

## **Processo n.º 197/2017**

*(Recurso da decisão jurisdicional – em matéria fiscal)*

**Data** : 1/Fevereiro/2018

**Recorrente** : - A

**Recorrido** : - 財政局所得補充稅複評委員會  
(Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças)

\*

### **ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:**

#### **I - RELATÓRIO**

A, identificada nos autos (Recorrente), face à deliberação feita em 16/10/2014 pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças, Entidade Recorrida, interpôs, em 12/12/2014 e junto do Tribunal Administrativo, o recurso contencioso em matéria tributária, pedido a anulação do acto recorrido, com fundamento em que o acto recorrido padece do vício de violação da lei, de erro nos pressupostos de facto e de falta de fundamentação.

\* \* \*

A Entidade recorrida contestou nos termos constantes de fls. 190 a 204.

\* \* \*

**Em 28/10/2016** (fls.258 a 267) foi proferida a douta sentença pela juíza do Tribunal Administrativo, pela qual foi julgada improcedente o recurso.

\* \* \*

**Em 03/01/2017**, o A (A), Recorrente, tendo sido notificada da sentença, veio, apresentar as suas alegações, em sede das conclusões (fls. 281 a 286/v), defende:

1) Vem o presente recurso interposto da seguinte sentença que negou provimento ao recurso contencioso em que foi pedida a declaração de anulação da deliberação da Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos de 16 de Outubro de 2014, que manteve o rendimento colectável da sociedade relativamente ao ano de 2009 em MOP\$11,279,399.00 e desse rendimento fixado terá que pagar o montante de MOP\$1,311,282.00.

2) Da instrução e discussão jurídica da causa resultou apurada a seguinte factualidade:

“於 2010 年 7 月 8 日，司法上訴人針對 2009 年度資收益，以所得補充稅 A 組納稅人方式向財政局作出申報，指出 2009 年度所得補充稅計稅前之可課稅利潤為盈餘澳門幣 352,043.00 元(見附卷第 56 頁至第 73 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

同日，財政局所得補充稅評稅委員會依照司法上訴人申請之收益評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益為澳門幣 352,043.00 元，稅款為澳門幣 15,246.00 元，並由財政局副局長於同年 7 月 13 日作出結算(見附卷第 49 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2013 年 1 月 30 日，財政局透過編號:0058/MM/DIFT/DAIJ/13 公函，通知司法上訴人提交所需資料(見卷宗第 130 頁至第 132 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2013 年 2 月 8 日，司法上訴人透過其行政管理機關成員向財政局提交上述公函所指之文件(見卷宗第 77 頁至第 80 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2013 年 8 月 26 日，財政局透過編號:0428/MM/DIFT/DAIJ/13 公函，通知司法上訴人提交所需資料(見附卷第 81 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2013 年 9 月 11 日，司法上訴人透過其行政管理機關成員向財政局提交上述公函所指之文件(見附卷第 82 頁至第 83 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 2 月 13 日，財政局所得補充稅評稅委員會評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組可課稅收益為澳門幣 11,279,399.00 元，稅款為澳門幣 1,326,528.00 元，並由財政局副局長於同年 5 月 12 日作出結算(見附卷第 46 頁，有關內容在此視為完全轉錄)

於 2014 年 5 月 14 日，財政局副局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為澳門幣 11,279,399.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 1,311,282.00 元；並通知司法上訴人對上述核定倘有申駁，可於指定期限內向被上訴實體提出(見卷宗第 140 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 6 月 4 日，司法上訴人透過其行政管理機關成員向被上訴實體提交所得補充稅申報書及相關文件(見附卷第 2 頁至第 8 頁及卷宗第 141 頁至第 147 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 7 月 25 日，財政局透過編號:006/CRIC/2014 公函，通知司法上訴人為審議其 2009 及 2010 年度之申駁個案，要求司法上訴人提供資料 (見附卷第 1 頁及卷宗第 148 頁至第 149 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 8 月 8 日，司法上訴人透過其行政管理機構成員按上述公函之要求向財政局提交聲明及相關文件(見附卷第 15 頁至第 19 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 10 月 16 日，被上訴實體作出決議，指出在行使《澳門所得補充稅》第 3 條第 3 款之規定，對本地股息收入作出扣減除的前提為僅針對稅後的“與課稅年度有關的利潤或股息”。由於稅務當局根據“B 泊車管理有限公司”所提供之資料，未能顯示或證明有關股息已分派的

事實,因此,議決不接受司法上訴人之申駁,維持 2009 年度之可課稅收益為澳門幣 11,279,399.00 元,以及議決對稅款澳門幣 1,311,282.00 元訂定百分之零點零捌作為稅額之提增;並指出司法上訴人就是次決議可於指定期間內提出聲明異議或向行政法院提起司法上訴(見附卷第 30 頁及其背頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 10 月 29 日,財政局透過編號:129/DAIJ/CRIC/14 公函,將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 29 頁至第 30 頁及其背頁與卷宗第 17 頁至第 20 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 11 月 13 日,司法上訴人透過訴訟代理人向被上訴實體提出聲明異議(見附卷第 20 頁至第 26 頁及其背頁與第 28 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 12 月 5 日,被上訴實體作出決議,議決不接受司法上訴人提出之聲明異議,維持 2009 年度之可課稅收益為澳門幣 11,279,399.00 元(見附卷第 36 頁至第 37 頁及其背頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

財政局透過編號:198/DAIJ/CRIC/14 公函,將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 35 頁至第 37 頁及其背頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2014 年 12 月 12 日,司法上訴人針對被上訴實體於 2014 年 10 月 16 日作出之決議向行政法院提起本稅務司法上訴。”

3) A douta sentença ora recorrida entendeu que a autoridade tributária expressou a sua opinião de forma muito clara relativamente aos artigos 2.º e 3.º do RICR e que a Recorrente adquiriu dividendos das suas subsidiárias que são igualmente objecto de tributação, entendimento que a Recorrente não partilha,

4) Pese embora, a sentença ora recorrida refira que *“a autoridade tributária demonstrou claramente a sua opinião em relação ao artigo 2.º e 3.º do RCIR e que a Recorrente havia obtido lucros provenientes das suas subsidiárias”*, a Recorrente entende que

a deliberação da Comissão de Revisão não explica cabalmente o porquê de uma sociedade comercial sediada em Macau, com personalidade jurídica distinta das suas subsidiárias ou sociedades filhas, ter que ser tributada por rendimentos que não foram por ela efectivamente auferidos.

5) Isto porque, no entendimento da Recorrente, a Comissão de Revisão limitou-se a apoiar-se nos artigos 2.º e 3.º e 20.º do RICR para decidir pela tributação da Recorrente no valor de MOP\$11,279,399.00.

6) Ora, nos termos do acórdão com o n.º 85/2015 é referido o seguinte:

*1. "Nos termos dos artigos 114.º e 115.º do CPA, a Administração deve fundamentar os seus actos administrativos, através da sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, sendo que equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.*

*2. A fundamentação do acto administrativo pode consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integrante do respectivo acto.*

*3. A exigência legal da menção expressa dos fundamentos facticos e jurídicos da decisão administrativa corresponde aos diversos objectivos que demonstram a sua indispensabilidade não só para os interesses dos particulares, mas também para o público.*

*4. A fundamentação da decisão da Administrativa Pública apresenta uma plurifuncionalidade que visa não só a tradicional protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares, mas sobretudo a maior prudência e objectividade no processo conducente à tomada da decisão e a correcção e justeza desta, satisfazendo, deste modo, o interesse público da legalidade e até juridicidade das actividades administrativas, bem como a compreensão do sentido decisório pelo próprio destinatário e o público em geral,*

*evitando a potencial conflitualidade.*

*5. Se não resultar da factualidade assente que, no próprio despacho impugnado, ou na proposta do júri sobre a qual recai o despacho de homologação da Lista de Ordenação Final, determinando a exclusão do recorrido ou ainda nesta Lista anexa àquela proposta, a Administração tenha exposto minimamente os fundamentos de facto que suportaram a sua decisão, é de concluir pela insuficiência da fundamentação do acto, que equivale à falta de fundamentação, que determina a anulação do acto nos termos do artigo 124.º do mesmo Código".*

7) De acordo com o artigo 114.º do CPA, a Administração deve fundamentar os seus actos administrativos, exigindo a lei que a fundamentação seja clara, congruente e suficiente.

8) Contudo, e ao contrário do plasmado na sentença, a deliberação apoia-se no escopo da lei e refugia-se no disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 20 do RICR, com o devido respeito, mal a nosso ver, para entender que os lucros alegadamente auferidos pela Recorrente cabem na previsão da alínea c) do artigo 20.º do RICR e tributar a Recorrente de maneira excessiva e desproporcional. Sem subsumir os factos à lei como deveria e poderia ter feito.

9) Também não podemos concordar com a douda sentença quando atribui à Recorrente a responsabilidade pela tributação, alegando que o processo não foi munido de toda a informação necessária e que padecia de contradições.

10) Pese embora, não estejamos aqui a discutir qual o elemento formal e qual o elemento material, facto é que falta de fundamentação traduz-se em várias situações que levam à não esclarecimento das razões que levaram a autoridade tributária a tomar um determinado acto.

11) O disposto na alínea c) do artigo 20 do RICR é aplicado erradamente, considerando que são bens mantidos para reserva e fruição os potenciais lucros auferidos pela Recorrente em sociedades subsidiárias, o que resulta em verdadeira tributação sem norma legal, violando no mínimo o princípio da proporcionalidade e da igualdade fiscal.

12) Em súmula, contrariamente ao defendido na sentença ora recorrida, não foi devidamente fundamentado o porquê da Recorrente ter que ser taxada por lucros das suas subsidiárias que nunca chegaram a ingressar na esfera patrimonial da Recorrente, conseqüentemente, ter que tributada por tal.

13) No que concerne ao vício de violação da lei, a sentença ora recorrida entende que *“o rendimento colectável de um contribuinte do grupo A do imposto complementar de rendimentos não depende da origem dos lucros os ganhos.”* (tradução nossa)

14) Atentando à previsão do artigo 2.º RICR complementada pelo artigo 3.º do mesmo diploma, o que se infere é que o imposto complementar de rendimentos, taxa todos os rendimentos que as pessoas singulares ou colectivas auferirem no território (sublinhado e negrito nosso).

