

## **Processo n.º 92/2003**

(Recurso jurisdicional)

Data: 20/Novembro/2003

### **Assuntos:**

- Imposto Complementar de rendimentos
- Selo do conhecimento
- Interpretação das normas fiscais

### **SUMÁRIO:**

1. O selo do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos nos termos do art.º 8º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, deve ser qualificado como custo ou perda do exercício à luz do art.º 21º, al. f), do mesmo Regulamento.
2. Em sede de interpretação das normas fiscais, existe algum consenso no sentido de que uma solução de equilíbrio plasmada nas regras gerais da interpretação das normas, tal como decorre entre nós do

artigo 8º do Código Civil, é a que melhor tutela os vários interesses em presença, o que não significa que se desprezem, tal como decorre daquela norma geral, os princípios próprios do direito fiscal.

3. O imposto complementar de rendimentos é um imposto parcelar sobre os rendimentos de actividades comerciais e industriais e do trabalho, com taxas progressivas e algumas características de tributação pessoal e embora designado de complementar é essencialmente um imposto parcelar na medida em que também tributa os rendimentos derivados do exercício directo de actividades comerciais e industriais.
4. A exclusão do montante do imposto complementar do âmbito dos custos para efeitos do próprio imposto complementar implicaria que o contribuinte recebesse lucros líquidos ou libertos da tributação específica que sobre eles pesa, precisamente aquilo que o regime do imposto complementar quer corrigir ou evitar.
5. O imposto de selo, geralmente considerado um imposto indirecto, é, em princípio, um imposto de prestação única que incide sobre a despesa e tributa actos e factos isolados, cuja matéria colectável se manifesta indirectamente na capacidade contributiva do sujeito passivo.
6. O selo do conhecimento incide sobre a formalização documental da

dívida do imposto complementar com vista à obtenção de receitas e embora a sua liquidação esteja dependente do montante do imposto principal e a ele seja adicionado, acompanhando-o na sua fase procedimental de cobrança, com ele não se confunde.

7. Os encargos fiscais estranhos à declaração da dívida fiscal e que apenas surgem após o acto de liquidação em sentido estrito, estão fora da razão de ser daquela norma, razão por que não deixarão de cair na previsão da regra geral da alínea f) do artigo 21º do RICR e como tal devem ser qualificados como custos ou perdas.

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

**Processo n.º 92/2003**

(Recurso jurisdicional)

Data: 20/Novembro/2003

Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto complementar  
de Rendimentos

Recorrido: The Hong Kong and Shanghai Banking  
Corporation Limited

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA  
INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

**I - RELATÓRIO**

**“THE HONG KONG AND SHANGHAI BANKING CORPORATION LIMITED”**, com sede na Avenida Praia Grande n.º 639, Macau, interpôs, oportunamente, junto do Tribunal Administrativo, recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, datada de 23 de Julho de

2001, a qual não aceitou como custo do exercício o montante de MOP\$696,506.00 pago pelo contribuinte, então recorrente, a título de imposto de selo do conhecimento.

Pediu a anulação do deliberação com fundamento no vício de violação de lei, designadamente o disposto na alínea f) do artigo 21º do RICR, por entender que do mesmo resulta que o imposto de selo, tal como os demais encargos fiscais e parafiscais, deve ser considerado como custo do exercício.

Aquela entidade, então recorrida, na contestação, sustentou a legalidade da deliberação impugnada com fundamento em que a alínea b) do artigo 29º do RICR engloba não só o imposto complementar pago como o valor correspondente ao selo do conhecimento respectivo.

O Meritíssimo juiz *a quo* proferiu, então, douta sentença., julgando procedente o recurso e, conseqüentemente, anulando a deliberação recorrida.

É desta sentença que vem interposto recurso pela entidade então recorrida, doravante ora Recorrente, Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos.

**CARLOS FERNANDO DE ABREU ÁVILA**, na qualidade de Presidente da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, ora recorrente, alega fundamentalmente e em síntese:

A obrigação fiscal de pagamento do imposto complementar só se encontra liquidada quando todas as parcelas em que a mesma se decompõe o forem, devendo ser liquidada não só a dívida principal (colecta), como as demais dívidas adicionais (selo de conhecimento) e acessórias (agravamento à colecta, juros de mora e 3% de dívidas).

