

Recurso nº 168/2003

Data : 26 de Fevereiro de 2004

Assuntos: - Imposto Complementar
- Abates dos equipamentos
- Portfolio valorizado
- Lucros colectável

SUMÁRIO

1. As declarações tributárias, em processo de lançamento e cobrança eventuais, correspondem, por vezes, a uma solicitação do próprio contribuinte, no sentido de lhe ser lançado o imposto.
2. Uma declaração do contribuinte pela forma de lavrada em escrituração mercantil beneficia-se a presunção da sua veracidade nos termos do artigo 51º do Código Comercial, cabendo, portanto, ao Fisco o ónus de ilidir tal presunção.
3. Constante da declaração do contribuinte os abates dos equipamentos total pelo facto de ter mudança do estabelecimento da sede, cabe, assim, ao Fisco o ónus de recolher elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável.
4. O imposto complementar de rendimentos incide sobre os lucros ou os ganhos efectivamente auferidos, ou seja nos lucros líquidos anuais derivados do seu exercício comercial ou industrial.

5. O aumento do valor de mercado do portfólio, enquanto não alienado, não implica uma realização ou auferimento efectivo do lucro resultante do exercício, para efeitos fiscais, não se pode, portanto, considerar tal valorização dos títulos como um ganho sujeito à tributação.

O Relator,
Choi Mou Pan

Recurso nº 168/2003

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

Recorrido: Banco Seng Heng SA (誠興銀行)

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

A Comissão de Revisão “B” do Imposto Complementar de Rendimentos recorre da sentença do Tribunal Administrativo que, em provimento do recurso interposto por Banco Seng Heng SA, anulou a sua deliberação de 8 de Julho de 2001 que fixou a matéria colectável referente ao exercício de 1998 em MOP\$168,361,174.00.

Assim concluiu as suas alegações:

1. Trata-se de recurso interposto da aliás douta decisão do T.A. de fls. 101 e segs, que julgou provado e procedente o recurso contencioso apresentado pela ora recorrida, da deliberação da Comissão de Revisão identificada;
2. A ora recorrida alegou “erro nos pressupostos de facto” e “violação dos artigos 2º, 19º e 20º do RICR”, tendo-se pronunciado o Tribunal *a quo*, quanto a esta última questão,

sobre o valor do portfolio como lucro imputável ao exercício e sobre a tributação dos lucros realizados no estrangeiro;

3. Deveria ter sido a ora recorrida apresentar elementos suficientemente credíveis que computadores, aparelhos de ar condicionado e outros equipamentos afins não tinham qualquer valor nas novas instalações;
4. A Administração Fiscal aceitou, relativamente ao exercício de 1998, abates ao activo imobilizado mas não na dimensão e no valor apresentados pelo contribuinte;
5. A aceitação da existência de tais abates reporta-se a elementos sem valor comercial, É neste sentido que vai a disposição legal contida no nº 2 do artigo 12 do Decreto-Lei nº 4/90/M, de 5 de Março;
6. A ora recorrida celebrou com uma sociedade gestora de investimentos inglesa um contrato de gestão de um investimento US\$25,000,000.00, rendendo-lhe, no exercício de 1998, o montante líquido de MOP\$13,528,424.00;
7. Trata-se de um investimento efectuado pela ora recorrida no decurso da sua actividade, cujas verbas são provenientes igualmente da sua normal actividade bancária exercida na RAEM, que consiste em captar capitais para futuros investimentos e empréstimos;
8. Diz o artigo 20º, nº 1, do RICR: “Para efeitos de determinação de lucro tributável, consideram-se proveitos ou ganhos realizados do exercício os provenientes de quaisquer transações ou operações efectuadas pelos contribuintes, em

consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente...”;

