

Processo n.º 87/2003

Data do acórdão: 2004-3-11

(Recurso jurisdicional)

Assuntos:

- procedimento tributário e sua finalidade
- Imposto Complementar de Rendimentos
- escrituração de contribuintes do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos
- contabilidade organizada e sua força probatória
- lucro imputável ao exercício
- art.º 4.º, n.º 2, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos
- lucros efectivamente determinados
- art.º 19.º, n.º 1, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos
- valorização da carteira de créditos do banco no exterior
- activo real
- activo potencial

S U M Á R I O

1. A finalidade essencial do procedimento tributário é a investigação dos factos tributáveis, com vista à sua comprovação, sendo tal

investigação inteiramente dominada pelo princípio inquisitório e pela verdade material, razão por que a Administração Fiscal não está limitada aos meios de prova facultados pelo contribuinte, devendo proceder às diligências probatórias legalmente consagradas, sendo concedidos aos órgãos instrutores bastantes meios investigatórios a possibilitarem a formação de convicção sólida sobre a existência e conteúdo do facto tributável.

2. Na tributação do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos, a contabilidade que se mostre organizada segundo a lei comercial e fiscal tem uma força probatória particular, que é a presunção da sua veracidade.

3. Nos termos do n.º 2 do art.º 4.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, para os contribuintes do Grupo A, o lucro imputável ao exercício da sua actividade comercial ou industrial corresponde aos lucros efectivamente determinados através da contabilidade devidamente organizada, consistindo, de acordo com o n.º 1 do art.º 19.º do mesmo diploma legal, 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 imputadas ao mesmo exercício.

4. Assim, a valorização da carteira de títulos no estrangeiro de um banco com sede em Macau, como resultando de factores exógenos

relacionados coma oscilação dos mercados de capitais, representa tão-só um lucro económico no ano do exercício em causa, e não um lucro contabilístico, caso não se tenha demonstrado que nesse ano do 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 ao resultado do mesmo exercício.

5. É 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 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.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 87/2003
(Recurso jurisdicional)

Recorrente: Banco Seng Heng, S.A.R.L.

Recorrida: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

Tribunal a quo: Tribunal Administrativo de Macau

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA
REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU**

1. O Banco Seng Heng, S.A.R.L., já melhor identificado nos autos, veio recorrer para este Tribunal de Segunda Instância (TSI), da sentença final proferida pelo Tribunal Administrativo de Macau que negou provimento ao recurso contencioso por ele interposto e aí registado e autuado como Processo n.º 89/01-CF.

E para rogar a declaração de nulidade dessa sentença e anulação da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (ora recorrida) de 7 de Fevereiro de 2001 na parte em que

esta recusou deduzir MOP\$11.736.440,00 ao rendimento colectável dele no exercício de 1997, concluiu a sua alegação de recurso nos seguintes termos:

<<[...]

- a) a sentença recorrida é nula, por omissão de pronúncia sobre a questão da não realização dos proveitos do *portfolio* do recorrente, apurados na gestão de 1997 e sobre os vícios que o recorrente assacou ao acto objecto do recurso contencioso a propósito dessa questão, devendo declarar-se essa nulidade e conhecer-se agora daqueles vícios;
- b) o acto objecto do recurso contencioso é anulável por erro sobre os pressupostos, em virtude de ter interpretado a declaração de rendimentos e anexa lista F como se dissessem que os proveitos se realizaram quando aqueles documentos significam o contrário, ou seja, que os proveitos não se realizaram;
- c) o acto também é anulável por violação de lei, em virtude de ignorar o esclarecimento adicional veiculado pela reclamação contra a fixação do rendimento colectável e impedir o oferecimento de provas sobre a não realização dos proveitos, o que infringe os artigos 16º, 17º e 41º, nº 1, do RICR e o artigo 78º, nº 2, do CPA;
- d) é anulável ainda por falta de fundamentação, uma vez que o seu conteúdo não dá a perceber que a Comissão de Revisão rejeitou a não realização dos proveitos pelo motivo de ter considerado que o recorrente disse primeiro, na declaração de rendimentos e respectiva lista F, que os proveitos se realizaram, e deve ficar amarrado a essa declaração porque a Administração Fiscal não conseguiria rebater prova que o recorrente

quisesse fazer em contrário, ou seja, no sentido de que os proveitos não se realizaram, e