Sendo que, o disposto no artigo 33º do Regulamento do Imposto do Selo demonstra claramente uma ligação intrínseca entre os dois valores.

Não se verificando, portanto, qualquer confusão no plano formal entre o Imposto Complementar de Rendimentos e o Imposto de Selo, uma vez que, materialmente, tudo se passa como se estivessem interligados, bastando para tal atentar no disposto no n.º3 do artigo 59º do RICR que determina que o não cumprimento voluntário da obrigação fiscal pelo contribuinte implica a cobrança coerciva da mesma mediante a instauração de processo de execução fiscal.

Além disso, da certidão de relaxe, desde logo, consta o montante correspondente ao selo do conhecimento, que é depois englobado em sede de processo de execução fiscal na dívida principal.

Constituindo uma obrigação autónoma e distinta da do pagamento do Imposto Complementar de Rendimentos, o seu cumprimento apenas poderia ser coercivamente exigido mediante instauração de execução autónoma, por se considerarem distintas as respectivas obrigações.

Não padecendo, nestes termos, a deliberação da Comissão de Revisão de qualquer vício de violação de lei.

Sendo, portanto, de rejeitar o entendimento de que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos padece de vício de violação de lei, não violando, por conseguinte nenhuma das disposições que serviram de base à anulação do acto administrativo posto em crise, ou seja, a alínea f) do artigo 21º, todos do RICR.

Nestes termos, **conclui**, deve a douta sentença recorrida ser revogada, mantendo-se a deliberação da Comissão de Revisão do ICR, datada de 23 de Julho de 2001 e, conseqüentemente, o rendimento colectável, para o exercício de 1998, em MOP\$55,267,111.00.

**“THE HONG KONG AND SHANGHAI BANKING CORPORATION LIMITED”**, ora Recorrido, contra alegou, invocando em síntese:

Em sede de Imposto Complementar de Rendimentos, a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos não considerou como um custo a importância de MOP\$696.506,00 suportada pelo ora Recorrido a título de Imposto de Selo do conhecimento de contribuições e impostos, porque incluiu este encargo no âmbito da alínea b) do artigo 29º do RICR.

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

Desde logo, a Comissão de Revisão, ao englobar o Imposto de Selo do conhecimento no Imposto Complementar de Rendimentos para efeitos de aplicação da alínea b) do artigo 29º do RICR, parece confundir os dois impostos.

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

A douta sentença recorrida, ao anular aquela deliberação, teve presente esta diferença, quando afirma que «existe uma diferença bem acentuada entre o imposto complementar e o imposto de selo quanto à base tributária (...). É esta diferença que vai ser determinante na qualificação de tal encargo fiscal como "custos" do exercício».

Com efeito, cada um dos impostos tributa realidades substancialmente diferentes - o imposto complementar recai sobre «o lucro líquido anual derivado do exercício de actividade comercial e industrial» (artigo 2º e n.º2 do artigo 3º do RICR), enquanto que o imposto de selo do conhecimento tributa «o documento de cobrança do imposto complementar» (artigos 1º, 33º e 34º do RIS).

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

exclusivamente esse imposto, e não também e *praeter legem*, o imposto de selo do conhecimento.

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

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

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

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

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

As denominadas normas de incidência fiscal não admitem interpretação extensiva, por razões de certeza e face ao princípio da tipicidade do imposto.

Por último, o legislador não confiou à administração fiscal, mas sim aos órgãos legislativos, a capacidade para definir os critérios de igualdade fiscal.

Pelas razões expostas não pode o montante de MOP\$696.506,00, suportado pelo ora Recorrido a título de Imposto de Selo do conhecimento de cobrança referente ao ano de 1997, deixar de ter o mesmo tratamento fiscal que os demais encargos fiscais e parafiscais referidos na alínea f) do artigo 21º do RICR, permitindo-se a sua consideração como custo e, subsequentemente, a sua dedução ao lucro tributável do exercício de 1998.