9. Em nosso entender, tais ganhos não são um dado hipotético ou potencial. Tratam-se de ganhos efectivos, determináveis e quantificáveis ou não fosse a sua quantificação na declaração de rendimentos, como o foi;
10. Entendeu o Tribunal *a quo* que o rendimento resultante do portfolio aqui em causa, por ter sido produzido no exterior, não é tributável em sede de ICR;
11. A sua decisão assentou no entendimento de que vigora na RAEM o princípio da territorialidade, e que o mesmo se encontra vertido no disposto no artigo 2º do RICR, tomando como elemento de conexão o local da produção do rendimento;
12. Não podemos aceitar que a referida disposição legal consagre o princípio da territorialidade, facto que inibiria a tributação de rendimentos produzidos fora da RAEM;
13. Em sentido contrário à decisão ora recorrida têm caminhado os Tribunais superiores de forma unânime, como se pode verificar da leitura de vários Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, anterior tribunal e recurso nesta matéria;
14. Leia-se o acórdão n.º 1675, datado de 01/04/1981, o acórdão n.º 2436, datado de 06/10/1983, o acórdão n.º 2437, datado de 06/10/1983 e o acórdão n.º 12731, datado de 02/05/1991;

15. O Decreto-Lei nº 45399 é a matriz e a fonte de inspiração do RICR, aprovado pela Lei nº 21/78/M, de 9 de Setembro;
16. Apesar da não existência expressa de um conceito de residência, através da análise dos regulamentos fiscais pode-se afirmar com segurança que o mesmo se encontra patente ao longo dos mesmos;
17. Também a doutrina tem defendido que o IC incide sobre os rendimentos produzidos em Macau de acordo com o princípio de origem e sobre os produzidos no estrangeiro e auferidos em Macau segundo o princípio da residência ou sede, quando estes rendimentos estejam em conexão com uma actividade exercida em Macau.
18. São os casos de “Impostos de Macau”, rato Rainha e “Fiscalidade Nacional Contemporânea”, Duarte Faveiro;
19. O artigo 19.º do RICR prevê a contabilização de proveitos ou ganhos, seja qual for a sua proveniência;
20. Parece-nos óbvio que, ao contrário do que pretende o Meritíssimo Juiz *a quo*, o legislador pretendeu abranger nesta norma os rendimentos auferidos tanto na RAEM como no exterior;
21. Tal entendimento deriva da posição sempre defendida e aceite pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de que a norma do artigo 2.º não consagra o princípio da territorialidade;

22. A ora recorrida, no exercício da sua normal actividade bancária, procede à captação de capitais, independentemente da sua origem territorial, nomeadamente sob a forma de depósitos dos seus clientes, para investimentos e empréstimos futuros, na RAEM ou fora dela;
23. Embora os lucros tenham sido produzidos ou obtidos no exterior, eles são efectivamente recebidos e contabilizados na RAEM, onde aumentarão o património dum sujeito passivo com residência e actividade sediadas na RAEM;
24. A tributação em sede de IRC visa precisamente os rendimentos recebidos e contabilizados na RAEM por sujeitos passivos que aqui desenvolvem a sua actividade, muito embora possam recorrer ao exterior para obter esses mesmos rendimentos.

Termos em que deve o presente recurso proceder, por provado, mantendo-se o acto recorrido, com as legais consequências.

Contra alegou a agravada pugnando pela improcedência do recurso.

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

“Vem o presidente da Comissão de Revisão “B” do Imposto Complementar de Rendimentos recorrer de sentença do Tribunal

Administrativo de 17/3/03 que, julgando procedente o recurso contencioso interposto pelo “Banco Seng Heng SA”, anulou deliberação daquela Comissão, de 8/7/01, que havia fixado a matéria colectável do exercício de 1998 em MOP 168.361.74,00, alegando e argumentando, em síntese que:

- o imposto complementar incide não só sobre os rendimentos produzidos em Macau de acordo com o princípio da origem, como também sobre os produzidos no estrangeiro e auferidos em Macau, segundo o princípio da residência ou sede, quando estes rendimentos estejam em conexão com uma actividade exercida em Macau;
- deveria ter sido a recorrida a apresentar elementos credíveis de que computadores, aparelhos de ar condicionado e outros equipamentos afins não tinham qualquer valor nas novas instalações, pelo que ao actuar como actuou, não aceitando tais abatimentos, não agiu a A.Fiscal, ao contrário do julgado pelo Mmo. Juiz “*a quo*”, com erro nos pressupostos de facto;
- os ganhos decorrentes do portfolio no estrangeiro não são hipotéticos ou potenciais, tratando-se de ganhos efectivos, determináveis e quantificáveis e, portanto, tributáveis enquanto tal.