15) Acresce que, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º, os contribuintes do Grupo são tributados com base nos lucros efectivamente determinados, resultando na, diferença entre todos os proveitos e ganhos e os custos e perdas imputáveis ao exercício.

16) Dos ensinamentos do Professor Hermínio Rato Rainha retira-se que, *“Em matéria tributária a doutrina fiscal afirma o princípio de territorialidade do imposto segundo o qual o poder de tributar está internacionalmente limitado pela coexistência de outra soberanias, pelo que só dentro do respectivo território onde é exercida a soberania, salvo algumas excepções, esse poder pode ser exercido”* in Apontamentos de Direito Fiscal, Textos Jurídicos, Universidade de Macau, Faculdade de Direito, Fundação de Macau, 1996, pág. 134.

17) Mais refere, *"a localização da fonte de rendimento demarca, exclusivamente o campo de aplicação territorial da contribuição predial urbana e do imposto profissional: a contribuição predial urbana incide sobre os rendimentos dos prédios urbanos situados no Território [RCPU, artigo 2.º] e o imposto profissional incide sobre os rendimentos imputáveis ao exercício de qualquer actividade no Território por conta de outrem ou por conta própria (neste último caso, de actividades constantes de uma tabela) [RIP, artigo 5.º]. É a localização da fonte ou causa jurídica da actividade que condiciona a sujeição dos rendimentos tributáveis a estes impostos"* ob. cit. pág. 138.

18) Isto para logo de seguida afirmar que, *"É também este critério de territorialidade -localização da fonte de rendimentos - que se aplica no imposto complementar de rendimentos incidente sobre os dividendos distribuídos aos accionistas das sociedades anónimas [RICR, artigo 12.º, n.º 3] e quando se admite que possa incidir sobre os rendimentos auferidos no Território, qualquer que seja a residência ou sede das pessoas singulares ou colectivas [RICR, artigo 2]. No imposto complementar de rendimentos aplica-se também o critério de territorialidade o da localização do obrigado tributário, através da sua residência ou sede, relativamente aos rendimentos produzidos no estrangeiro e auferidos no Território [RICR, artigo 2.º, artigo 3.º, n.º 2; artigo 19.º, n.º 1 e artigo 34.º, n.º 4] ob. cit. pág. 139"*

19) É também referido na sentença ora recorrida que a Recorrente em sede de oposição à fixação do rendimento colectável afirmou que *"o cálculo dos ganhos das sociedades subsidiárias foram registados com a sociedade Mãe"*.

20) Ora, a Recorrente apenas os registou, e inferir daqui a existência de uma confissão por parte da Recorrente e que estes lucros foram absorvidos pela sociedade Mãe e, em consequência deverão ser tributados, é inaceitável! (sublinhado e negrito nosso)

21) Ainda a este respeito, cumpre relembrar uma noção fulcral para o presente pleito, a noção de estabelecimento estável, que de acordo com o disposto no n. 1 do artigo 5.º

do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento (doravante "MCOCODE") consiste em uma instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua actividade.

22) Pelo que, a deliberação da Comissão de Revisão ao tributar rendimentos produzidos fora da RAEM e não imputados a qualquer estabelecimento da RAEM, contraria, assim a essência do princípio da territorialidade expresso no RICR, violando, flagrantemente as disposições do RICR.

23) Entendimento defendido pelo autor C o seguinte, "在稅收管轄上，中國企業所得稅法以屬地原則為主，屬人原則為輔，同時實行居民管轄權和地域管轄權。也就是說，對屬於中國法人的內資企業、外商投資企業，徵稅範圍包括企業來源於中國境內和境外的所有生產經營所得。對於屬於外國法人的外國企業僅就境內所得納稅。台灣地區對於企業徵稅也是同時實行居民管轄權和地區管轄權。澳門地區、香港地區則是遵循屬地原則，實行地域管轄，行使所得來源地管轄權。僅對企業團體來源於本地區的利潤和收益徵稅"， in 說法比較研究, pág. 108, Fundação Macau. (sublinhado e realçado nosso)

24) O que é supra sustentado é que todos os lucros que resultem do exterior de Macau não deverão ser tributados. O que quer dizer que só os lucros que derivem da região de Macau serão tributados. (tradução nossa)

25) Pois, como está bom de ver os rendimentos auferidos fora do território, da região de Macau, não podem pura e simplesmente ser tributados como se se tratassem de rendimentos auferidos em Macau, na medida em que o estabelecimento principal estável das sociedades filhas da Recorrente não se encontra em Macau, ou seja, não se tratam de rendimentos auferidos no Território, e como tal, não o podem ser tributados.

26) Retira-se do n.º 3 do artigo 3.º do RICR, que será abatida ao rendimento global de uma sociedade, a importância dos lucros repartidos pelos sócios ou dos dividendos distribuídos aos accionistas relativamente ao ano que o imposto respeitar.

27) Mas já não se entende como se pode partir desta premissa para tributar uma sociedade Mãe, pelos alegados lucros obtidos pelas sociedades filhas.

28) Pois bem, tendo sempre em mente os artigos 19.º e 20.º do RICR, da declaração de rendimentos apresentada pelas sociedades filhas sediadas em Macau, assim como, dos sucessivos esclarecimentos prestados pela Recorrente, nada indica ou indicia sequer que quaisquer bens ou valores pertencentes às sociedades filhas eram mantidos para reserva ou fruição da sociedade mãe.

29) Aliás, tal como explicado na exposição datada de 4 de Junho de 2014 os proveitos obtidos pelas sociedades filhas eram somente registados dentro do Grupo e não se traduziam em verdadeiros lucros na medida em que não tinham sido absorvidos pela Sociedade Mãe.

30) A este propósito julgou o Acórdão do Tribunal de Segunda Instância de 22 de Fevereiro de 2001 o seguinte: *“Toda a teoria da relação jurídica de imposto se baseia na teoria civilista das obrigações, porque a relação de imposto é de natureza obrigacional e a categoria jurídica designada por obrigação, comum aos diversos ramos de Direito, foi particularmente estudada pelo Direito Civil. Isto não significa, porém, que não sejam muitas as particularidades da obrigação tributária, impostas pelo cunho característico do Direito Fiscal. Acontece também que a obrigação tributária assenta geralmente sobre realidades às quais o Direito Civil e o Direito Comercial já reservaram um tratamento próprio. Assim, por exemplo, tributam-se rendimentos de prédios, transmissão de bens, lucros de sociedades comerciais; e o Direito Privado já tomou posição relativamente aos conceitos de prédio, de transmissão, de sociedade comercial.”*

31) Pois bem, de todos os elementos juntos pela Recorrente e informações prestadas não resulta que os lucros das sociedades filhas tenham sido absorvidos e entrado na esfera jurídico-patrimonial da Recorrente, tal como supra descrito.

32) Pese embora, tenha sido declarado pelo auditor que os lucros económicos do Grupo, obtidos pelas sociedades filhas seriam absorvidos e integrados na sociedade Mãe, tal declaração configura um lapso, que não tem expressão material, real nas contas da sociedade, o qual deverá ser relevado.

33) Acresce que, uma vez que os lucros das subsidiárias não foram distribuídos, tais lucros nunca poderiam ter ingressado na esfera jurídica da Recorrente, e, consequentemente, não podem constituir rendimento colectável objecto de tributação (sublinhado e negrito nosso)

34) Não podemos confundir quando a Recorrente afirma que registou os valores tido como ganhos das suas subsidiárias, com um lucro efectivo, muito menos entender tal como uma confissão e, assim, seguir o rumo que a Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos tomou e a douda sentença acompanhou!

35) Contrariamente, ao defendido em sede da sentença ora recorrida, a Recorrente entende que a Comissão de Revisão interpretou a declaração de rendimentos da Recorrente como se os lucros das sociedades filhas tivessem ingressado na esfera jurídica da Recorrente e esta deles tivesse tirado proveito.

36) A Recorrente em: sede de oposição à manutenção de rendimento colectável explicou que os lucros eram processados para efeitos de contabilidade do Grupo e que não eram depositados em Macau. Pelo que, não poderia oferecer provas sobre tais lucros, uma vez que para efeitos de formação do rendimento colectável eles não existiam.

37) A este respeito diz o doudo acórdão de 11 de Março de 2004 do Tribunal de Segunda Instância que, *"Assim, a valorização da carteira de títulos no estrangeiro de um banco com sede em Macau como resultando de factores exógenos relacionados com a oscilação dos mercados de capitais, representa tão-só um lucro económico no ano de exercício em causa, e não um lucro contabilístico, caso não se tenha demonstrado que nesse*

*ano de exercício aquela carteira tenha sido vendida, alienada ou resgatada, daí que não constituindo um activo real, líquido, determinado e exigível, tais ganhos potenciais obtidos no exterior devem ser deduzidos no resultado do mesmo exercício."*

38) Mais ainda refere que, *"não se pode confundir o activo real, composto pelo valor dos proveitos efectivamente cobrados ou pelos créditos devidamente constituídos com o activo potencial, isto é, o conjunto de créditos ainda não carecidos de liquidez e eficácia, meras expectativas ou interesses potenciais, que só se poderão considerar elementos formativos do lucro relativamente ao ano em que se tornem líquidos e exigíveis"*.

39) Pois bem, no caso em apreço encontramos ressonância no caso supra referido, pois, de facto, o lucro que foi declarado pode tão-só ser entendido como um lucro económico, e nunca contabilístico (sublinhado e negrito nossos).

40) Ora, limitando-se a Administração Tributária à declaração de rendimentos apresentada e olvidando que os rendimentos auferidos fora do território não podem ser tributados em Macau, a Administração tributária simplesmente não exerceu os poderes que lhe estão adstritos, nomeadamente o de proceder à correcção da declaração do contribuinte, artigo 4º do CPA.

41) Contrariamente ao defendido na ora sentença recorrida, o exercício do poder de correcção da declaração do contribuinte, não se pode consubstanciar em aumentar o rendimento colectável, o que foi a única coisa que a Administração Tributária fez.

42) Ora, como supra melhor referido, a Recorrente não ofereceu qualquer prova relativamente aos lucros das suas subsidiárias pois, não eram depositados em Macau e não poderiam ser contabilizados, uma vez que não constituíam lucros, para efeitos fiscais.