**Conclui** no sentido de que a douda sentença recorrida não deve merecer qualquer censura, pelo que deve ser mantida, negando-se provimento ao presente recurso.

**O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu doudo PARECER, alegando, em linhas gerais, o seguinte:**

Centrando-se a discussão no facto de apurar se o selo especial do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos deverá ou não ser qualificado como custo ou perda do exercício, afigura-se-nos líquido que caso o legislador pretendesse, de facto, ter em conta a dedutibilidade de tal selo ao rendimento global, impunha-se que utilizasse formulação diferente da constante da al. b) do artigo 29 do RICR, de molde a excluir aquele imposto de selo do âmbito

da aplicação da al. f) do artigo 21º do mesmo diploma legal, sendo que o mero facto de a importância desse selo especial do conhecimento ser adicionada ao documento de cobrança e, por essa razão, ser cobrada conjuntamente com a colecta do imposto complementar, não lhe retira a sua natureza específica, não podendo confundir-se com a outra realidade que é o imposto complementar.

E, não se vê que o entendimento assumido na douta sentença em crise ponha em causa a coerência do sistema fiscal, nomeadamente pela eventual permissão que os montantes despendidos pelos contribuintes com dívidas acessórias à obrigação do imposto e que com este são cobradas, tais como as multas, sanções e demais encargos pela prática de infracções fiscais, incluindo os juros compensatórios, relevassem para efeitos do cômputo do lucro tributável, ou seja, fossem considerados custas ou perdas do exercício do ano fiscal subsequente.

É que a irrelevância de tais dívidas acessórias para efeitos do cômputo do lucro tributável resulta directamente do conteúdo da al. c) do citado artigo 29º do RICR e não da al. b) aqui em análise, pelo que se não vislumbra que, por esta via, sobreviessem aqueles efeitos perniciosos.

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

\*

Oportunamente foram colhidos os vistos legais.

\*

## II - FACTOS

**Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes, que, aliás, não vêm postos em crise pela ora Recorrente:**

Em 29 de Junho de 1999, o ora Recorrido, contribuinte n.º81000160 do Grupo A, - que se dedica à actividade bancária, entregou na Repartição de Finanças de Macau, com referência ao exercício de 1998, a declaração em impresso modelo M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos, acompanhada dos anexos A, B e impresso modelo M/3 (fls.19 a 20 do apenso).

No Anexo B indicou o rendimento global positivo de MOP\$54,520,105 e no Anexo A indicou a título de imposto complementar liquidado no exercício anterior a quantia de MOP\$13,930,113 (fls.38 a 40 do p.a).

No Mapa de Apuramento do Lucro Tributável, a DSF, além do mais, corrigiu a quantia de MOP\$13,930,113 referente ao imposto complementar do exercício anterior, não considerando como custo a quantia de MOP\$696,506 relativa ao imposto de selo sobre o imposto complementar pago em 1997 (doc. de fls.42).

Por despacho de 19/6/2000 do Chefe do Departamento de

Auditoria, Inspeção e Justiça da DSF foi o rendimento colectável do ora Recorrido fixado em MOP\$59,564,892.00 (fls. 42 do p.a.).

Notificado do rendimento colectável, por requerimento, entrado na DSF, em 1/3/2001, o ora Recorrido reclamou para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar do acto de fixação do rendimento colectável, além do mais, pelo facto de não se ter considerado como custos o selo especial do conhecimento das contribuições e impostos (doc. de fls.29 e 31 do p.a.).

Em 23 de Julho de 2001, a Comissão de Revisão, sobre esse recurso, tomou a seguinte deliberação:

"Analisada a reclamação interposta pelo contribuinte supra referido, delibera a Comissão de Revisão: Dar provimento ao pedido no que se refere Às “Despesas de Publicidade” e de “Assistência Técnica”, a primeira delas em virtude dos proveitos declarados e a segunda por derivar de relação entre a sede e a sucursal de Macau. No que tange ao Imposto de Selo deduzido e não aceite como custo, pese embora constar de rendimento autónomo em relação ao Imposto Complementar de Rendimentos, incorpora o próprio conhecimento ou seja faz parte integrante do título que legitima e serve de quitação do Imposto Complementar de Rendimentos. Termos em que se delibera fixar de novo o rendimento colectável de MOP55.267.111,00 para o exercício de 1998..... (doc. de fls.23 do p.a).”