Relativamente ao alegado, cremos assistir razão à recorrente apenas quanto ao primeiro ponto, assim não sucedendo no que concerne aos dois restantes.

Quanto à questão da tributação de rendimentos auferidos no estrangeiro, uma primeira nota a salientar diz respeito ao inquestionável

brilhantismo da douda sentença em crise que, além do mais, num exercício de análise aprofundada, se não eximiu a expressar, para além dos motivos atinentes à solução alcançada, os fundamentos e razões que poderiam alicerçar tese contrária, designadamente a pugnada pela recorrente.

E, bem vistas as coisas, não são mais que esses fundamentos, aliás adiantados também, pelo menos em parte, quer pelo Exmo. Colega junto da primeira instância, quer pela recorrente, que nos levam a pugnar por solução diversa da encontrada na douda sentença, dispensando-nos, por fastidioso, de as repisar, permitindo-nos, porém, salientar em termos de duas breves notas, que

- pese embora o art. 2º do RICR se reporte a rendimentos auferidos no Território, tal não significa, em absoluto, que o legislador tenha pretendido tributar apenas os rendimentos aqui produzidos.

Na expressão de HECK, *“interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses”*, p. 130, *“As regras gramaticais têm grande valor indiciário, mas não normativo”*.

Sendo certo que o art. 3º, § 1 do Código do Imposto Complementar, aprovado pelo Dec-Lei 45399, de 30/11/63 (diploma que, como bem refere a recorrente constitui fonte matricial do RICR, aprovado pela Lei 21/78/M, de 9/9) se reportava aos rendimentos que *“embora produzidos fora deste Território, sejam auferidos por pessoas que nele residem”*, não se vê por que razão será forçado a atribuir ao termo *“auferidos”* o sentido de *“recebidos”*;

- depois, mandando o art. 19º do RICR ter em conta *“todos os proveitos ou ganhos seja qual for a respectiva proveniência”*, não se alcança como, sendo intenção do legislador não tributar os lucros realizados no estrangeiro, o não tenha expressamente previsto, como não se coibiu de o fazer nos termos do nº 3 do art. 34º daquele mesmo diploma: *“os prejuízos verificados em actividades exercidas no estrangeiro não poderão ser deduzidos dos lucros realizados no território”*, sendo que, aliás, mal se compreende o sentido e a razão de ser deste último normativo caso, de facto, os rendimentos auferidos no estrangeiro não fossem tributados.

A ser no sentido pugnado, isto é, da tributação efectiva dos rendimentos auferidos no estrangeiro, entendemos – aqui, ao invés do assumido pelo Exmo Colega junto da primeira instância – que, pese embora nos termos do nº 2 do art. 3º do RICR, só estejam compreendidos no objecto do I.C. os lucros derivados do exercício de actividade comercial ou industrial, a compra e venda de títulos por parte da recorrente, enquanto instituição bancária, faz parte integrante do seu comércio.

Como bem se acentua na douda sentença em análise (p. 126) *“A carteira de títulos dos bancos comerciais, destinam-se a assegurar a sua liquidez e solvabilidade através da possibilidade eventual de troca e venda desses mesmos títulos e, portanto, o seu rendimento, quer se trate de juros quer de produto da sua alienação, é imputável ao exercício da sua actividade comercial”*.

Cremos, pois, neste concreto, assistir razão à recorrente.