- e) é de novo anulável por violação de lei, dado que engloba na matéria colectável rendimentos não realizados, o que viola os artigos 19º, nº 1, e 20º do RICR;
 - f) ainda que tivessem sido realizados, os rendimentos do *portfolio* do recorrente não se teriam produzido em Macau, mas sim no exterior, apenas sendo aqui recebidos, o que os excluiria da incidência do imposto, visto que
 - g) o artigo 2º do RICR, ao enunciar a incidência real do imposto complementar de rendimentos, deixa de fora os rendimentos obtidos no exterior e simplesmente recolhidos em Macau;
 - h) o acto recorrido (considerando tributáveis os aludidos rendimentos do recorrente), é então também anulável por violar o artigo 2º do RICR
- [...]>> (cfr. o teor de fls. 126 a 126v dos autos, e *sic*).

Não contra alegou este recurso jurisdicional a entidade recorrida do recurso contencioso.

Em sede de vista, o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância emitiu parecer no sentido de procedência do recurso (cfr. fls. 197 a 202 dos autos).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir do recurso *sub judice*, já que nada a isto obsta.

2. Para o efeito, é de relevar a seguinte matéria fáctica já dada por provada pelo Tribunal *a quo* (cfr. o teor do ponto “**I – Factos Assentes**” do texto da sentença ora recorrida, a fls. 105 dos autos):

O recorrente, em 27 de Dezembro de 1996, celebrou com “Smith Barney Global Capital Management, Inc.”, uma sociedade gestora de investimentos sediada em Londres, um contrato para gestão dum investimento de US\$25.000.000,00.

Em cumprimento do contrato, o recorrente depositou esses fundos numa conta bancária que ficou à disposição da gestora, por forma a que esta criasse uma carteira de títulos com produtos financeiros diversos, escolhidos em obediência a certas linhas orientadoras e para consecução de certos objectivos de investimento, uns e outras pré-definidos.

Em 31 de Dezembro de 1997, o valor desse *portfolio* era de US\$26.539.954,54, conforme relatório apresentado pela gestora ao recorrente.

O que, descontando a comissão paga à gestora, implicava um ganho equivalente a Mop\$11.736.440,00 relativamente ao investimento inicial.

Na sua declaração de rendimentos referente ao ano de 1997, o recorrente deduziu esse montante aos resultados do exercício, chamando-lhe "Lucro de aplicações financeiras no exterior" - Modelo M/1 do Imposto Complementar de Rendimentos - grupo A, Anexo B (Sector

Bancário), quadro 1 (Apuramento do Lucro Tributável), item 26, com desenvolvimento na anexa Lista F.

A Comissão de Fixação do rendimento colectável do ano em causa ignorou, porém, essa dedução.

Em consequência do que o recorrente reclamou para a Comissão de Revisão.

3. Ora, a nível do direito, e após analisadas as disposições legais aplicáveis à matéria em face da factualidade acima aludida e do texto da sentença recorrida (que se dá por aqui totalmente reproduzido para todos os efeitos legais), realizamos que a solução do presente recurso jurisdicional já se encontra concretamente tecida na seguinte análise perspicaz e judiciosamente empreendida pelo Digno Magistrado do Ministério Público junto deste TSI no seu parecer emitido a fls. 197 a 202 dos autos:

Começa o recorrente por assacar à douta sentença em crise, omissão de pronúncia.

Mas, cremos, sem razão.

É um facto que na sua alegação aquele argumentou que os proveitos da sua carteira de títulos no exterior resultaram de valorização dos mesmos, os quais não foram vendidos em 1997, pelo que a citada valorização nunca se materializou numa receita real e, daí, a sua conclusão da não realização de proveitos.