Através do através do ofício n.º40/DAIJ/CRA/01, aquela deliberação foi notificada ao ora Recorrido (fls.21 do p.a.).

### III - FUNDAMENTOS

O objecto do presente recurso – *se a sentença recorrida deve ou não ser revogada por ter entendido que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto complementar, de 23/7/2001, padece de vício de violação de lei, ao considerar que o valor pago a título de selo de conhecimento não pode ser havido como um custo do exercício, relativo ao ano de 1998, do ora recorrido Hong Kong and Shanghai Banking Corporation Ltd* – passa pela análise das seguintes questões:

- O *thema decidendum*;
- Sede legal;
- Análise da posição do Recorrente;
- Natureza dos diferentes impostos;

\*

1. The Hong Kong and Shanghai Banking Corporation Limited interpôs, junto do Tribunal Administrativo, recurso contencioso de anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, datada de 23 de Julho de 2001, a qual não aceitou como custo do exercício o montante de MOP\$696,506.00 pago pela recorrente a título de imposto de selo do conhecimento.

Pediu a anulação do deliberação com fundamento no vício de violação de lei, designadamente o disposto na alínea f) do artigo 21º do RICR, de onde resulta que o imposto de selo, tal como os demais encargos fiscais e parafiscais, devia ser considerado como custo do

exercício, pedido este que veio a ser considerado procedente pela sentença ora recorrida.

Trata-se já, mais do que de uma *vexata quaestio de judicata res*, na medida em que, por várias vezes debatida nos Tribunais de Macau, foi objecto de decisões unânimes e de jurisprudência uniforme nesta instância.<sup>1</sup>

O que está em causa é, pois, a resposta a esta questão: o valor pago a título de selo de conhecimento por um contribuinte pode ou não ser havido como um custo do exercício em causa?

A resposta anteriormente dada a esta questão sintetiza-se na seguinte formulação exarada nos arestos anteriores<sup>2</sup>: “O selo do conhecimento que recai sobre a colecta do imposto complementar de rendimentos nos termos do art.º 8º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, deve ser qualificado como custo ou perda do exercício à luz do art.º 21º, al. f), do mesmo Regulamento”.

Importa então apreciar de novo a questão em face do caso *sub judice*.

2. Os normativos pertinentes para a dilucidação do presente caso são os artigos seguintes, do Regulamento do Imposto Complementar

---

<sup>1</sup> - Proc. 87/2001 do TSI, de 3/4/2003; proc. 234/2001 do TSI, de 3/4/2003

<sup>2</sup> - Vd. Acórdãos supra citados.

(Lei 21/78/M de 9 de Setembro), com a redacção em vigor à data da tributação do exercício em causa:

Artigo 1º (Âmbito):

“O imposto complementar, no território de Macau, é devido, lançado, liquidado e cobrado nos termos deste regulamento.”

Artigo 2º (Incidência):

“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, auferam no Território.”

Artigo 21º:

“Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que tiverem de ser suportados para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

- a) Encargos da exploração básica, acessória ou complementar, relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como os respeitantes às matérias-primas ou subsidiárias utilizadas, mão-de-obra, energia ou a outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;
- b) Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;
- c) *Encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, transferências, diferenças de câmbio, gastos com*

*operações de crédito, cobrança de dívidas, emissão de acções, obrigações e outros títulos e prémios de reembolso;(com a redacção da Lei n.º 4/90/M).*

- d) Encargos de natureza administrativa, designadamente com remunerações, ajudas de custo, pensões de reforma, complementos de pensões de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contenciosos e seguros, com excepção dos de vida constituídos facultativamente;
- e) Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;
- f) Encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto na alínea b) do artigo 29.º;
- g) Reintegrações e amortizações dos elementos do activo sujeitos a depreciação;
- h) Provisões;
- i) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.”