43) Relativamente ao erro de pressuposto de facto, relativamente à quantificação de matéria tributável, foi o entendimento do Tribunal ad quo entende que a questão não se prende com a declaração da transferência de lucros ou não.

44) Ora, a Recorrente tem um entendimento diferente da sentença recorrida por entender que a Administração Tributária cometeu um erro censurável ao pretender tributar a Recorrente pelos lucros que não foram realizados no Território, sequer obtidos, tanto no que diz respeito às sociedades filhas de Macau como as fora de Macau, apoiando-se no facto de os valores relativos a lucros económicos do Grupo serem mencionados na declaração que acompanha a declaração de rendimentos apresentada pela Recorrente.

45) Pois bem, dos valores declarados, ou melhor dizendo, relatados na declaração de rendimentos, e atentando ao conteúdo da declaração de rendimentos, bem, como da vasta documentação apresentada pela Recorrente em sede de esclarecimentos, consegue-se aferir que os lucros das subsidiárias uma vez que não foram distribuídos, tais montantes nunca ingressaram na esfera jurídica da Recorrente, não podendo, assim, constituir rendimento colectável objecto de tributação! (sublinhado e negrito nosso)

46) O valor fixado pela Direcção de Serviços de Finanças a título de rendimento colectável foi MOP\$11,279,399.00 e desse rendimento fixado a Recorrente teria que pagar o montante de MOP\$1,311,282.00. Contudo, o valor apresentado pela Recorrente a título de lucro tributável foi o de MOP\$352,043.00. Ora, do valor de MOP\$352,043.00 a MOP\$11,279,399.00 vai uma diferença abissal!

47) Posto isto, impõe-se colocar a seguinte questão, como podemos tributar a Recorrente por valores que não auferiu e que foram declarados perante a Administração Tributária pelas suas sociedades filhas em Macau?

48) Para além de que, ao tributar a Recorrente e as sociedades filhas pelo mesmo facto tributário parece-nos estarmos perante uma situação de dupla tributação, quer na RAEM, quer no, exterior.

Concluindo, pede que seja julgado o procedente recurso e seja revogada a sentença.

\* \* \*

A recorrida, Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças, veio, em 14/02/2017, apresentar a suas contra-alegações, em sede das conclusões (*fls. 301 a 310*), defendendo:

1. Vem o presente recurso interposto da seguinte sentença que negou provimento ao recurso contencioso em que foi pedida a declaração de anulação da deliberação da Comissão de Revisão de Imposto Complementar de Rendimentos de 16 de Outubro de 2014, que manteve o rendimento colectável da sociedade relativamente ao ano de 2009 em MOP\$11,279,399.00 e desse rendimento fixado terá que pagar o montante de MOP\$1,311,282.00.

2. O tribunal *a quo* apurou a factual idade vertida na douta sentença.

3. A douta sentença ora recorrida entendeu, e bem, que a autoridade tributária expressou a sua opinião de forma muito clara relativamente aos artigos 2.º e 3.º do RICR e que a Recorrente adquiriu dividendos das suas subsidiárias que são igualmente objecto de tributação.

4. Refere que *"a autoridade tributária demonstrou claramente a sua opinião em relação ao artigo 2.º e 3.º do RCIR e que a Recorrente havia obtido lucros provenientes das suas subsidiárias"*.

5. A recorrente não logrou demonstrar, como lhe competia, que não recebeu o lucro que menciona nos seus documentos contabilísticos.

6. A Comissão de Revisão fundamenta a sua decisão nos rendimento auferidos pela recorrente inscritos na declaração M/1, no capítulo VIII, do anexo B, da sua declaração do imposto complementar de rendimentos - grupo A - relativo ao exercício de 2009, ficando assim esta sujeita à aplicação das normas de tributação nos termos legais,

7. tendo em conta a distribuição de dividendos efectuada pelas empresas associadas à recorrente, por ela designadas por "*filhas*" ou "*subsidiárias*" e,

8. a conformidade da dita declaração de rendimentos, subscrita pela recorrente e pelos seus auditores de contas, com os documentos que acompanham a declaração M/1, designadamente: demonstrações financeiras (anexos A e B), balancetes, relatório técnico e cópia da acta da provação de contas.

9. Os contribuintes que em relação ao ano anterior tenham obtido na RAEM rendimentos são obrigados a apresentar a declaração modelo M/1, conforme dispõe o artigo 10.º da Lei n.º 21/71/M, de 9 de Setembro, que aprovou o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, doravante designado por RICR.

10. A declaração para os contribuintes do Grupo A devem ser instruídas com os documentos mencionados no artigo 13.º do RICR, designadamente a cópia da acta da assembleia de aprovação de contas.

11. É igualmente obrigação legal dos contribuintes do grupo A organizar e manter a sua escrita de modo a que se possa apurar o lucro tributável em conformidade com o disposto no RICR - cf artigo 18.º.

12. O que de resto também decorre do Código das Sociedades Comerciais (doravante CSC) designadamente, no que tange ao Título III, da escrituração mercantil, os livros obrigatórios, como o livro de balanços, do diário e de actas sujeitos a legalização obrigatória.

13. A escrituração mercantil tem valor probatório nos termos do disposto do artigo 51.º do CSC.

14. Pelo que antecede, e em conformidade com o valor de MOP\$55,338,884.00 inscrito pela recorrente no n.º 1 do capítulo VIII, do anexo B, da sua declaração do imposto complementar de rendimentos - grupo A – M/1, relativo ao exercício de 2009 - Movimento dos

Resultados Transitados - Saldo do período anterior, resultou o valor apurado pela entidade recorrida,

15. Ora, a explicitação da recorrente sobre esta desconformidade não procede, porquanto põe em causa quer o equilíbrio do balanço, quer os princípios contabilísticos gerais aceites internacionalmente.

16. Isto porque pretende a recorrente, conforme se alcança do documento de fls. 66, junto ao processo administrativo, contabilizar as perdas e ganhos com as suas empresas participadas ou subsidiárias, em que as perdas descontem nos proventos, mas os ganhos não sejam objecto de imposto complementar de rendimentos, designadamente, por terem origem fora da RAEM.

17. A entidade recorrida não aceitou, e bem, os esclarecimentos prestados pela recorrente, porquanto o que releva são os valores por ela declarados na sua declaração de rendimentos, a qual deve espelhar fielmente a situação contabilística e patrimonial da empresa, segundo os elementos da respectiva escrituração mercantil, nos termos previstos nos artigos 38.º, 39.º e n.º 2 do artigo 54.º todos do esc, designadamente no livro de balanços e actas.

18. Pelo que não colhe o argumento da recorrente ao afirmar que configura um lapso, sem expressão material (!!!) a inscrição de lucros económicos obtido pelas sociedades "filhas" absorvidos e integrados na sociedade "mãe", lapso esse que deverá ser relevado!

19. Não é aceitável, por ser ilegal, que a declaração de rendimentos não esteja conforme com os documentos de suporte, sendo a mesma elaborada com vista ao branqueamento, à fuga e fraude fiscal - cfr. N.º 2 do artigo 54.º e 56.º do CSC.

20. Embora seja prática corrente a planificação fiscal, esta tem que ser coerente e reflectir a situação contabilística e patrimonial da empresa quer para os sócios, quer para todos os parceiros comerciais da empresa, designadamente credores, mas também para a

administração fiscal.

21. Não se pode admitir que a distribuição de dividendos pelos sócios abata à matéria colectável e que, por seu lado, a percepção de rendimentos das suas empresas participadas seja sonogada a essa mesma matéria colectável, como pretende a recorrente.

22. Ora na prática é este resultado que a recorrente pretende, com a agravante de que mesmo relativamente a uma sociedade comercial com sede na RAEM - *Companhia B* - fez constar na declaração - Modelo M/1 - n.º 11, alínea 27. (a deduzir ao lucro tributável) menção de que tinha recebido dividendos, cujo imposto já se encontraria alegadamente pago pela referida sociedade, a qual não coincide com a declaração entregue por esta empresa em sede de ICR – cfr. Fls. 75 do processo administrativo.

23. Importa sublinhar que em sede de *“imposto complementar de rendimentos aplica-se também como critério de territorialidade o da localização do obrigado tributário, através da sua residência ou sede, relativamente aos rendimentos produzidos no estrangeiro e auferidos no território (RICR artigos n.º 2, 3.º n.º 2, 19.º n.º 1 e 34.º n.º 4) o que corresponde a estabelecer-se o princípio da tributação do rendimento mundial”*<sup>1</sup>. Tal como consta nas alegações, embora sem a necessária consequência em virtude de uma deficiente interpretação da recorrente da lição do Professor Rato Rainha. Como se pode de resto constatar na confusa e ininteligível afirmação da recorrente.

24. A recorrente ataca o acto recorrido alegando que o mesmo enferma de múltiplos vícios, desde logo a violação de lei, o vício de forma donde conclui pela nulidade ou pelo menos anulabilidade, a nosso ver sem razão como passamos a explicitar.

25. Desde logo porque *“engloba na matéria colectável rendimentos que não foram realizados”*.

---

<sup>1</sup> In Rato Rainha, Herminio, Apontamentos de Direito Fiscal, Macau 1996, págs. 139 e 140

26. Não pode deixar de causar perplexidade esta afirmação porquanto não se pode conceber como é que valores inscritos pela própria contribuinte, ora recorrente, por acto volitivo, na declaração M/1, no capítulo VIII, do anexo B, da sua declaração do imposto complementar de rendimentos - grupo A - relativo ao exercício de 2009, reflectem o resultado do exercício anterior escondiam montantes correspondentes a dividendos, conforme explicitaram discriminadamente no documento (anexo 5) igualmente subscrito pela recorrente a fls. 66 do processo administrativo.

27. Ora do mesmo modo que o balancete se encontra "*equilibrado*" entre o "*deve*" e "*haver*" em homenagem aos princípios contabilísticos da continuidade, da consistência, da especialização e da materialidade, também a declaração de rendimentos deveria espelhar os movimentos dos resultados transitados efectivos, não com o objectivo de subtrair valores significativos à matéria colectável, mas tão só de correcção de valores anteriores não inscritos na declaração do ano 2008. Como exemplo não censurável, a contabilização de facturas recebidas após o fecho de contas, ou dividendos ou outros lucros não contabilizados por outros motivos atendíveis.