No que tange à ocorrência do assacado erro nos pressupostos de facto, é a douda sentença claríssima em demonstrar que a A.Fiscal não poderia contrariar a validade e eficácia das declarações do contribuinte quanto ao abate de elementos do activo imobilizado sem valor comercial, nem recusar o valor de MOP4.481.973,00 a tal propósito declarado pelo aqui recorrido, sem empreender diligências probatórias que contrariassem validamente tais declarações.

Ao contrário do pretendido pela recorrente, não era ao recorrido que competia apresentar elementos credíveis sobre o montante daquele activo imobilizado declarado (computadores, aparelhos de ar condicionado e outros equipamentos afins): dada a presunção de validade da declaração do recorrido, contribuinte do grupo A, assente em contabilidade organizada, impendia sobre a A.Fiscal, no caso de questionar tal montante, indagar, diligenciar no sentido de ilidir aquela presunção, o que, diga-se em abono da verdade, até nem se configuraria de difícil execução, como bem acentua o Mm. Juiz “*a quo*”, sugerindo, aliás, pedagogicamente, algumas diligências pertinentes a tal propósito.

Finalmente, não nos merece também reparo o decidido a propósito do valor do portfolio como lucro imputável ao exercício, no sentido de que a valorização da carteira de títulos ainda não vendida, alienada ou resgatada não é um lucro realizado, contabilístico, imputável ao exercício em que se dá a valorização, não se tratando de activo real, mas tão só potencial, apenas se tornando líquido, determinado, exigível e garantido com a liquidação ou resgate desse portfolio, cujo valor, obviamente nessa altura poder ser até bastante diferente.

Esta tem sido, de resto, a posição já por nós defendida em casos similares (cfr. a propósito, o recente proc. 87/2003¹).

Termos, assim, que, pese embora a procedência em nosso critério, do argumentado pela recorrente respeitante à tributação de I.C. relativamente a rendimentos auferidos no estrangeiro e à conexão do rendimento do portfolio do recorrido com a sua actividade comercial bancária na RAEM, o acto em questão seria sempre de anular, quer face à efectiva ocorrência de erro nos pressupostos de facto, quer pelo facto de a valorização da carteira de títulos ainda não vendida, alienada ou resgatada não constituir lucro realizado imputável ao exercício em que se dá a valorização.

Razão por que entendemos não merecer provimento o presente recurso.”

Foram colhidos os vistos legais do Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

Cumpre-se decidir.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto:

- Em 30 de Junho de 1999, o recorrente, Banco Seng Heng SA, contribuinte do Grupo A nº 81000144, apresentou na DSF, através de impresso modelo M/1 a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1998, acompanhada dos anexos A e B, do mapa de reintegrações e amortizações (M/3),

¹ cremos ser lapso do número do processo, quando devia ser o processo nº 87/2001.

do mapa de provisões (M/4) e demais documentação e na qual apresentou um rendimento global positivo de MOP\$150.200.777,00 (cfr. fls. 49 a 101 do p.a.);

- No Mapa das Reintegrações e Amortizações (M/3), a recorrente indicou como activo imobilizado o valor de MOP\$22.457.161,00 e como amortização desse activo o valor de MOP\$18.009.910,00, correspondendo a um abate líquido de MOP\$4.447.251,00 (cfr. doc. de fls. 71 do p.a);
- No Anexo A da declaração, na rubrica “rendimentos de títulos de crédito e de participação financeira” incluiu a quantia de MOP\$14.288.935,00 a título de valorização de um portfolio gerido pela Smith Barney Global Capital Management, Inc. Inited Kingdom e na rubrica “outros custos bancários” incluiu a quantia de MOP\$760.511,00, a título de comissão paga a gestora daquele portfolio (cfr. fls. 65 e 81 do p.a);
- E no Anexo B da declaração deduziu ao resultado do exercício a quantia de MOP\$13.528.424,00, correspondente à diferença entre a valorização do portfolio e a comissão paga pela sua gestão, a título de “lucro de aplicações financeiras no exterior”, discriminado na Lista G apenas à declaração (cfr. doc. de fls. 73 e 81 do p.a);
- No “Mapa de Apuramento do Lucro Tributável”, a DSF, além do mais, não aceitou a amortização extraordinária no valor de MOP\$4.331.973, conforme correcções efectuadas em manuscrito no M/3 da declaração, e não aceitou a dedução

da quantia de MOP\$13.528.424,00 a título de “lucro de aplicações financeiras no exterior”, fazendo-a acrescer ao rendimento global (cfr. fls. 22 do p.a);

- Por despacho do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária, de 17/7/2000, exarado no “Mapa de Apuramento do Lucro Tributável” foi fixado o rendimento global do exercício de 1998 em MOP\$170.129.545,00 (cfr. doc. de fls. 22 do p.a.) ;
- Através do impresso modelo M/5, remetido em 12/1/2001, a recorrente foi notificada desse despacho e do imposto correspondente no valor de MOP\$3.138.780,00 (cfr. doc. de fls. 41 do p.a.);
- Por requerimento entrado em 2/3/2001, a recorrente reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar invocando, além do mais, que o mudou de instalações e que “os equipamentos fixados e as decorações interiores das antigas instalações não podem ser desmanchadas nem aplicáveis, tudo foi abatido atendendo a que não existiu nenhum valor comercial” e o lucro auferido no exterior não deve ser contabilizado porque “não levantou qualquer parte desse rendimento”, e que o mesmo não “deve ser considerado como rendimento auferido no Território” (cfr. fls. 47 e 48 do p.a);

- Em 87/2001 a Comissão de Revisão “A”² do Imposto Complementar de Rendimentos tomou a seguinte deliberação:

“1 – Tem sido política desta Comissão de Revisão, desde que com a apresentação de dados objectivos relevar abates de imobilizado, designadamente quando a alteração de instalações de uma empresa, os faça tornar inservíveis, ou seja, impossível o seu aproveitamento para as novas instalações.

2 – Contudo, a próprio reclamante não deixará concordar com o facto de o valor dos abates em 1998, ser extremamente alto, ascendendo a \$4,431,973.00.

3 – A provar o que foi dito, temos a inteira concordância desta Comissão de Revisão relativamente às amortizações extraordinárias da reclamante em 1999, o que não se concede para este exercício.

4 – Assim, e no estrito cumprimento do art.º 12.º em especial do seu n.º 2 do Dec.-Lei n.º4/90/M, de 5 de Março, delibera-se negar provimento ao pedido nesta verba.

5 – Quando à verba de estudos e pesquisas, delibera a Comissão de Revisão aceitar na íntegra as despesas de contabilização para o efeito.

6 – Delibera-se igualmente, a título excepcional, aceitar as despesas com a contribuição industrial de 1997, apesar no rigor da especialização de exercício, tal condita ofender os mais são princípios de contabilidade.

² “Por lapso da sentença, escreveu “A” quando queria escrever “B”. Assim deve ler-se” “Comissão de Revisão B”.

7 – Por fim, e quanto ao lucro de aplicações financeiras no exterior, no decurso do exercício reclamado de 1998. A razão de ser do nosso entendimento com oposição ao defendido para reclamante, resulta da posição que adoptamos em relação ao que dispõe o art.º 2.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos. Entende esta que o referido artigo consagra um princípio de territorialidade que inibe a tributação de rendimentos gerados fora da Região Administrativa Especial de Macau. Como ficou dito, não é nosso entendimento que antes não vislumbra qualquer princípio de territorialidade no art.º 2.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, como aliás resultou do Douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1/4/1981 os Autos de Recurso 1675. Nesses autos resultantes aliás de um recurso do Banco Hang Sang, SARL., da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos relativamente ao exercício de 1978, o Supremo Tribunal Administrativo, conclui no sentido que o Imposto Complementar de Rendimentos taxa não só os rendimentos produzidos na Região Administrativa Especial de Macau, mas também aqueles que aqui tenham recebidos independentemente da proveniência dos mesmos. Termos em que se conclui, indubitavelmente, pela improcedência do pedido nesta parte.