E o artigo 29.º:

“Não se consideram custos ou perdas do ano:

- a) As despesas de representação e de viagem escrituradas a qualquer título, e ainda que devidamente documentadas, na parte em que o chefe da Repartição de Contribuições e Impostos ou a Comissão de Fixação as repute exageradas;
- b) O imposto complementar pago;
- c) As importâncias de multas e demais encargos pela prática de infracções fiscais, bem como as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- d) Os juros intercalares pagos nos termos do n.º 2 do artigo 192.º do Código Comercial.”

Por seu turno o artigo 8.º prescreve:

“1. Sobre as colectas do imposto complementar não recaem quaisquer adicionais, mas somente o selo do conhecimento.2. As colectas do imposto complementar e suas prestações serão arredondadas para a unidade da pataca e o selo devido, para a dezena de avos.”

Importa ainda ter presente as disposições relativas ao Regulamento do Imposto do Selo (Lei 17/88/M de 27 de Junho):

Artigo 33º:

“O selo dos conhecimentos de contribuições e impostos é adicionado aos documentos de cobrança, e escriturado, em verba separada, sob a epígrafe: «Selo de documentos de cobrança»”

Artigo 34º:

“O selo dos conhecimentos de contribuições e impostos será calculado sobre a importância do imposto, exceptuando-se o próprio selo, os juros de mora e os três por cento de dívidas.”

3. Entende a entidade recorrente que a obrigação fiscal de pagamento do imposto complementar só se encontra liquidada quando todas as parcelas em que a mesma se decompõe o forem, o que não pode deixar de significar que terá de ser liquidada não só a dívida principal (colecta), como as demais dívidas adicionais (selo de conhecimento) e acessórias (agravamento à colecta, juros de mora e 3% de dívidas).

E daqui parte para uma análise que valora a perspectiva procedimental do imposto complementar, alegando ser impossível a liquidação apenas da colecta do imposto, pois existe apenas um único e mesmo título de pagamento, o pagamento parcial não poderá de todo ser aceite, o que se reforça com o que dispõe o artigo 33º do Regulamento do Imposto do Selo onde se determina que prevê que o selo dos conhecimentos de contribuições e impostos é adicionado aos documentos de cobrança, o que demonstra claramente uma ligação intrínseca e intransponível entre os dois valores. A implicar, em caso de incumprimento, a cobrança coerciva mediante a instauração do mesmo processo de execução fiscal (n.º3 do artigo 59º do RICR).

A interpretação a fazer da expressão "imposto complementar pago" constante da alínea b) do artigo 29º do RICR, deveria, assim, ser feita com referência a um conjunto de encargos que engloba tanto a dívida principal como os demais encargos adicionais, onde se inclui o selo do conhecimento, o eventual agravamento à colecta, juros de mora e 3% de dívidas.

4. Importará primeiramente fazer uma breve referência quanto às regras da interpretação das normas fiscais.

Dada a natureza e as características das normas fiscais, coloca-se a questão da existência de uma doutrina específica para a interpretação dessas normas, na ausência de normas interpretativas privativas do direito fiscal.

Muito resumidamente se dirá que os princípios *in dubio contra*

*fiscum* (na dúvida, em sede de prova, contra o fisco) e *odiosa restringenda* (interpretação restritiva por odiosas as leis da tributação) emergentes de ideias erigidas em defesa dos particulares contra a arbitrariedade dos poderes público, bem como o princípio *in dubio pro fisco*, emergente de uma ideia de que os poderes públicos seriam sempre os mais representativos do interesse geral, traduzem concepções que se encontram já hoje ultrapassadas.

Pode colher-se com alguma consistência a ideia de que igualmente os princípios interpretativos parcelares baseados nas doutrinas da interpretação literal, funcional ou económica não bastam para responder às dificuldades que se colocam no âmbito do direito fiscal, donde se estabeleceu o consenso de que uma solução de equilíbrio plasmada nas regras gerais da interpretação das normas, tal como decorre entre nós do artigo 8º do Código Civil, é a que melhor tutela os vários interesses em presença.<sup>3</sup>

Tal não significa que se desprezem, tal como decorre daquela norma geral, os princípios próprios do direito fiscal decorrentes da natureza v.g. das isenções tributárias, benefícios e isenções fiscais, seja para restringir, seja para permitir a interpretação extensiva.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> - Soares Martínez, Dto Fiscal, 1993, 140

<sup>4</sup>- Acs do STA, Pleno de 7/7/66, Acs Dout., V, 1432,; STA, proc. 14521, de 9//97, <http://www.dgsi.pt> e Martínez, ob. cit. 145

5. O cerne da resolução da questão passará, sem dúvida pela análise da **natureza dos impostos** em jogo.

Antes de mais, porém, não se deixará de observar que o legislador foi preciso e taxativo no art.º 29 do RICR, ao prescrever o que não considera custos ou perdas do ano, ali prevendo apenas o imposto complementar pago e não referindo outros impostos ou encargos adicionais àquele imposto, enquanto que no artigo 21º do mesmo Regulamento prescreve exemplificativamente - a expressão *designadamente* assim o inculca - que os encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto na al. b) do artigo 29º (onde apenas taxativamente se refere o imposto complementar) se consideram custos ou perdas imputáveis ao exercício.

O que não deixa de fazer sentido já que a opção a privilegiar não deve deixar de realçar a componente da incidência do imposto complementar, enquanto tributação sobre o rendimento global conforme dispõe o artigo 2º do RICR.

Admite-se que se se realçar a actividade procedimental de lançamento, liquidação e cobrança do imposto (artigo 1º do RICR), já não é forçoso que o significado técnico-jurídico daquela expressão - *imposto complementar pago* - não possa incluir (com alguma boa vontade, diga-se) também os encargos revelados ao longo do procedimento tributário e que, por razões imputáveis ao contribuinte ou outras, surgem ou podem surgir,

como encargos fiscais, dependentes, acessórios ou adicionais da colecta, tais como o agravamento à colecta (artigo 47º do RICR), os juros de mora e 3% de dividas (artigo 59º do RICR) e o selo do conhecimento (artigo 8º do RICR e 31º do RIS).

Compreende-se que o legislador não tenha qualificado como custos do exercício o imposto complementar pago, o que resulta desde logo da natureza deste imposto e da coerência do sistema fiscal.

O **imposto complementar de rendimentos** é um imposto parcelar sobre os rendimentos de actividades comerciais e industriais e do trabalho, com taxas progressivas e algumas características de tributação pessoal. E embora designado de complementar é essencialmente um imposto parcelar na medida em que também tributa os rendimentos derivados do exercício directo de actividades comerciais e industriais, surgindo para corrigir eventuais defeitos ou insuficiências das tributações parcelares, “actuando como complemento da contribuição industrial, do imposto profissional e da contribuição predial urbana” (cfr. preâmbulo da Lei n.º21/78/M de 9 de Setembro).

E ao incidir sobre a globalidade dos rendimentos auferidos pelos contribuintes, a função correctora que lhe subjaz conduz a que se evitem situações de dupla ou múltipla tributação, prevendo uma série de exclusões, tal como acontece com o n.º 4 do artigo 3º (exclusão dos rendimentos de prédios urbanos do conceito de rendimento global), a alínea c) do n.º1 do artigo 6º (dedução à matéria colectável da contribuição industrial), a alínea b) do n.º1 do artigo 9º (isenção de

rendimentos que não constituírem matéria colectável do imposto profissional), o artigo 51º (dedução à colecta do imposto profissional) ou a alínea f) do artigo 21º (qualificação dos encargos fiscais e parafiscais como custos do exercício).

Mas por que razão se exclui o imposto complementar pago dos custos do exercício?

Respondendo de uma forma simples, dir-se-á que por duas ordens de razões.

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

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

Na verdade se o imposto pago fosse descontado haveria sempre uma parte do lucro, determinante da colecta, que deixaria de ser tributado, o que não deixaria de ser uma contradição nos próprios termos, ou seja, a anulação parcial daquilo que por via do próprio imposto se visa tributar.

E esta argumentação já não é válida para os demais encargos fiscais, ainda que sejam determinados com base no valor da colecta e lhe

possam ser adicionados, substancial ou formalmente, pois que não têm a ver com o facto gerador do imposto e com a sua tributação, ou seja a actividade desenvolvida geradora de lucros a tributar.

Este será, pois, o critério aferidor, para lá da taxatividade da redacção do artigo 29º, al. b), para em sede de incidência do imposto, se aquilatar do que deve ser passível de tributação ou que dela deva estar excluído.

Mas, uma vez determinada, através da liquidação em sentido estrito, a importância a exigir do contribuinte, procede-se à cobrança do imposto, a qual, por se tratar de uma cobrança virtual, se faz através de extracção dos conhecimentos de cobrança e envio dos mesmos ao recebedor da Fazenda (artigo 56º do RICR) que, por sua vez, remete aviso de cobrança voluntária aos contribuintes (artigo 58º do RICR). Esta actividade, digamos, executiva do imposto, origina ou pode originar encargos fiscais, tais como o selo do conhecimento, os juros de mora e os 3% de dívidas. Simplesmente tais encargos, já não respeitam à determinação da colecta, mas sim ao cumprimento da dívida fiscal. E aqui reside a razão pela qual eles não estão cobertos pelos fins que presidem à exclusão do imposto complementar como custos do exercício. Com efeito, a consideração de tais encargos como custos não tem como consequência necessária que os lucros tributáveis do exercício anterior fiquem libertos de tributação ou deixem se der tributados.

6. Vejamos agora o **imposto de selo** que a Administração faz incluir na previsão da al. b) do art. 29º do RIVM e que considera integrante do *imposto complementar pago*.

O imposto de selo geralmente considerado um imposto indirecto<sup>5</sup>, trata-se, em princípio, de um imposto de prestação única que incide sobre a despesa e tributa actos e factos isolados, cuja matéria colectável se manifesta indirectamente na capacidade contributiva do sujeito passivo.

O selo especial do conhecimento do imposto complementar, que é um imposto de selo arrecadado por adição aos «documentos de cobrança», escriturado em verba separada, servindo-lhe de base de cálculo a importância da colecta (artigos 5º n.º 3 e 31º e 32º do RIS).

O imposto de selo do conhecimento não tributa os lucros e proveitos realizados pelo contribuinte, mas tão só o documento que habilita ao pagamento do imposto complementar. Trata-se de um encargo fiscal que não interfere na determinação da colecta do imposto complementar, surgindo apenas na fase da cobrança do imposto.

Visando nos seus primórdios a validade e certificação dos actos, evoluiu posteriormente para uma forma de tributação da riqueza indiciada pela sua circulação, passando depois a ter uma função mais marcada de

---

<sup>5</sup> - O Prof. Teixeira Ribeiro entende que este imposto encerra um misto de tributação directa e indirecta, *Lições de Finanças Públicas*, 1977, 349

arrecadação de receitas, bastando atentar no peso financeiro que a rubrica das receitas revela ao nível dos orçamentos.<sup>6</sup>

O artigo 1º do Regulamento do Imposto do Selo – RIS (republicado pelo Despacho do Chefe de Executivo n.º 218/2001, de 29 de Outubro) estipula que este imposto «recai sobre os documentos, papéis e actos designados na respectiva Tabela Geral», resultando dos artigos 33º e 34º do mesmo diploma que o imposto de selo do conhecimento de contribuições e impostos incide sobre o documento de cobrança da dívida de imposto complementar, sendo calculado com base no valor do imposto devido.

Não é difícil constatar que a incidência do imposto complementar é, na sua génese e natureza, diferente da do imposto de selo. Ali tributa-se o rendimento, aqui o acto de pagamento de imposto, o documento de cobrança da dívida (art. 31º do RIS).