Pois bem: a douta sentença, pese embora não equacione a questão nos precisos termos em que o recorrente pretende terem sido postos, acaba por se debruçar sobre a problemática, se bem que sob outra abordagem, numa outra perspectiva, tal seja a da possível recepção dos proveitos da gestão do *portfolio* do banco recorrente, obtidos nesse exercício de 1997, por outrem que não o próprio, acabando por basear a improcedência do recurso no facto de entender que o art.º 2.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) taxa todos os rendimentos recebidos pelos contribuintes sediados em Macau, quer produzidos localmente em resultado de actividades económicas aqui exercidas, quer produzidos no exterior, mas em ligação com as actividades económicas também exercidas em Macau e para este território reconduzidos.

Não está aqui em questão apurar se a abordagem efectuada na sentença foi a mais consentânea, ou, sequer, se o Julgador apreendeu correctamente o argumentado: do que se trata é que o mesmo não se eximiu, não deixou de se pronunciar sobre a questão.

Se a análise que empreendeu em tal domínio foi ou não a mais correcta, são já “*contas de outro rosário*” de que, de seguida se tratará (refira-se, aliás, que tal conhecimento apenas se tornará possível no caso de, como propugnamos, não accionar a pretendida omissão de pronúncia, já que, caso contrário, haveria que, após revogada a sentença, remeter os autos ao Mm.º Juiz *a quo* para conhecimento das questões em falta), a não implicar, contudo, a almejada nulidade por omissão de pronúncia.

Posto isto, uma primeira nota a salientar será a de que, efectivamente, no aresto em causa se não analisou devidamente o questionado pelo banco

recorrente, no que tange à alegada e já referida não realização dos proveitos derivados da gestão do seu *portfolio* no ano de 1997.

Sustenta, em síntese, aquele, que os proveitos da sua carteira de títulos resultaram apenas de uma valorização dos mesmos no mercado, sendo que, porém, tal valorização nunca se materializou em qualquer receita real, por não terem sido vendidos, acrescentando que isso era já detectável em qualquer análise crítica da sua declaração de rendimentos, ou, mesmo que assim não fosse, do esclarecimento prestado na reclamação para a Comissão de Revisão, razão por que, em seu critério, neste específico, sofreria a deliberação em questão de vício de violação de lei, quer por erro nos pressupostos de facto, quer por afronta a dispositivos específicos do RICR (art.ºs 16.º, 17.º e 41.º, n.º 1) e do Código do Procedimento Administrativo (CPA) (art.º 78.º, n.º 2), além de vício de forma, por falta de fundamentação.

Analizando:

O acto de que se recorreu em primeira instância reporta-se a deliberação da Comissão de Revisão do ICR de 7 de Fevereiro de 2001, na parte em que, desatendendo reclamação do recorrente, decidiu não ser de deduzir ao resultado do exercício de 1997 os ganhos obtidos no exterior pelo recorrente com a gestão de uma carteira de títulos.

Por uma questão de sistematização, convirá, desde logo, atentar no teor da declaração de rendimentos relativa àquele exercício, apresentada pelo recorrente.

Este, tendo celebrado com uma sociedade inglesa, vocacionada para o efeito, um contrato de gestão de investimentos, fez integrar naquela

declaração - Anexo B - Sector Bancário, Quadro 1, item 24 (fls. 40 do instrutor) a indicação do montante de 11.736.440, sob o epíteto de “*Lucro de aplicações financeiras no exterior*”, com reporte para a “*Lista F*”, constante de fls. 49 do instrutor e onde, claramente, em língua inglesa, se esclarece que o montante em causa se reporta a valorização do *portfolio* entre o início e o final do ano financeiro de 1997.

Temos, para nós, que de tal declaração de rendimentos é possível colher que o montante em causa se não reporta a proveitos ou ganhos efectivamente realizados, mas apenas a oscilação, alteração do valor no mercado dos títulos.

A Administração Fiscal, aceita que a declaração de rendimentos do recorrente, mais concretamente a aludida Lista F “...*reproduz que o lucro foi determinado por alterações no mercado em face de investimento estrangeiro levado a cabo pelo recorrente, nada diz se, em consequência disso, foram ou não pagas quaisquer verbas a título de remuneração do capital investido*” (ponto 38 das alegações em primeira instância – sublinhado nosso).

Mas... e então? Nada se dizendo, presumem-se?