28. Ao ter inscrito na declaração de rendimentos o montante relativo à regularização por alterações nas políticas contabilísticas em conformidade com o anexo 5 descrito detalhadamente, corresponde, outrossim, ao objectivo da recorrente de sonegar proveitos à matéria tributável respeitante aos lucros produzidos pelas "*filhas*" no exterior e recebidos pela recorrente em Macau.

29. A correcta inscrição destes proveitos deveria ter sido efectuada, em rigor, nos resultados do período de modo a apurar correctamente o lucro tributável.

30. E, reafirma-se, que o facto de os rendimentos terem sido produzidos no estrangeiro e auferidos no território não os deixa de fora do conceito legal de lucro tributável, conforme foi entendimento do legislador no artigo 19.º n.º 1 do RICR, que estabelece o

princípio da tributação do rendimento mundial.

31. Importa sublinhar que a contribuinte, ora recorrente, não pode querer ver reconhecido pelos "stakeholders" uma situação patrimonial, financeira e resultados da empresa de forma não fidedigna, fazendo-os inscrever, de modo a empolar distorcidamente para os efeitos pretendidos e, por outro lado, subtrair a bel prazer os mesmos para efeitos fiscais, afirmando que quantias tão significativas foram inscritas por "lapso" do auditor, por, alegadamente, não terem sido distribuídos lucros pelas subsidiárias.

32. A ter sido como refere a recorrente deveria a mesma ter junto cópia de toda a escrituração mercantil do ano fiscal de 2009 de modo a fazer prova do que afirma.

33. Um erro desta natureza só pode resultar de uma de duas situações, ou incompetência do auditor ou erro deliberado da recorrente de forma a subtrair-se à sua obrigação fiscal.

34. Como é sabido as declarações fiscais servem designadamente, para a avaliação do risco e a obtenção de crédito junto das instituições bancárias,

35. pelo que a ser verdade o afirmado pela recorrente levantaria uma grave suspeita sobre a fiabilidade das contas e da declaração fiscal da mesma, a qual necessariamente teria que ser apreciada de forma autónoma, mediante certidão a extrair dos presentes autos, e a endereçar ao Ministério Público para eventual abertura de inquérito, o que a entidade recorrida faz questão de reiterar.

36. Prossegue a recorrente no seu raciocínio contraditório ao defender que os rendimentos obtidos das sociedades ditas "filhas" sedeadas fora de Macau não foram auferidos no "território" e como tal não podem ser tributados, contudo no documento já citado, a fls. 66 do processo administrativo vem carrear os passivos das ditas "filhas" quer de Macau quer fora da RAEM para abaterem ao lucro tributável em conformidade com o disposto no artigo 19.º, n.º 1, do RICR.

37. No que respeita aos abatimentos ao rendimento global, previsto no n.º 3 do artigo 3.º do RICR importa esclarecer que tal é possível para as sociedades com sede em Macau, dependendo apenas do declarado por cada uma relativamente a cada ano a que o imposto respeitar. Contudo importa afirmar que tal abatimento resulta necessariamente do acréscimo correspondente no rendimento global do respectivo sócio ou accionista, mediante o devido reporte na declaração de rendimentos do (s) mesmo (s).

38. Não como pretende a recorrente fazer operar subtracção pura e simples de montantes alegadamente recebidos e já líquidos de impostos, como se pode constatar no n.º 11, alínea 27. (a deduzir ao lucro tributável) fez constar na declaração – Modelo M/1 – menção de que tinha recebido dividendos, cujo imposto já se encontraria alegadamente pago pela referida Companhia B, a qual como já se disse não coincide com a declaração entregue por esta em sede de ICR.

39. Em resumo a recorrente pretende fazer passar como normal e aceitável que tenha inscrito na sua contabilidade organizada e, necessariamente, na declaração de rendimentos em sede de Imposto Complementar de Rendimentos, valores que não correspondem à realidade, como se alcança da afirmação múltipla de que "os proveitos obtidos pelas sociedades filhas eram somente registados dentro do Grupo e que não se traduziam em verdadeiros lucros na medida em que não tinham sido absorvidos pela Sociedade Mãe".

40. Tal não é aceitável não só pela ofensa aos princípios e às boas práticas contabilísticas fundamentais, que afectam todos os agentes económicos que detêm interesse legítimo na sociedade, mas como também constitui um grave risco acrescido no que tange ao branqueamento de capitais e à fraude e evasão fiscais.

41. De igual modo não se consegue conceber como é que tal alegado "lapso" do auditor, que declarou os valores relativos aos lucros do designado "Grupo" quando o que está

em causa é tão só os lucros da recorrente, independentemente da origem dos mesmos, por via do valor probatório da escrituração mercantil, necessariamente vertida na declaração de rendimentos. Não é verosímil que um auditor experiente tenha cometido um erro tão grosseiro fazendo repercutir na declaração e na própria escrituração mercantil da sociedade recorrente valores não tenham "ingressado na esfera jurídica" desta. E que a final a recorrente pretenda apelar de mero lapso que deverá ser relevado.

42. Em face do que antecede é compreensível o valor fixado pela entidade recorrida do rendimento colectável relativo ao exercício de 2009.

43. No que concerne às declarações das "sociedades filhas" importa referir que se trata de declarações cuja idóneidade é questionável e deverá ceder perante o valor probatório legalmente estabelecido a escrituração mercantil, desde logo por serem assinadas sem identificar e certificar devidamente a qualidade de representante legal, e no que concerne às sociedades de Macau são todas assinadas pelo mesmo representante legal, o mesmo acontecendo com as da República Popular da China,

44. isto para além da dificuldade manifesta e confessada pela recorrente em provar sequer a titularidade das participações sociais detidas fora da RAEM.

45. Importa rebater a citação truncada pela recorrente do douto Acórdão do TSI de 11 de Março de 2004, desde logo por ser a mais emblemática jurisprudência favorável às teses da entidade recorrida na qual obteve acolhimento não só a aludida doutrina do Professor Rato Rainha, como a brilhante posição do digno magistrado do Ministério Público junto do TSI que pugnou pela correcta interpretação do artigo 2.º do RICR no sentido de que deve ser tributado o rendimento auferido na RAEM resultante de lucros produzidos fora da RAEM (sublinhado e negrito nosso).

46. De forma exaustiva este arresto do TSI, do Recurso n.º 167/2003, de 11 de Março de 2004, enumera todos os argumentos doutrinários a favor e contra a posição que

obteve vencimento - de que constituem rendimentos sujeitos a imposto complementar os lucros provenientes de ganhos pelo resgate de um portfólio geridos pela companhia do exterior de Macau.

47. Foi portanto desde então devidamente densificado o alcance do conceito em questão - saber a interpretação do conceito de "auferir" rendimento no "Território" (RAEM) - o qual não se reporta ao elemento territorial da percepção, mas apenas à conexão com a actividade exercida na RAEM pela sociedade comercial.

48. De forma criativa, como aliás é apanágio dos "gatekeepers" , repete a recorrente, através dos ilustres mandatários, até a exaustão ora que não auferiu os rendimentos que declarou, ora que os rendimentos foram auferidos fora do território, como se tratasse tão somente de uma realidade virtual sem qualquer correspondência ou adesão à declaração fiscal no modelo M/1 e respectivos anexos.

49. Como se fosse lícito e aceitável que a declaração fiscal possa produzir "apenas" outros efeitos pretendidos excepto o que resulta do saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos e perdas elaborada em obediência a são princípios de contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável!

50. Num esforço assinalável, até pelo efeito da repetição, a recorrente quer fazer crer que, pelo mero efeito do arrependimento não só do declarado no M/1 e respectivos anexos, como do próprio conteúdo descrito exhaustivamente na declaração de fls. 66 do processo administrativo, afinal, não tem qualquer correspondência com os "montantes que ingressaram na esfera jurídica da recorrente". Para tanto não se poupou e continua a não se poupar a declarações e a ulteriores esclarecimentos bem como a novos esclarecimentos produzidos em sede de reclamação.

51. Ora compete à entidade recorrida pugnar pela arrecadação da receita fiscal apurada, o que não se compadece com a doutrina que adopta o princípio da territorialidade

pura, o qual, como bem ensina a Professora Glória Teixeira põe indevidamente em risco a recatção fiscal das transacções comerciais, com manifesto prejuízo para os cofres fiscais.

52. Continua a recorrente novamente a reincidir nos montante declarados e apurados, sublinhando a *"diferença abissal"*, a qual mais não resultou do que da regularização decorrente de alteracões nas políticas contabilísticas que consistem na subtracção dos lucros auferidos pela recorrente, transferidos das sociedades "filhas", com sede no exterior e com a deducção dos prejuízos das sociedades "filhas" com sede na RAEM.

53. Não existe portanto qualquer erro na quantificação da matéria tributável pelo que a deliberação deve ser mantida.

54. De igual modo não relevante, por não provado, que tenha havido dupla tributação, porquanto nada foi carreado para o processo que comprove que o lucro das *"sociedades filhas"* com sede fora da RAEM tenha sido tributado. Até porque as *"filhas"* de Macau se apresentaram quase todas elas com prejuízos, o mesmo não sendo de estranhar, eventualmente, nas declarações efectuadas fora de Macau, para efeitos fiscais.

55. E o que não consta nos presentes autos - designadamente as declarações fiscais apresentadas pelas sociedades *"filhas"* com sede fora da RAEM às respectivas autoridades fiscais - não pode ser dado com o provado, pelo que não procede a alegada dupla tributação.

56. O acto impugnado fundamentou de forma adequada e suficiente a não aceitação da reclamação da ora recorrente, tendo-se pronunciado de forma exaustiva sobre todo o alegado pela mesma, designadamente nos termos do disposto nas normas legais do RICR.

57. Finalmente, em resumo, a recorrente tenta corrigir e sanar a declaração que foi efectuada pelo respectivo auditor, pretendendo as sacar ao acto todo o cardápio de vícios, apenas porque pretende evitar a tributação a que deu causa. Embora inscritos de forma

capciosa, de modo a passar desapercibidos, com lucros não declarados, os rendimentos líquidos de impostos alegadamente pagos pela Companhia B, que não constam da contabilidade e declaração fiscal desta.

58. Não restam, assim, dúvidas de que quer a sentença ora recorrida, quer o acto administrativo judicialmente impugnado não enfermam de quaisquer vícios.