Termos em que se delibera dar provimento parcial ao pedido, fixando para o exercício de 1998 o rendimento colectável de \$168,361,174.00 (cento e sessenta e oito milhões, trezentas e sessenta e uma mil, cento e setenta quatro patacas)..(cfr. doc. de fls. 24 e 25 do p.a). ”

- Através do ofício nº 63/DAIJ/CRA/2001, expedido em 8/9/2001, essa deliberação foi comunicada à recorrente (cfr. fls. 10 e 15 dos autos).

Conhecendo.

Objecto do recurso

Formalmente dito, é a sentença do Tribunal Administrativo que julgou procedente o recurso contencioso interposto pelo Banco Seng Heng SA da deliberação da Comissão de Revisão “B” do Imposto Complementar de Rendimentos ora recorrente que fixou a matéria colectável em 168,361,174.00.

Materialmente dito, estão em causa duas partes da matéria colectável, objecto incidente pelo Imposto Complementar de Rendimentos: uma os abates dos activos imobilizados que não possuem valor comercial em consequência da mudança de instalações; outra o valor do portfólio no estrangeiro como lucro imputável ao exercício. E relativamente a estas partes, foram colocadas duas questões de direito que cabem a nossa apreciação:

- Erro dos pressupostos de facto
- Violação da lei

Vejamos então.

Erro dos pressupostos de facto

A recorrente impugnou a sentença que considerou existente vício de erro nos pressupostos de facto no conhecimento do valor dos abates do activo imobilizado referentes ao exercício de 1998.

Alegou a recorrente que aceitou que tivessem havido, relativamente ao exercício de 1998, abates ao activo imobilizado, mas não na dimensão e no valor apresentados pelo contribuinte, pois a aceitação da existência de tais abates não implica a aceitação do seu valor.

Como resulta dos autos e os factos dados por assentes pelo Tribunal *a quo*, “no Mapa das Reintegrações e Amortizações (M/3), a recorrente indicou como activo imobilizado o valor de MOP\$22.457.161,00 e como amortização desse activo o valor de MOP\$18.009.910,00, correspondendo a um abate líquido de MOP\$4.447.251,00 (cfr. doc. de fls. 71 do p.a)”.

Os artigos 10º a 12º impõe aos contribuintes os deveres de declaração fiscal, bem como de fornecer os elementos das declarações.

As declarações tributárias, em processo de lançamento e cobrança eventuais, correspondem, por vezes, a uma solicitação do próprio contribuinte, no sentido de lhe ser lançado o imposto. Embora não tenham natureza de confissão (pois não têm força probatória contra o declarante nos termos do artigo 351º nº 1 do Código Civil), pode sempre o Fisco reunir elementos não constantes da declaração inicial e de concluir até num sentido mais favorável ao declarante do que aquele que resultaria da sua declaração.³

Como dispõe o artigo 16º do RICR, são impostos os deveres das informações fiscais dos serviços de fiscalização, devendo os mesmos

³ Soares Martínez, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 10ª Edição, p. 300.

“prestar informação sobre os elementos constantes das declarações, no prazo de trinta dias a contar da data da respectiva apresentação” (nº 1).

Devem-se “as informações devem indicar, com a devida fundamentação, a inexistência de lucros ou o lucro tributável que entendam dever ser fixado” (nº 2); e “na falta de declaração, cumpre aos serviços de fiscalização recolher os elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, com observância do determinado no n.º 2 deste artigo” (nº 3).

Ou seja, como se sabe, a declaração do contribuinte pela forma de lavrada em escrituração mercantil beneficia-se a presunção da sua veracidade nos termos do artigo 51º do Código Comercial, cabendo, portanto, ao Fisco o ónus de ilidir tal presunção.

Como exprime o artigo 17º, na situação em que sugerir dúvidas sobre as declarações, ou “quando as declarações não forem consideradas suficientemente claras, a Repartição de Contribuições e Impostos solicitará aos contribuintes que prestem por escrito, no prazo que lhes for fixado, mas não superior a quinze dias, os esclarecimentos indispensáveis”.

Mostra-se clara e suficientemente fundamentada a sentença recorrida, quer do ponto de vista do princípio inquisitório e princípio da verdade material, quer do ponto de vista da regra probatória, consideração esta que merece nossa subscrição, e, por isso, sem mais delongas ou com fundamentos *ex abundantia*, é de improceder o recurso nesta parte.

Violação da lei

Impugnou a sentença pela violação dos artigos 2º, 19º e 20 do RICR, que decidiu, respeitante ao valor do Portfólio, no sentido de não considerar como lucro imputável ao exercício, bem assim não ser tributáveis os lucros dele derivados no estrangeiro.

No fundo, sobre uma matéria tributável, foram suscitadas essas duas questões de direito. O que nos parece é que, caso se considere não imputável a valorização do portfólio enquanto não se tornar efectivamente activo, não se coloca a questão de saber se são tributáveis os lucros realizados no estrangeiro.

Assim vejamos.

Valor do Portfólio como lucro imputável ao exercício

Considera a recorrente que se trata este portfólio de um investimento efectuado pela recorrida no decurso e em conexão com a sua actividade, cujas verbas são provenientes igualmente da sua normal actividade bancária exercida na RAEM, que consiste em captar capitais para futuros investimentos e empresários, que, enquanto tal, sem dúvida, é tributável em sede de ICR.

Como se sabe, o imposto complementar de rendimentos incide sobre o rendimento global definido nos termos do artigo 3º, que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam no Território – artigo 2º do RICR.

E por sua vez, dispõe o artigo 3º, sob epígrafe “rendimento global”, que:

“1. ...

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

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

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

Podemos afirmar que o Imposto Complementar de Rendimentos é cobrado sobre os lucros, os ganhos, devendo incidir nos lucros líquidos anuais derivados do seu exercício comercial ou industrial, ou seja, nos lucros efectivamente auferidos.

A própria lei de contribuição, prevê, no n.º 1 do artigo 19º, que

“1. O lucro tributável dos contribuintes do grupo A, reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência, realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar, e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos dos artigos 20.º a 35.º deste regulamento.

2. ...

... .”

Salvo devido respeito por opinião diversa, não se pode considerar este portfolio valorizado enquanto não alienado como lucro efectivo do recorrido banco derivado no seu exercício. Digamos que são distintos os lucro económicos e lucros tributáveis. O aumento do valor de mercado do portfólio, que se apresenta no balanço do ano do exercício um mero lucro hipotético, isto nunca implica uma realização ou auferimento efectivo do lucro resultante do exercício, para efeitos fiscais. Pois esta simples valorização dos títulos não representa um ganho que possa ser havido como uma forma real de activo e só se torna líquido, determinado e exigível com a liquidação ou resgate do portfólio, altura em que poderá resultar um valor diferente da valorização do ano 1998, seja um lucro efectivo seja uma perda efectivo.

Nesta parte, a sentença tomou uma abundância da consideração doutrinal com a qual concordamos, e improcede o recurso desta parte.

Chegando aqui e como acima se referiu, decidida a questão de não ser imputável a valorização do portfólio enquanto não se tornar efectivamente activo, não se coloca a questão de saber se são tributáveis os lucros realizados no estrangeiro, pois mesmo com a decisão a favor da recorrente, não se altera nada a decisão ora tomada, ficando assim prejudicada a apreciação da última questão.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em negar o provimento ao recurso interposto pela Comissão de Revisão B do Imposto Complementar de Rendimentos.

Sem custas, por isenção subjectiva.

Macau, RAE, aos 26 de Fevereiro de 2004

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