Embora nem sempre seja fácil determinar o facto gerador do tributo do selo, podendo revestir realidades muito heterogéneas (cfr. a tabela para que remete o art. 1º do RIS), parece resultar claro que, face aos textos legais, mesmo quando incide sobre o pagamento de outros impostos, o selo não deixa de ter individualidade própria e “embora adicionado aos documentos de cobrança é escriturado em verba separada”, o que não deixa de ser muito relevante, nomeadamente em sede de privilégios creditórios (cfr. art. 731º do C. Civil).

---

<sup>6</sup> - Sá Gomes, Manual de Dto Fiscal, I, 1996, 273

É certo que o imposto de selo sobre contribuições e impostos não tem grandes justificações teóricas para existir e deveria até, porventura, ser abolido, sendo que, para não se perderem receitas públicas, sempre podia ser integrado em alguns dos impostos principais, o que, pelo menos, sempre facilitaria os procedimentos administrativos.<sup>7</sup>

O selo do conhecimento incide sobre a formalização documental da dívida do imposto complementar com vista à obtenção de receitas e embora a sua liquidação esteja dependente do montante do imposto principal, no caso, o complementar, e a ele seja adicionado, acompanhando-o na sua fase procedimental de cobrança, com ele não se confunde.

7. A apontada diferença da natureza dos dois impostos, como se assinalou, é fulcral na qualificação de tal encargo fiscal como "custos" do exercício, pois, enquanto o imposto complementar não constitui custo (é a tributação, a jusante, dos rendimentos, descontados os custos do exercício), o imposto de selo reporta-se a realidade diferente e tributa a actividade de pagamento de impostos, por que se desdobra também o exercício, exercício este que não deixa de estar condicionado pelo pagamento de impostos.

Pelo que não se vê razão para que o selo do conhecimento não possa deixar de ter o mesmo tratamento fiscal que os demais encargos fiscais e parafiscais referidos na alínea f) do artigo 21º.

---

<sup>7</sup> - Rato Rainha, Impostos de Macau, 1997, 222

Por estas razões, acompanha-se o entendimento vertido na douta sentença recorrida e segundo o qual se formula a síntese de que o fim em vista pelo legislador na alínea b) do artigo 29º do RICR, que foi o de evitar o recebimento de lucros líquidos de tributação, não permite que se aí se incluam encargos fiscais, ainda que adicionais, que não se reportem directamente ao rendimento global do exercício a que se refere o imposto complementar ou que à liquidação estritamente considerada são estranhos, entendendo-se que, para tanto nem necessário se tornará recorrer a qualquer interpretação restritiva, mas tão só a uma interpretação literal e teleológica daquela norma.

Ao invés, já não se acompanha o douto entendimento do Recorrente ao pretender que a expressão *imposto complementar pago* tem que comportar um sentido amplo, fazendo incluir aí não só o imposto principal, como ainda, para além de outros adicionais ou acessórios, um imposto de natureza diferente.

Quanto ao argumento, que igualmente se não acolhe, de que se não devem separar os encargos fiscais que são liquidados juntamente com o imposto principal, muito sumariamente se dirá que as razões práticas de economia e celeridade não deixam de explicar a unidade e concentração de procedimentos.

A *ratio legis* da alínea b) do artigo 29º do RICR foi evitar que a matéria colectável do exercício anterior deixasse de ser tributada, objectivo que se alcança excluindo apenas o imposto complementar da componente negativa do lucro fiscal do ano em que o imposto é pago. Os encargos fiscais estranhos à declaração da dívida fiscal e que apenas surgem após o acto de liquidação em sentido estrito, estão fora da razão de ser daquela norma, razão por que não deixarão de cair na previsão da regra geral da alínea f) do artigo 21º do RICR e como tal devem ser qualificados como custos ou perdas.

Por tudo isto, sem necessidade de outros desenvolvimentos, resta decidir.

#### **IV - DECISÃO**

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao recurso**, confirmando a decisão recorrida.

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

Macau, 20 de Novembro de 2003,

João A. G. Gil de Oliveira (Relator)

Choi Mou Pan

Lai Kin Hong