**Concluindo**, a Recorrida/executada defende que o presente recurso não merece provimento.

\* \* \*

**O Digno. Magistrado do Ministério Público** junto do TSI emitiu o douto parecer constante de fls. 360 a 362 dos autos, pugnando pelo improvimento do recurso.

\* \* \*

Foram colhidos os vistos legais.

Cumprido decidir.

\* \* \*

## **II – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade “*ad causam*”.

Não há excepções ou questões prévias que obstem ao

conhecimento do mérito da causa.

\* \* \*

### **III – FACTOS**

Como o presente recurso jurisdicional tem por objecto a sentença do Tribunal Administrativo, importa alinhar, antes de mais, os factos que o Tribunal “*a quo*” considera provados, que são os seguintes:

1. 於 2010 年 7 月 8 日，司法上訴人針對 2009 年度資收益，以所得補充稅 A 組納稅人方式向財政局作出申報，指出 2009 年度所得補充稅計稅前之可課稅利潤為盈餘澳門幣 352,043.00 元(見附卷第 56 頁至第 73 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

同日，財政局所得補充稅評稅委員會依照司法上訴人申請之收益評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組之可課稅收益為澳門幣 352,043.00 元，稅款為澳門幣 15, 246.00 元，並由財政局副局長於同年 7 月 13 日作出結算(見附卷第 49 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

2. 於 2013 年 1 月 30 日，財政局透過編號:0058/MM/DIFT/DAIJ/13 公函，通知司法上訴人提交所需資料(見卷宗第 130 頁至第 132 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

3. 於 2013 年 2 月 8 日，司法上訴人透過其行政管理機關成員向財政局提交上述公函所指之文件(見卷宗第 77 頁至第 80 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

4. 於 2013 年 8 月 26 日，財政局透過編號:0428/MM/DIFT/DAIJ/13 公函，通知司法上訴人提交所需資料(見附卷第 81 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

5. 於 2013 年 9 月 11 日，司法上訴人透過其行政管理機關成員向財政局提交上述公函所指之文件(見附卷第 82 頁至第 83 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

6. 於 2014 年 2 月 13 日，財政局所得補充稅評稅委員會評定司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組可課稅收益為澳門幣 11,279,399.00 元，稅款為澳門幣 1,326,528.00 元，並由財政局副局長於同年 5 月 12 日作出結算(見附卷第 46 頁，有關內容在此視為完全轉錄)

7. 於 2014 年 5 月 14 日，財政局副局長發出 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人 2009 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為澳門幣 11,279,399.00 元，核定收益所徵總稅款為澳門幣 1,311,282.00 元；並通知司法上訴人對上述核定倘有申駁，可於指定期限內向被上訴實體提出(見卷宗第 140 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

8. 於 2014 年 6 月 4 日，司法上訴人透過其行政管理機關成員向被上訴實體提交所得補充稅申報書及相關文件(見附卷第 2 頁至第 8 頁及卷宗第 141 頁至第 147 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

9. 於 2014 年 7 月 25 日，財政局透過編號:006/CRIC/2014 公函，通知司法上訴人為審議其 2009 及 2010 年度之申駁個案，要求司法上訴人提供資料 (見附卷第 1 頁及卷宗第 148 頁至第 149 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

10. 於 2014 年 8 月 8 日，司法上訴人透過其行政管理機構成員按上述公函之要求向財政局提交聲明及相關文件(見附卷第 15 頁至第 19 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

11. 於 2014 年 10 月 16 日，被上訴實體作出決議，指出在行使«

澳門所得補充稅第 3 條第 3 款之規定，對本地股息收入作出扣減除的前提為僅針對稅後的“與課稅年度有關的利潤或股息”。由於稅務當局根據“B 泊車管理有限公司”所提供之資料，未能顯示或證明有關股息已分派的事實，因此，議決不接受司法上訴人之申駁，維持 2009 年度之可課稅收益為澳門幣 11,279,399.00 元，以及議決對稅款澳門幣 1,311,282.00 元訂定百分之零點零捌作為稅額之提增；並指出司法上訴人就是次決議可於指定期間內提出聲明異議或向行政法院提起司法上訴(見附卷第 30 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

12. 於 2014 年 10 月 29 日，財政局透過編號:129/DAIJ/CRIC/14 公函，將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 29 頁至第 30 頁及其背頁與卷宗第 17 頁至第 20 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

13. 於 2014 年 11 月 13 日，司法上訴人透過訴訟代理人向被上訴實體提出聲明異議(見附卷第 20 頁至第 26 頁及其背頁與第 28 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

14. 於 2014 年 12 月 5 日，被上訴實體作出決議，議決不接受司法上訴人提出之聲明異議，維持 2009 年度之可課稅收益為澳門幣 11,279,399.00 元(見附卷第 36 頁至第 37 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

財政局透過編號:198/DAIJ/CRIC/14 公函，將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 35 頁至第 37 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

15. 於 2014 年 12 月 12 日，司法上訴人針對被上訴實體於 2014 年 10 月 16 日作出之決議向本院提起本稅務司法上訴。

\* \* \*

## **IV - FUNDAMENTOS**

O presente recurso jurisdicional tem por objecto a sentença do Tribunal Administrativo que, conhecendo do mérito, julgou improcedente o recurso em tempo interposto pela Recorrente.

As questões suscitadas são basicamente as seguintes:

- Vício da falta de fundamentação da decisão;
- Vício da violação da lei;
- Vício de erro nos pressupostos de facto.

A propósito desta matéria, a Mma. Juíza do Tribunal *a quo* no douto arresto escreve:

(...)

### **欠缺說明理由**

司法上訴人主張被訴行為沒有載明為何需對其子公司在本地賺取之收益繳納所得補充稅，認為被上訴實體錯誤適用《所得補充稅規章》第 20 條第 1 款 c) 項之規定，向其徵收所得補充稅之決議屬欠缺法律依據及違反適度原則與稅務平等原則。

就說明理由之要件，《行政程序法典》第 115 條指出：

“第一百一十五條

(說明理由之要件)

一、說明理由應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分。

二、採納含糊、矛盾或不充分之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明

理由。

三、在解決相同性質之事項時，只要不致減少對被管理人之保障，得使用複製有關決定之依據之任何機械方法。”

根據上述法律規定，可見履行說明理由之義務並沒有絕對相同標準，而因應每一具體行政行為之種類及性質而有不同要求，甚至可透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，使具有一般理解及注意能力之行為相對人均能夠清楚明白行為之依據。

“相對於作出決定之真正依據而言，理由說明具有獨立的範疇及形式上的範疇：理由說明是“形式要件”，而依據則是“根本要件”或“實質要件”。

等同於（絕對）欠缺理由說明的理由說明不充分必須明顯，“從而可以對導致有關機關作出回應或採取該決定的事實或考慮予以確定，或者因此清楚知道行為人因為無考慮必然包含的利益而沒有對事實及法律規定作出認真及公正的檢查。”<sup>2</sup>

“決定的形式上的說明理由不一定符合決定本身正當性方面的實質上的說明理由，也就是說，不能把組成行政行為的事實和法律依據與該行政行為的實質依據相混淆。

應當承認，作為行政行為有效的條件之一，說明理由的必要性具有形式上獨立的意義，因此，即使行政行為沒有實質瑕疵，或者說不論有無實質瑕疵，無說明理由都會導致該等行為被撤銷。”<sup>3</sup>

承上所述，單純不認同行為依據之事實及法律依據（實質要件），並不足以支持欠缺履行說明理由之義務（形式要件）。

以下為轉錄自被訴決議之部分內容（見附卷第 43 頁及其背頁）：

“... ..

1. 經審查納稅人提供有關的資料，已清楚確定納稅人的居民身份為澳門居民企業，換言之，澳門稅務當局對有關稅收可行使居民管轄權。首先，須理解《澳門所得補充稅》稅法第二條及第三條規定的涵意：

<sup>2</sup> 參見中級法院於 2004 年 12 月 2 日在編號：70/2004 卷宗及於 2005 年 1 月 20 日在編號：121/2004 卷宗作出之裁判。

<sup>3</sup> 參見終審法院於 2002 年 12 月 6 日在編號：14/2002 卷宗作出之裁判。

- 1) 對於居民或居民企業(企業總機構或實際管理機構設於澳門)·可以對其源自境內外的正常或偶然的·主要或輔助性活動產生任何交易或經營所得·行使課稅的權力。
- 2) 對於非居民或非居民企業則以屬地原則為標準·即第二條規定所描述的“在本地區所取得的收益”·即營業利潤源自營業機構所在地為澳門課稅。
2. 故納稅人投資外地·因擁有股權以及其他股權相似的公司權利而取得的所得視為“股息”的取得。帳冊顯示(權責發生)由海外子公司的盈餘撥入澳門公司“保留盈餘”的股息收入屬之·澳門稅務當局有權對其徵稅。
3. 由第 1 點應理解為·行使居民管轄權的地區/國家·可對其居民/企業的本地區內外一切所得徵稅·從納稅人角度看·這時該地區/國的居民不僅要就其地區/國內所得向本地納稅·而且還要就其來源於地區/國外的所得向本地/國納稅。致發生“雙重徵稅”問題·但納稅人亦不得短漏報有關課稅所得。
4. 面對以上情況·納稅人所投資的國家·若澳門有與其簽訂避免雙重徵稅協定的·納稅人可申請享受消除雙重徵稅待遇·但有關請求權須符合規定程序·例如在時效未消滅前提出等等·惟納稅人未有作出而喪失權利。
5. 當納稅人所投資的國家·若澳門未與其簽訂避免雙重徵稅協定的·又或納稅人不行使待遇申請的·此時所發生的雙重徵稅·只要允許納稅人對已繳納之境外所得稅額·直接作出申報(指稅後利潤·否則應以稅前利潤申報)·即承認“扣除法”的計算·亦可減輕納稅人的稅收負擔。
6. 至於·在行使《澳門所得補充稅》第三條第三款規定·對本地股息收入作出扣減除的前提為·僅針對稅後的“與課稅年度有關的利潤或股息”。由於稅務當局根據“B 泊車管理有限公司”所提供之資料·未能顯示或證明有關股息已分派的事實。

... ..”

另一方面·司法上訴人在稅務申駁聲請書中對評定行為之反駁如下(見附卷第 2 頁至第 8 頁)：

“... ..”

1. 本公司每年皆會將屬下子公司的盈虧記入本公司帳內，而由於與本公司在澳門的營運完全無關，故直接記入累積損益。2009 及 2010 年轉入子公司的盈餘淨額分別為 HKD10,069,208 及 HKD15,884,889 (詳見附件 1)。
2. 貴局認為，子公司的盈虧屬所得補充稅章程第 20 條一款 c 所述的「保留作儲備或享用的收益」，因而計入本公司的可課稅利潤。本公司認為，有關的條款不適用於本公司的情況，貴局的評稅處理實有違所得補充稅章程(以下簡稱「章程」)。
3. 首先，部份子公司並非本澳註冊的公司。按章程第 2 條，收益係指「在本地區所取得之總收益」，由於這些子公司沒有在本澳營運，故這些子公司的盈虧並不屬於本澳經營而取得的收益，即不屬澳門所得補充稅的徵稅範圍。
4. 而於本澳成立的子公司，其利潤已獨立作出所得補充稅申報，記帳入本公司的盈餘為稅後盈餘，故不應申報為本公司的可課稅利潤。但 貴局現將這些盈餘計入本公司的可課稅利潤，便是對同一筆盈餘再徵稅，對本公司不公平，亦有違章程第 3 條第 3 款，「總收益可減除派與可課稅年度有關的利潤」的精神，即同一筆利潤只會被科徵一次。
5. 而 貴局認為，本公司的主要業務為投資，因而斷定本公司於海外投資的盈虧需科徵所得補充稅，本公司認為有欠理據。海外子公司是自行經營其業務，本公司只向其提供簡單的行政輔助，故不應推斷本公司有參予有關業務，而斷定這些海外公司的盈餘為本公司的可課稅利潤。事實上，這些行政輔助服務亦有收取費用並申報為收益。
6. 本公司重申，記入子公司的盈虧只屬集團內部帳目的處理，不涉及章程所指的實際交易和收支情況。貴局把這些帳項當作本公司的股息收入，實屬無理。
7. 按 2008 年度 M/5 的評稅結果，貴局並沒有將子公司的盈虧計入本公司的可課稅利潤，故不明白 貴局為何在於評定 2009 及 2010 年的收益時會以不同的標準評核。請 貴局清楚說明計入或不計入的依據章程條款。

... ..”

經比較以上引述之決議及申駁聲請書內容，可以知道，被上訴實體已就稅務行政當局關於《所得補充稅規章》第 2 條及第 3 條規定之理解清楚表明立場，把司法上訴人從外地子公司收取

之股息視為課徵對象<sup>4</sup>；同時就可能出現雙重徵稅之情況下，收取之股息(包括從外地子公司及本地子公司收取之股息)可獲得稅務減免之前提作出說明，尤其見被上訴實體針對《所得補充稅規章》第3條第3款之規定就本地子公司收取之股息作出的解釋，並指出因欠缺證明文件而沒有將B泊車管理有限公司所指向司法上訴人分派股息作出減免。故此，司法上訴人在申駁聲請書中提出之反駁(當中沒有具體提出核數師的聲明及課徵對象的數值方面存在錯誤，詳見起訴狀第32條及第33條)，基本上在被訴決議中已獲得回應，並已指出相關的事實依據及法律依據。

再者，綜合司法上訴人在起訴狀之陳述，可看到司法上訴人清楚理解其申駁不獲得接納之理由，當然，被訴行為之實質內容或依據是否屬正確，包括是否錯誤適用《所得補充稅規章》第20條第1款c)項之規定以致違反適度原則與稅務平等原則，屬於被訴行為之實體問題，不應與履行說明理由義務之形式要件混為一談。

因此，應裁定本訴訟理由不成立。

\*

### 違反法律

司法上訴人主張被訴行為(決議)違反《所得補充稅規章》第2條、第3條、第19條及第20條之規定與“屬地原則”，認為上述規章第2條及第3條之規定僅涵括在本地區(澳門特別行政區)賺取之收益，而其從外地子公司獲分配的股息不屬課徵對象；且該等收益純粹在其公司帳目上作出記錄而沒有實質收取，指出核數師之聲明存在錯誤。

分別經第13/88/M號法律第1條、第4/90/M號法律第3條及第12/2003號法律第5條第2款作出修訂的九月九日第21/78/M號法律核准之《所得補充稅規章》第2條、第3條、第19條及第20條規定如下：

“第二條

(課徵對象)

---

<sup>4</sup> 關於有關收取之股息純屬記帳而沒有實際收取的情況，從收益核定表所載之備註：“b)納稅人已將由其設立之子公司所產生之盈虧記入納稅人累計盈餘帳上。根據所得補充稅章程第20條一款c項：“.....保留作儲備或享用的收益，財產或有價物.....”概視為業務收益或利潤。因此有關之子公司盈虧應作收入計算可課稅收益。”已說明此情況並不妨礙該等盈利需作可課稅收益之申報。

所得補充稅係以自然人或法人，不論其居所或住所在何處，在本地區所取得由第三條所規定的總收益為課徵對象。

### 第三條

#### (總收益)

- 一、個人的總收益係指下列收益總和減除有關負擔後的所得額：
  - a) 工商業活動的收益；
- 二、團體的總收益係指按照本章程的規定計算工商業活動全年經營所得的純利。
- 三、倘屬商業公司及以商業形式組成的民事公司時，其總收益將減除派給股東或股份持有人與課稅年度有關的利潤或股息。
- 四、本條一款及二款所指的總收益不包括房屋的收益。

### 第十九條

#### (可課稅利潤)

- 一、A組納稅人，其可課稅利潤係指根據適當會計原則而編製的營業結算或損益賬所示的盈餘，即是有關課稅的上一營業年度任何來源的收益或利潤減除同年度的費用或損失後所得的數額，無論前者及後者將按照本章程第二十條至第三十五條的規定，予以倘有的更正。
- 二、B組納稅人的可課稅利潤，當估定其在上一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據指數方法核定。
- 三、指數方法將以稅務行政的所有要素為基礎，特別是在：
  - a) 有關出售及服務的提供，或購入及供應及第三者的服務的總利潤或純利潤的平均幅度；
  - b) 投資本金的收益的平均稅；
  - c) 原料的消耗或使用，或其他直接成本的技术係數；
  - d) 向稅務行政方面所聲明的要素及資料，包括有關其他稅項者以及與納稅人有關連的企業或人士/機構方面所取得者。

### 第二十條

#### (收益或利潤)

一、為着對可課稅利潤的核定，納稅人因正常或偶然的、主要或次要的活動致生任何交易或經營之所得，尤其是從下列經營之所得，概視為業務收益或利潤：

a) 主要經營之所得，如貨物產業銷售或提供勞務之所得；獎金、扣除、佣金及經紀費之所得；

b) 次要或附屬經營之所得，包括為員工福利提供勞務之所得；

c) 除任何公債的收益外，保留作儲備或享用的收益，財產或有價物；

d) 財務性質活動，如利息、股息、貼現、紙水、滙費、滙率差價和發行債券和其他証券的佣金；

e) 在其他公司領導部門擔任職務所得的報酬；

f) 權利金或其他同類性質之所得；

g) 科學或技術性質的服務。

二、供企業本身使用而自行建造的建設，設備或投資的其他產業，其數值當作有關負擔而列為營業費用時，亦將視為收益或利潤。”

從上述規定可見，所得補充稅 A 組納稅人之可課稅利潤並不取決於有關收益或利潤之來源，只要屬任何因經營或交易活動所得之收益或利潤，經減除有關營業年度之費用或損失後而得出盈餘，該納稅人便需就有關盈餘課稅。

上述理解亦可見於中級法院於 2004 年 3 月 11 日在編號：167/2003 卷宗作出之裁判：

“... ..

Sabe-se que o Imposto Complementar de Rendimentos é um imposto directo incidente nos lucros ou ganhos líquidos anuais derivados do seu exercício comercial ou industrial, ou seja, nos lucros efectivamente auferidos.

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 nºs 1 e 2 deste artigo, os rendimentos de prédios urbanos.”

Por sua vez, o artigo 19º define os lucros tributáveis nos seguintes termos:

“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. ... .

... .”

E o artigo 20º especificou os proveitos ou ganhos para os efeitos do Imposto Complementar que:

“1. Para efeitos de determinação do lucro tributável, consideram-se proveitos ou ganhos realizados do exercício os provenientes de quaisquer transacções ou operações efectuadas pelos contribuintes, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente os derivados:

...

2. ... .”

O que podemos afirmar é que o artigo 19º refere sobre “os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência” não pretende referir à localidade da fonte (origem física) dos lucros ou ganhos, mas sim à origem conectada com as actividades exercidas em que previnem

os lucros ou ganhos.

O problema crucial incide em saber se pode considerar que os lucros foram auferidos na RAEM.

Não se repugna aceitar que o artigo 2º do RICR consagra o princípio de territorialidade, segundo do qual a Autoridade Fiscal cobra o Imposto Complementar de Rendimentos sobre os lucros auferidos no espaço da sua região.

No dicionário, a palavra “auferir” vê-se exprimida que vem de latim “auferere”, significando que obter, tirar, colher, gozar.<sup>2</sup> O que é importante não é a proveniência dos lucros, mas sim o seu destino.

Creemos que o legislador não pretendia, com o artigo 2º do RICR, adoptar o princípio da territorialidade pura, nem pretendia excluir da colecta os lucros produzidos no exterior da RAEM, mas em conexão com as actividades exercidas em Macau, na palavra do Dr. Rato Rainha, “quando estes rendimentos estejam em conexão com uma actividade exercida no Território (leia-se RAEM)”.

Este entendimento é o que realmente o legislador tinha e necessariamente corresponde também à exigência do desenvolvimento do direito fiscal no sector de comércio internacional.

Sabe-se que, hoje em dia, torna-se cada vez mais globalizado o mundo económico, qualquer empresa de um país não sente dificuldade de exercer actividade comercial na outra parte do mundo, como também não sente dificuldade de exercer actividade no seu país para obter lucros na actividade externas, seja exercida por si, seja pela agência internacional.

A aplicação exclusiva do princípio de territorialidade levanta problema em sede de tributação de transacções. Presentemente e, com a crescente expansão do comércio electrónico especialmente via Internet, torna-se muito vezes complicado relacionar uma específica transacção como uma dada jurisdição fiscal.

E a adopção do princípio da territorialidade pura pode indevidamente pôr em risco à

recatção fiscal das transacções, com manifesto prejuízo para os cofres fiscais.<sup>3</sup>

Sendo embora evidente também que se torna cada vez mais exigente evitar a dupla ou plúrima tributação, e indubitável que se deva manter, neste decurso do desenvolvimento económico internacional, o princípio de soberania fiscal de cada país ou região, o problema de dupla tributação integra o polémica da relação bilateral ou multilateral entre países e regiões, não cumpre o Tribunal a conhecê-lo, neste caso, oficiosamente.

... ..”

卷宗資料證實，司法上訴人於作出 2009 年度可課稅收益申報時(見附卷第 56 頁及其背頁、第 58 頁至第 60 頁及其背頁與第 66 頁「附頁 5」)，沒有將眾子公司轉回之盈虧在可課稅收益核定表上作出申報，但有申報收取本地股息，其後向財政局澄清有關申報之本地股息源自 B 泊車管理有限公司(見卷宗第 133 頁)。

其後，財政局去函司法上訴人以了解為何自 2008 年開始將其子公司之盈餘轉入公司帳目，且指出其中一些子公司 XX 有限公司、XX 科技有限公司及 XX 有限公司申報之當年度收益/虧損與司法上訴人指由該等公司轉回之盈虧存在差異(見附卷第 81 頁及其背頁)。

司法上訴人就此於 2013 年 9 月 11 日致函財政局作出解釋，具體內容如下(見附卷第 82 頁):

“... ..

1. A(以下簡稱“友信行”)為綜合管理或分配處理各子公司盈餘，2008 年度開始每年轉入子公司之盈餘至累積損益，但 2010 年度則把 2008-2009 年度之子公司之盈餘調整至其它公積，這是因為友信行不視其子公司之盈餘為實際營運之利得，不應於累積損益反映，所以調整至其它公積以示區分。
2. XX、XX 科技、XX 在澳門設立公司，並在各地區(珠海、中山、廣州、越南等)均設立多間公司進行生產、配合營銷等。貴局提供之當年度收益/虧損只為這些公司於本澳之經營結果，而友信行每年轉回之子公司盈虧則包括他們於澳門及澳門以外地區的綜合盈虧，因此這些子公司申報之當年度收益/虧損與友信行轉回之子公司盈虧差額全數為境外營運之盈虧。

... ..”

被上訴實體於審理司法上訴人提出之稅務申駁時，曾要求司法上訴人提供補充資料，司法上訴人於回覆時作出說明(分別見卷宗第 148 頁及附卷第 15 頁至第 19 頁)，指出將外地子公司之盈餘直接記入母公司之“累積損益”項目，只屬集團內部帳目的處理，有關盈利不會匯至本澳從而沒有憑證可以提供。

以上事實可以說明，司法上訴人承認於 2008 年度已將外地子公司之盈餘載入其帳目視為“累積損益”，只是於 2009 年度更改有關申報方式而將該等盈餘載入“其他公積”項目。

承中級法院之上述裁判所提出之精闢分析，司法上訴人單純認為將外地子公司之盈餘載入“其他公積”項目便不屬於其經營所得，從而排除計算入公司之利潤內，又或單純排除該等盈餘具有《所得補充稅規章》第 20 條第 1 款 c) 項所指保留作儲備或享用的收益之性質，顯然不足以支持被上訴實體錯誤適用《所得補充稅規章》第 2 條、第 19 條第 1 款及第 20 條第 1 款 c) 項之規定，以及“屬地原則”之訴訟理由。

關於有關利潤是否需取決於實際收付，考慮以上引述的法律規定，看來沒有這樣的要求；同時，從司法上訴人提供予被上訴實體之補充資料及說明中，均沒有否認眾子公司轉入其帳目的款項為該等公司的實質帳面虧損及利潤(*perdas e lucros contabilísticos*)，而非純粹反映於數字上的經濟虧損及利潤(*perdas e lucros económicos*)。質言之，眾子公司是否已將有關盈餘交予司法上訴人，而司法上訴人是否已收取有關利潤，並非作為判斷該等收益為課徵對象之準則。

因此，應裁定本訴訟理由不成立。

\*

### **事實前提錯誤**

司法上訴人提出其沒有從子公司實際取得任何經濟利潤，而純粹屬會計帳目上之記錄，認為被上訴實體作出錯誤判斷，亦沒有根據《行政程序法典》第 4 條之規定，依職權對其錯誤聲明作出更正；同時指出課徵對象的數值方面亦出現錯誤，以致被訴行為違反法律而應被撤銷。

承上分析，司法上訴人由眾子公司轉入其帳目的盈餘並不能視為單純帳面虧損及利潤(*perdas e lucros contabilísticos*)，而其在起訴狀第 42 條引述的中級法院於 2004 年 3 月 11 日在編號：87/2003 卷宗作出之裁判，當中指出：“...總部設在澳門的銀行在外地的證券組合，由於與資本市場波動有關

的外源因素導致升值，這僅僅代表有關營業年度的一項經濟利潤。如果沒有顯示該等證券組合在相關的營業年度被沽售、轉讓或贖回，這種升值就不代表一項會計利潤。因此，由於這種升值不是一項已結清的、核定的且可要求履行的實際資產，所以有關在外地獲得的潛在利潤應在該營業年度的結算中扣除...”，明顯與本個案之具體情況並不相同，上述分析因而不能用作參考。

關於司法上訴人在本訴訟程序中提供之文件資料(見卷宗第172頁至第182頁)，當中有關子公司聲明沒有分派盈餘予母公司(即司法上訴人)，明顯與司法上訴人在作出補充聲明時(見附卷第82頁)，以及於申報時由核數師提供之技術報告書(見附卷第68頁)聲明之內容不同。不能否定的是，縱使司法上訴人沒有把子公司轉入其帳目之盈餘視為公司本身之盈餘，在申報時仍將有關盈餘載入公司之帳目(“其他公積”)中。考慮納稅人負有之稅務申報義務，而稅務行政當局於遵循稅務真實原則及調查原則之前提下，根據《所得補充稅規章》第10條、第12條、第16條、第17條及第18條之規定，納稅人申報時所作之聲明及提交的帳目資料應獲推定為真實<sup>5</sup>，而稅務行政當局需對有疑問之處進行調查，並針對不接納納稅人申報之情況說明理由及提供證據。因此，在

---

<sup>5</sup> 中級法院於2004年2月26日在編號：168/2003卷宗之裁判中指出：

“.....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.<sup>3</sup>

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

此外，同一法院於2004年3月11日在編號：87/2003卷宗之裁判中指出：“...Na tributação do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos, a contabilidade que se mostre organizada segundo a lei comercial e fiscal tem força probatória, que é a presunção da sua veracidade...”

不考慮司法上訴人現階段在訴訟程序中是否適時提交有關文件證據之前提下，該等文件既非由司法上訴人發出，亦明顯與司法上訴人申報的內容不同，本院對有關文件所載內容，是否足以推翻司法上訴人於申報時所作之聲明及其提交之帳目所獲推定之真實性亦存有保留。

同時，根據《所得補充稅規章》第4條第2款，經配合同一規章第18條第1款、第19條第1款及第20條至第35條之規定，稅務行政當局正因為不接納司法上訴人申報的應課稅收益，從而對有關收益金額作出更正，故司法上訴人不能因為申報收益不獲接納而指控稅務行政當局沒有依法履行其職責。

另一方面，司法上訴人指出其申報之可課稅收益(澳門幣352,043.00元)與被核定之可課稅收益(澳門幣11,279,399.00元)存在極大差異，在起訴狀中卻僅針對有關子公司轉入之盈餘(司法上訴人於申報表附頁5中所指之金額為澳門幣51,767,044.00元)提出反駁，有關差異明顯並非單純與子公司轉入之盈餘沒有作出申報相關，因此，司法上訴人顯然就上述差異提出事實前提錯誤之空泛指控，欠缺具體陳述以支持有關訴訟主張。

最後，關於把子公司分配股息視為可課稅收益是否導致在本澳以至外地被雙重徵稅之問題，考慮司法上訴人在起訴狀中僅提出空泛陳述，沒有提供具體資料以支持有關子公司轉入其帳目之盈餘已在澳門特別行政區又或外地被徵收所得補充稅，亦沒有就被訴行為所載(包括第4點至第6點)關於雙重徵稅之解決方法明確提出質疑，基於此，不能證實被訴行為導致雙重徵稅之情況並違反有關稅法方面之基本原則。

因此，亦應裁定本訴訟理由不成立。

\*\*\*

綜合所述，本院裁定本司法上訴敗訴，判處司法上訴人之訴訟請求不成立。

訴訟費用由司法上訴人承擔，司法費訂為6UC。

登錄本判決及依法作出通知。”

**Este processo é idêntico ao processo nº 693/2106 que já findou, com a única diferença:**

- Este processo refere-se ao rendimento colectável da Recorrente (sociedade) relativamente ao exercício do ano de 2009;

O processo nº 693/2016 reporta-se ao mesmo imposto do exercício de 2010.

Como discutem-se as mesmíssimas questões, em nome de princípio de economia processual, seguindo o mesmo raciocínio do processo 693/2016, para todos os efeitos legais, transcrevemos a argumentação aí expendida para fundamentarmos a nossa posição neste processo.

**Ponto um:**

Pelo acerto da análise remetemo-nos aqui para o douto parecer do MP que passamos a transcrever:

“Quanto à questão da fundamentação, crê-se que a recorrente continua a confundir, tal como assinalou a Mm.<sup>a</sup> Juiz na sentença recorrida, entre a exigência de fundamentação postulada nos artigos 114.º e 115.º do Código do Procedimento Administrativo, cuja falta ou insuficiência redundam em vício de forma, e o mérito ou a substância dos fundamentos, cujo erro ou insuficiência releva em termos de afronta à lei ou aos princípios aplicáveis à actividade administrativa.

Como a sentença venceu, transcrevendo aliás parte do arrazoadado que constitui a fundamentação do acto, a entidade recorrida produziu uma deliberação onde equaciona as questões que estavam em causa na reclamação que lhe foi dirigida, responde às dúvidas e argumentos suscitados pela recorrente, assim evidenciando as razões de facto e de direito da deliberação adoptada, através da qual é mantido o rendimento colectável fixado pela

autoridade tributária para o exercício de 2010.

Tanto basta, cremos, para que o acto se tenha por fundamentado à luz daqueles incisos do Código do Procedimento Administrativo. Elucidativo de que o exigível dever de fundamentação foi cumprido é o teor da petição de recurso, da qual resulta claro que a recorrente compreendeu a motivação da decisão, ou seja, a razão que levou a Comissão a decidir da forma como decidiu e não da forma propugnada pela recorrente.

Improcede este suscitado erro no julgamento do vício de forma.

Em matéria de violação de lei, o essencial do argumentário da recorrente tem a ver com o significado da expressão "aufiram no Território", constante da norma de incidência do artigo 2.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), e com o alcance do princípio da territorialidade em sede de Imposto Complementar de Rendimentos.

Pois bem, o significado da expressão "auferir" está devidamente versado no acórdão do Tribunal de Segunda Instância, de 11 de Março de 2004, exarado no Recurso n.º 167/2003, que a sentença recorrida convoca e interpreta devidamente, o mesmo não acontecendo com a recorrente que, apesar de igualmente aludir ao acórdão, não atentou no alcance que este atribui à expressão "auferir".

Também o autor José Hermínio Rato Rainha, igualmente citado pela recorrente, discorre e conclui, a propósito da incidência e do princípio da territorialidade, de forma diversa daquela que a recorrente pretende atribuir-lhe. Diz, com efeito, a páginas 79 e 80 da sua obra "Impostos de Macau", que a expressão constante na parte final do artigo 2.º do RICR de que "o imposto complementar incide sobre o rendimento global (...) que as pessoas singulares ou colectivas (...) aufiram no Território" tem que ser interpretada não só no seu elemento literal,

como também pelos resultados de interpretação lógica derivada do elemento sistemático, conforme resulta de diversas disposições do mesmo diploma [art. 2º, art. 3º, n.º 2, art. 19º, n.º 1, e art. 34º, n.º 4]. Deste modo, o imposto complementar incide sobre os rendimentos produzidos no Território de acordo com o princípio de origem e sobre os produzidos no estrangeiro e auferidos no Território segundo o princípio da residência ou sede. quando estes rendimentos estejam em conexão com uma actividade exercida no Território (sublinhado nosso). E também refere, desta feita na obra "Apontamentos de Direito Fiscal", a páginas 139 e 140, que, no imposto complementar de rendimentos aplica-se também como critério de territorialidade o da localização do obrigado tributário. através da sua residência ou sede, relativamente aos rendimentos produzidos no estrangeiro e auferidos no Território [RICR, [art. 2º, art. 3º, n.º 2, art. 19º, n.º 1, e art. 34º, n.º 4], o que corresponde a estabelecer-se o princípio da tributação do rendimento mundial.

Como se vê, a recorrente está equivocada quanto à interpretação que defende para a norma de incidência, nomeadamente quanto ao alcance da expressão "auferir no Território" e do princípio da territorialidade. Auferir não corresponde a produzir e a territorialidade do rendimento não se esgota na sua origem, abrangendo também a respectiva percepção.

Improcede igualmente o alegado erro de julgamento da questão da violação de lei.

Finalmente, insurge-se a recorrente por não haver sido considerado verificado o erro nos pressupostos que alegara, repisando, de novo, a ocorrência de erro na quantificação da matéria tributável.

Na sua tese, o erro nos pressupostos resultaria do erro da sua própria escrituração, onde pontua a inscrição de supostos lucros provenientes das subsidiárias, que, na realidade, nunca foram auferidos, oferecendo umas quantas declarações de administradores de

sociedades subsidiárias para prova do erro de escrituração. Assim, tendo a Administração confiado na escrituração errada da recorrente e calculado a matéria tributável com base nessa errada escrituração, estaria suficientemente caracterizado o erro nos pressupostos.

É evidente que se está perante uma argumentação sem pernas para andar, à qual a Administração não deu crédito e que o tribunal recorrido também rejeitou.

Independentemente da existência ou não de erro - e se erro existiu não consta que tenha sido corrigido ... -, certo é que, no caso dos contribuintes do grupo A, como sucede com a recorrente, a tributação opera-se com base nos lucros determinados através da contabilidade devidamente organizada, assinada e verificada por contabilistas ou auditores ... , como resulta do artigo 4.º, n.º 2, do RICR. Pois bem, se a escrituração comercial das empresas, em cuja elaboração pontuam valores de rigor e organização, pudesse ser posta em causa com esta facilidade, nomeadamente através de meia dúzia de declarações avulsas, estaria descoberta a fórmula mágica para, em manifesto venire contra factum proprium, fazer anular todas as liquidações de tributos que têm por base a contabilidade empresarial. Não pode ser.

Não há indícios sérios de que tenha ocorrido erro nos pressupostos de facto, pelo que bem andou o tribunal recorrido ao julgar improcedente esse vício, mostrando-se inatacável, também nesta parte, o seu julgamento.

Em suma, nenhum reparo merece a decisão recorrida, que deve ser integralmente mantida, negando-se provimento ao recurso.”

Assim nos pronunciamos pela inexistência de falta de fundamentação do acto tributário, ficando-se a saber qual o fundamento e a

base da tributação e, tanto assim, que a recorrente, discordando das razões invocadas pela Administração Fiscal não deixou de a entender para avançar que essa fundamentação assentava numa errada interpretação da lei fiscal, em particular, sobre o alcance dos rendimentos auferidos no território, leia-se, na RAEM.

Quanto à questão do alcance do sentido e conteúdo dos “rendimentos auferidos no território” concorda-se com a análise acima transcrita, focando-nos agora na natureza jurídica da filial e da sucursal, interessando, no fundo, saber onde se repercutem as obrigações e os direitos resultantes da actividade daquelas sub-unidades.

Pese embora a diferença grande em termos de ordenamento e regime fiscal, pensamos ser válida a doutrina e a filosofia plasmada na Jurisprudência Comparada, onde se afirma que

*“Um sujeito passivo de IRC que exerce, simultâneamente, operações sujeitas a imposto e operações não sujeitas, deve organizar a sua contabilidade de forma a apurar claramente o lucro tributável da parte sujeita ao regime geral do imposto; 2. Uma operação cujos custos forma imputados ao regime de geral de tributação deve observar o mesmo regime nos correspectivos proveitos, em regra, sob pena de falsear o balanceamento dessa operação; 3. As sucursais mais não são do que estabelecimentos de uma empresa, desprovidos de personalidade jurídica e exercem, no todo ou em parte, a actividade da empresa a que pertencem, sendo as operações que praticam imputadas à casa-mãe ou dominante, embora possam ter autonomia na sua gestão, como contratar e facturar; 4. Os proveitos gerados pelas*

*sucursais das sociedades com sede ou direcção efectiva em território português são tributados em IRC, no apuramento do lucro tributável destas, por força do princípio da extensão da obrigação de imposto (...)*<sup>6</sup>

Aliás, já num acórdão deste TSI foi seguida a seguinte doutrina:

“O Imposto Complementar de Rendimentos é um imposto directo incidente nos lucros ou ganhos líquidos anuais derivados do seu exercício comercial ou industrial, ou seja, nos lucros efectivamente auferidos (...) O artigo 19º, ao referir “os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência”, não pretende referir à localidade da fonte (origem física) dos lucros ou ganhos, mas sim à origem conectada com as actividades exercidas em que previnem os lucros ou ganhos (...) Em conformidade com o disposto no artigo 2º do RICR, são tributáveis os lucros obtidos na venda do portfolio do exterior da RAEM, uma vez que estes rendimentos estejam em conexão com a actividade exercida na RAEM, razão pela qual os lucros devem ser considerados auferidos na RAEM.”<sup>7</sup>

Também já anteriormente se decidira neste Tribunal que

“O Imposto Complementar de Rendimentos é um imposto directo incidente nos lucros ou ganhos líquidos anuais derivados do seu exercício comercial ou industrial, ou seja, nos lucros efectivamente auferidos (...) O artigo 19º, ao referir “os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência”, não pretende referir à localidade da fonte (origem física) dos lucros ou ganhos, mas sim à origem conectada com as actividades exercidas em que previnem os lucros ou ganhos.”

---

<sup>6</sup> - Ac. do TCAS, de 30/4/2013, Proc. n.º 05943/12

<sup>7</sup> - Ac. do TSI, de 11/3/2004, Proc. n.º 167/2003

Tudo isto na esteira do entendimento em que o STA, em acórdão de 1/4/1981, nos Autos de Recurso 1675, decidira, em sede de recurso de um banco da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, no sentido de que o ICR incidia não só sobre os rendimentos produzidos na Região Administrativa Especial de Macau, mas também aqueles que aqui tenham recebidos independentemente da proveniência dos mesmos.

**Ponto dois:**

No que respeita ao facto de ter havido *erro nos pressupostos de facto*, reconduzindo ainda a recorrente a questão ao problema de dupla tributação, este argumento pareceria impressionar num primeiro momento. Na verdade, não seria justo que os rendimentos tivessem sido objecto de tributação num outro ordenamento e a empresa tivesse que voltar a pagar impostos sobre eles. Mesmo nesses casos é consabida a necessidade de existência de acordos bilaterais de não dupla tributação.

O problema está, como, desde logo se assinalou na douta sentença proferida e se reforça no parecer transcrito, que nada resulta no sentido dessa comprovação, verificando-se até que esses rendimentos foram levados à contabilidade da recorrente que, só agora, ou, pelo menos, não atempadamente, vem dizer que esses rendimentos foram incorporados por erro. Se o erro exista devia ter sido desfeito em tempo, importando não esquecer que a escrituração mercantil tem valor probatório nos termos do disposto no art. 51º do C.SC.

Nesta conformidade, o recurso deixará de ter provimento.

Tudo visto, resta decidir.

\* \* \*

## **V - DECISÃO**

Em face de todo o que fica exposto e justificado, acordam em **negar provimento** ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida do Tribunal Administrativo.

\*

**Custas pela Recorrente, com 4 UCs de taxa de justiça.**

\*

**Registe e Notifique.**

\*

RAEM, 1 de Fevereiro de 2018.

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Mai Man Ieng