Se a Administração Fiscal “...*tem de se bastar, em termos de prova, com o que decorre da citada Lista...*”, não poderá, por essa razão, dali retirar o que, manifestamente, lá não consta.

A finalidade essencial do procedimento tributário é a investigação dos factos tributáveis, com vista à sua comprovação, sendo tal investigação inteiramente dominada pelo princípio inquisitório e pela verdade material, razão por que a Administração Fiscal não está limitada aos meios de prova

facultados pelo contribuinte, devendo proceder às diligências probatórias legalmente consagradas, sendo concedidos aos órgãos instrutores bastantes meios investigatórios (cfr., nomeadamente, os art.ºs 16.º, 17.º, 40.º, 41.º, 62.º e 63.º do RICR e 59.º, 86.º a 90.º do CPA), a possibilitarem a formação de convicção sólida sobre a existência e conteúdo do facto tributável.

De resto, na tributação do Grupo A do Imposto Complementar de Rendimentos (como é o caso), a contabilidade que se mostre organizada segundo a lei comercial e fiscal tem uma força probatória particular, que é a presunção da sua veracidade (art.º 51.º do Código Comercial).

Tudo para referir que, não se expressando na declaração fiscal apresentada pelo recorrente qualquer rendimento como contrapartida do lucro resultante daquelas alterações de valor de mercado do *portfolio* entre o início e o final do ano financeiro, não poderia, obviamente, a Administração Fiscal assacá-lo ou presumi-lo.

Nos termos do n.º 2 do art.º 4.º do RICR, para os contribuintes do Grupo A, o lucro imputável ao exercício da sua actividade comercial ou industrial corresponde aos **lucros efectivamente determinados** através de contabilidade devidamente organizada, consistindo, de acordo com o n.º 1 do art.º 19.º do mesmo diploma legal, “...*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 imputadas ao mesmo exercício*”.

Serve o nosso sublinhado para acentuar que o lucro fiscal a considerar se deverá reportar a proveitos ou ganhos efectivamente realizados e

imputados a determinado exercício, não se podendo confundir esse **activo real**, constituído pelo valor dos proveitos efectivamente cobrados ou pelos créditos devidamente constituídos, com o **activo potencial**, isto é, o conjunto de créditos ainda carecidos de liquidez e eficácia, meras expectativas ou interesses potenciais, os quais só se poderão considerar elementos formativos do lucro relativamente ao ano em que se tornem líquidos e exigíveis.

No caso vertente, a valorização da carteira de títulos no estrangeiro do recorrente, pese embora não tenha tido por base o exercício de qualquer actividade comercial ou industrial, resultando antes de factores exógenos relacionados coma oscilação dos mercados de capitais, **representa**, não se questiona, **um lucro económico** no ano do exercício.

Simplesmente, essa valorização de títulos **não representa um lucro contabilístico**, dado não se ter demonstrado que no ano do exercício aquela carteira tenha sido vendida, alienada ou resgatada, pelo que **não nos encontramos face a um activo real, líquido, determinado e exigível**, razão por que tais ganhos potenciais obtidos no exterior deveriam ter sido deduzidos ao resultado do exercício.

Assim não o entendendo, afigura-se-nos ter a entidade recorrida incorrido em violação de lei, quer por erro nos pressupostos de facto, quer por afronta directa de dispositivos específicos do RICR (art.º 4.º, n.º 2, 19.º, n.º 1 e 20.º), o que deverá conduzir à anulação da deliberação em apreço, concedendo-se, assim, provimento ao presente recurso e revogando-se, conseqüentemente, a sentença em crise.

Nesta ordem de conceituadas considerações do Ministério Público, e

sem necessidade de mais alongamentos por ociosos, procede o recurso.

4. Em harmonia com todo o acima exposto, **acordam**, em provimento do presente recurso jurisdicional, **revogar a sentença recorrida e anular o acto administrativo então recorrido.**

Não são devidas custas em ambas as instâncias, dada a isenção subjectiva da entidade recorrida.

Macau, 11 de Março de 2004.

Chan Kuong Seng (relator)

João Augusto Gil de Oliveira

Lai Kin Hong