectável se manifesta indirectamente na capacidade contributiva do sujeito passivo – artigo 1º do Regulamento do Imposto do Selo.

O Imposto do Selo é arrecadado por meio de estampilhas, selo de verba ou selo especial – artigo 4º.

No caso do Imposto do Selo especial, é o que se arrecada por adicionamento, nas condições previstas nos artigos 31º e 32º do RIS.

Dispõem os artigos 31º e 32º que:

Artigo 31º: “O selo dos conhecimentos de contribuições e impostos é adicionado aos documentos de cobrança, e escriturado, em verba separada, sob a epígrafe” selo de documentos de cobrança”.

Artigo 32º: “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.”

Como se vê, trata-se o Imposto do Selo do encargo fiscal que não interfere na determinação da colecta do imposto complementar, surgindo apenas na fase da cobrança do imposto, que ao contrário do Imposto Complementar de Rendimentos, não tributa os lucros e proveitos realizados pelo contribuinte, mas tão só o documento que habilita ao pagamento do imposto complementar.

Podendo embora o Imposto do Selo ser coberto com base no conhecimento dos documentos do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos, não perde a sua autonomia, como sendo os outros encargos fiscais e parafiscais, distintos dos custos referidos no artigo 29º.

Não tem qualquer razão entender que o Imposto do Selo, como sendo uma das “dívidas adicionais”, é integrado no imposto complementar (artigo 29º al. b) conjuntamente com as dívidas acessórias

tais como o agravamento à colecta, juros de mora e 3 % de dívida que de facto integram a al. c) do artigo 29º do RICR.

Por tudo o que ficou abordado, não podemos deixar de concluir que o pagamento do Imposto do Selo integra os encargos fiscais e parafiscais previstos na al. f) do artigo 21º do RICR.

Chegado aqui, e sem mais delongas, conclui-se que nada há que censurar na sentença recorrida, improcedendo o recurso.

Nos termos expostos, acordam negar provimento ao recurso.

Sem custas por estar isenta a recorrente.

Macau, aos 4 de Dezembro de 2003

*Choi Mou Pan (Relator) – João A. G. Gil de Oliveira – Lai Kin Hong*

*Magistrado do M.º P.º. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho*