Processo n.º 349/2007

Recorrente : Banco Comercial de Macau, S.A. (澳門商業銀行)

Recorrida: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos do Grupo "A" (所得補充稅 A 組複評委員會)

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

O Banco Comercial de Macau, S.A., com sede em Macau, na Avenida da Praia Grande, n.º 572, vem, nos termos do disposto no artigo 82º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), interpor recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos "A" (Comissão de Revisão) data de 30 de Maio de 2006, e comunicada a este Banco em 17 de Junho de 2006 (docs. A e B), a qual indeferiu a reclamação do mesmo apresentada em 20 de Abril de 2006, pedindo que se seja anulada a deliberação recorrida, na parte recorrida, para que o Lucro Tributável a inscrever na linha 31 do Anexo B (Sector Bancário) da declaração do ICR do recorrente relativa a 2004, seja de menos 4.164.992 patacas, e não de 0 (zero) Patacas como pretendido pela Comissão de Revisão.

Citada a entidade recorrida que se pugnou pelo não provimento ao recurso.

Corridas as normais diligências, veio o Tribunal *a quo* decidir julgando improcedente o recurso, mantendo o acto recorrido nos seus precisos termos.

Com esta sentença não conformou, interpôs recurso para esta Instância, alegando para concluir o seguinte:

1. O recorrente insurge-se contra a sentença do Tribunal Administrativo que decidiu julgar improcedente o seu recurso e manter o acto recorrido.
2. O Tribunal "a quo" errou na aplicação do direito ao decidir como decidiu e não sanou como devia o vicio de lei do acto recorrido.
3. O lucro tributável do exercício de 2004 apurado pelo recorrente é de menos (-) 4,811,447 patacas e não 0 (zero) Patacas.
4. Quer a Comissão de Revisão do Imposto Complementar quer o Tribunal Administrativo de Macau se afastam, nos seus pressupostos, dos aspectos formais e práticos associados à problemática do Imposto Complementar de Rendimentos, perfilhando uma interpretação de como determinar o resultado fiscal em desconformidade com a

letra e o espírito da legislação fiscal em vigor na Região Administrativa Especial de Macau.

5. Violam, por isso, o acto em crise e a sentença recorrida o estabelecido no Artigo 3º, n.º 3 e no Artigo 34º, n.º 1 da Lei 21/78/M de 9 de Setembro (RICR).

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, devendo ser anulado o acto recorrido, com fundamento no vício de violação de lei, mais concretamente, por incorrecta aplicação e interpretação do Artigo 3º, n.º 3 e do Artigo 34º, n.º 1, ambos da Lei 21/78/M de 9 de Setembro (RICR), para que o Lucro Tributável relativo a 2004, seja de menos (-) 4.164.992 Patacas, e não de 0 (zero) Patacas como pretendido pela Comissão de Revisão.

Ao recurso respondeu a entidade recorrida, que alegou em síntese o seguinte:

I. A Sentença ora recorrida é conformadora das normas fiscais que salvaguardam que a distribuição de dividendos não se faça à custa de resultados negativos da sociedade, atendendo a que o lucro líquido para efeitos fiscais constitui o limite máximo do valor dos dividendos a atribuir aos accionistas.

II. A Sentença recorrida bem interpretou o disposto no n.º 3 do artigo 3º e artigo 34º, ambos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, porquanto a primeira das normas enunciadas assenta no princípio da capacidade contributiva na tributação dos rendimentos, sendo a posterior correcção ao exercício que implica, automaticamente, a correcção dos prejuízos que reportariam nos exercícios seguintes.

III. O n.º 3 do artigo 3º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos expressamente afirma que os dividendos distribuídos aos accionistas relativamente ao ano a que o imposto respeitar, será extraído do rendimento global apurado nos termos do n.º 2. donde,

IV. Devendo os dividendos ser abatidos ao rendimento global, o limite máximo dos mesmos tem necessariamente por referência o rendimento para efeitos fiscais do ano a tributar e não qualquer outro que, de diferente modo, possa ter sido apurado.

V. Cabe à Administração Fiscal, por imperativo legal, dar cumprimento às normas fiscais, em especial ao disposto no artigo 34º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, atendendo a que o interesse tributário transcende a base contabilística.

VI. Inexiste qualquer situação de dupla tributação, considerando que os dividendos não são tributados separadamente nas mãos dos accionistas – o Imposto Complementar devido pelos dividendos distribuídos encontra-se à disposição da Fazenda Pública junto do "Banco Comercial de Macau, SA", uma vez accionados os mecanismos para a sua cobrança, o qual configura um pagamento a montante por parte da Sociedade em substituição dos accionistas, e não uma duplicação de colecta sobre o mesmo rendimento, incidente sobre o mesmo sujeito passivo.

Pugna pelo indeferimento do recurso, mantendo-se a Sentença recorrida, tudo com as legais consequências.

O Digno Magistrado do Ministério Público apresentou o sem douto parecer que se proscreve o seguinte:

"Toda a argumentação expendida pelo recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são por aquele, os quais, no essencial, se reportam a anunciado erro de interpretação e integração da

lei, mais concretamente do disposto nos artº 3º, n.º 3 e artº 34º, n.º 1, ambos da Lei 21/78/M de 9/9 (RICR), pretendendo que quer a Comissão de Revisão do Imposto Complementar, quer o Tribunal Administrativo, naquela interpretação, "se afastam, nos seus pressupostos, dos aspectos formais e práticos associados à problemática do Imposto Complementar de Rendimentos, perfilhando uma interpretação de como determinar o resultado final em desconformidade com a letra e o espírito da legislação fiscal em vigor na Região Administrativa Especial de Macau".

Ao contrário do pretendido pelo recorrente, a solução adoptada é a que, inequivocamente, mais se compagina e coaduna com o princípio da capacidade contributiva na tributação dos rendimentos e melhor se conforma com as normas fiscais aplicáveis, designadamente as por aquele invocadas, a partir das quais é lícito concluir que a distribuição de dividendos por accionistas se não pode efectuar à custa de resultados negativos da sociedade, daí resultando, por um lado, que tais dividendos terão que ser abatidos ao rendimento global, devendo, por outro, o limite máximo dos mesmos corresponder ao lucro líquido para efeitos fiscais do ano a tributar.

E, nem se diga que a interpretação adoptada poderá configurar situação inaceitável de dupla tributação: os dividendos serão tributados, enquanto rendimentos dos accionistas, de acordo com os parâmetros fiscais aplicáveis, nada tendo tal realidade a ver com a pretendida possibilidade do recorrente em poder ou não deduzir em anos fiscais

subsequentes um prejuízo fiscal que artificialmente pretendeu criar, ao arrepio das regras contabilísticas fiscalmente aceitáveis.

Razões por que, sem necessidade de maiores alongamentos ou considerações, somos a pugnar pelo não provimento do presente recurso jurisdicional.

Cumpre conhecer.

Foram colhidos os vistos legais.

É seguinte acto recorrido que constitui o objecto do recurso judicial que decidiu da reclamação apresentada pelo recorrente:

"Analisada a reclamação da contribuinte, constada a Comissão de Revisão que:

1. Evidencia a contabilidade da reclamante que a mesma no exercício económico de 2004 obteve um lucro líquido para efeitos fiscais que ascendeu a $52.196.777,00.
2. Mais resulta que nesse mesmo exercício distribuiu dividendos pelos accionistas que ascenderam a $57.008.224,00.
3. Ora, como bem se compreenderá e sem ser necessário o recurso a critérios fiscais ou contabilísticos, não pode a

empresa distribuir dos lucros de um determinado exercício, dividendos de valor superior aos mesmos.

4. A correcção teve ainda em conta que não pode uma determinada empresa considerar como custos a abater no próprio exercício, aqueles que são gerados nesse ano.

5. O artigo 34º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos é explícito em afirmar que os prejuízos de um ano económico serão deduzidos dos lucros dos anos posteriores, assim se diferenciando a contabilização dos prejuízos do grupo A da contabilização dos mesmos no grupo B, onde esses mesmos prejuízos só podem ser considerados no exercício em que ocorre.

6. Daí que a matéria colectável tenha sida corrigida, equiparando o valor do lucro líquido para efeitos fiscais, ao valor dos lucros distribuídos pelos accionistas como dividendos.

Termos em que se delibera negar provimento à presente reclamação, mantendo em NULO o rendimento colectável para o exercício de 2004.

Nos termos do artigo 68º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, informa-se que da deliberação de Comissão de Revisão, cabe recurso contencioso de anulação – n.º 2 do artigo 80º do

Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O recurso acima referenciado é interposto para o Tribunal Administrativo – artigo 82º do mesmo diploma.

O prazo para a interposição do recurso é de 45 dias contados da notificação – artigo 7º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto.

Desta deliberação cabe ainda reclamação graciosa, nos termos do artigo 76º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a dirigir a esta Comissão de Revisão, no prazo de 15 dias, conforme o disposto no artigo 77º do mesmo Regulamento.

Direcção dos Serviços de Finanças, em Macau, aos 30 de Maio de 2006."

Conhecendo:

Pretende o recorrente que, na interpretação dos artº 3º, n.º 3 e artº 34º, n.º 1, ambos da Lei 21/78/M de 9/9 (RICR), "se afastam, nos seus pressupostos, dos aspectos formais e práticos associados à problemática do Imposto Complementar de Rendimentos, perfilhando uma interpretação de como determinar o resultado final em desconformidade com a letra e o espírito da legislação fiscal em vigor na Região

Administrativa Especial de Macau".

No fundo a função da apreciação deste recurso é uma mera interpretação da lei.

A priori, o recorrente defende que os dividendos foram distribuídos aos accionistas em estrita obediência quer em relação à ordem estrututária quer no que se refere à legislação em vigor sobre o assunto – artigos 431° e 432° do Código Comercial e artigos 60° e 61° do Regime Jurídico do Sistema Financeiro de Macau, e os lucros líquidos resultantes do ano 2004 conta-se em MOP$52.196.777,00, o que implica que ao recorrente resulta um prejuízo fiscal de MOP$4.811.447,00, parte esta que deveria ser deduzida do lucros tributáveis.

Cremos não tem razão.

O imposto complementar 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, aufiram na RAEM – artigo 2° da Lei n°21/78/M.

O artigo 3º (Rendimento global) da Lei n°21/78/M define os rendimentos globais:

"1. O rendimento global das pessoas singulares é a soma dos rendimentos a seguir mencionados, deduzida dos competentes encargos:

a) Rendimentos da actividade comercial ou industrial;

b) Rendimentos de trabalho.

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." (sub. nosso)

O seu n° 3 prevê expressamente a importância dos dividendos distribuídos aos accionistas relativamente ao ano a que o imposto respeitar abater-se-á ao rendimento global.

E pretende o recorrente invocar a aplicação do disposto no artigo 34º (Prejuízos) para integrar o montante em causa nos prejuízos susceptíveis de serem deduzidos dos lucros tributáveis:

"1. Os prejuízos verificados em determinado ano podem, segundo o critério do contribuinte, ser deduzidos dos lucros tributáveis, havendo-os, de um, ou mais, dos três anos posteriores, se se tratar de

contribuintes do grupo A; quanto aos restantes contribuintes, o prejuízo só será considerado no próprio exercício.

2. Os prejuízos sofridos em actividades cujos rendimentos beneficiem de isenção do imposto complementar de rendimentos não serão deduzidos dos lucros de outras actividades cujos rendimentos estejam sujeitos ao regime do mesmo imposto.

3. Os prejuízos verificados em actividades exercidas no estrangeiro não poderão ser deduzidos dos lucros realizados no Território.

4. Salvo nos casos de sucessão por morte, a dedução não aproveita ao contribuinte que substituir, por qualquer título aquele que suportou o prejuízo."

A deliberação da comissão ora recorrida continha as seguintes argumentos:

- Não pode a empresa distribuir dos lucros de um determinado exercício, dividendo de valor superior aos mesmos;

- A correcção teve ainda em conta que não pode uma determinada empresa considerar como custos a abater no próprio exercício, aqueles que são gerados nesse ano, pois o artigo 34° do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos afirma expressamente que os prejuízos de um ano

económico serão deduzidos dos lucros dos anos posteriores (aqui ainda diferenciando a contabilização dos prejuízos do grupo A da dos mesmos no grupo B, onde esses mesmos prejuízo só podem ser considerados no exercício em que ocorre;

- Pelo que a matéria colectável tenha sido corrigida, equiparando o valor do lucro líquido para efeito fiscais, ao valor dos lucros distribuídos pelos accionistas como dividendos.

A deliberação afigura-se ser mais do que clara e tudo resulta da disposição legal.

Sendo o recorrente a Sociedade comercial, o valor dos lucros distribuídos pelos accionistas como dividendos integra o rendimento global o artigo 3° n° 3 da Lei n° 21/78/M.

E sendo o recorrente contribuinte pertencente ao grupo A, o eventual prejuízo só pode ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos posteriores, nos termos do n° 1 do artigo 34° da mesma lei.

Só que o Banco ora recorrente distribuiu mais dividendos aos accionistas no ano 2004, dividendos esses que integram os rendimentos globais nunca podem ser deduzidos nos três anos posteriores. Pelo que se afigura correcta, no ponto de vista fiscal e não de contabilista, a fixação em "0" ao lucro no exercício do ano 2004.

Ao contrário do pretendido pelo recorrente, na palavra do Digno

Magistrado do Ministério Público, "a solução adoptada é a que, inequivocamente, mais se compagina e coaduna com o princípio da capacidade contributiva na tributação dos rendimentos e melhor se conforma com as normas fiscais aplicáveis, designadamente as por aquele invocadas, a partir das quais é lícito concluir que a distribuição de dividendos por accionistas se não pode efectuar à custa de resultados negativos da sociedade, daí resultando, por um lado, que tais dividendos terão que ser abatidos ao rendimento global, devendo, por outro, o limite máximo dos mesmos corresponder ao lucro líquido para efeitos fiscais do ano a tributar".

Finalmente, é manifestamente insubsistente o argumento de poder criar uma situação de dupla tributação, pois, os dividendos serão tributados, a título dos rendimentos dos accionistas, em conformidade com o critério rigoroso da tributação legalmente adoptado, isto não tem nada a ver com a pretendida possibilidade do recorrente em poder ou não deduzir em anos fiscais posteriores prejuízo fiscal que, mais uma vez, na palavra do douto parecer do Ministério Público, "artificialmente pretendeu criar, ao arrepio das regras contabilísticas fiscalmente aceitáveis".

A sentença recorrida, ao manter-se a deliberação da recorrida que decidiu indeferir a reclamação do ora recorrente, afigura-se ser correcta, nada a que censurar. E sem necessidade de mais delongas, é de improceder o provimento ao recurso interposto.

Ponderado resta decidir.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em negar provimento ao recurso interposto pelo Banco Comercial de Macau, SA, mantendo-se a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Macau, RAE, aos 24 de Julho de 2008

Choi Mou Pan

João A. G. Gil de Oliveira

Lai Kin Hong