

Processo n.º 270/2012

(Recurso jurisdicional em matéria administrativa)

Data : 20/Setembro/2012

ASSUNTOS:

- art. 9º do RCI

SUMÁRIO:

A previsão do art. 9º do RCI respeita aos contribuintes sujeitos a contribuição industrial e já não aos devedores sujeitos a imposto profissional.

O Relator,

(João Gil de Oliveira)

Processo n.º 270/2012

(Recurso de decisões em matéria administrativa)

Data : 20 de Setembro de 2012

Recorrente: Comissão de Revisão do Imposto Profissional
da Direcção dos Serviços de Finanças

Recorrido: B

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

I - RELATÓRIO

A Exma Senhora Presidente da Comissão de Revisão do Imposto Profissional, inconformada com a sentença que anulou o acto de fixação do rendimento colectável do imposto profissional referente ao exercício de 2006, relativo ao contribuinte B, vem recorrer, alegando em síntese conclusiva:

Vem o presente recurso interposto da douda sentença de fls. 55 e seguintes dos autos, que julgou parcialmente procedente o recurso interposto pelo contribuinte e, consequentemente, anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Profissional que indeferiu parcialmente a reclamação sobre a fixação da matéria colectável referente ao exercício de 2006.

A Comissão de Revisão fundamenta a sua decisão pelo facto de que a consideração pela RAEHK dos valores em causa como receitas não significa que a RAEM tenha que as

considerar como custos do contribuinte, dado que são diferentes Regiões, por outro lado, as deliberações dos anos anteriores servem apenas de referência e não constituem o único critério de avaliação - factos em que o Ministério Público e o Tribunal "a quo" concordaram.

Sendo assim, entende o Meritíssimo Juiz "a quo" que não foi violado pela entidade recorrida - ora recorrente - os princípios da decisão e da boa fé (artigo 11.º e artigo 8.º do CPA, respectivamente) e o dever de fundamentação (artigo 114.º do CPA) fundamentos únicos alegados pelo recorrente para a sua defesa.

Todavia, aduz-se na Sentença do Tribunal "a quo" que de acordo com o artigo 74.º, n.º 6 do CPAC, o acto recorrido viola a norma jurídica pelo que deve ser anulado, na medida que - enquanto B seja contribuinte do imposto profissional - não é aplicável o artigo 9.º do RCI ao caso em apreço.

Tendo os pressupostos do acto recorrido sido postos em causa, pela Sentença recorrida, a questão que importa esclarecer é se houve aplicação incorrecta em relação ao acto recorrido, isto é, da deliberação da Comissão de Revisão.

Tendo em conta de que "as colectas da contribuição industrial baseiam-se nas taxas fixas da Tabela Geral de Actividades", não fará sentido se se interpretar que o n.º 4 do artigo 9.º do RCI só é aplicável aos contribuintes sujeitos à contribuição industrial.

Pois, diferentemente se acontece no processo de determinação da matéria colectável dos outros impostos, como é o caso do imposto profissional, em que no seu apuramento da matéria colectável há lugar a deduções dos encargos aos proveitos - o que não acontece no âmbito da contribuição industrial.

Por outro lado, devemos fazer menção a que a ordem jurídica tem unidade e

coerência jurídico-sistemática, ou seja, as disposições legais relacionam-se por conexão.

A exigência da racionalidade do todo unitário que o direito deverá constituir é também reconhecido pelo nosso Código Civil, reconhecendo-se, pois, a necessidade do elemento sistemático, determinando que, na interpretação duma fonte, tenhamos sempre presente que as normas jurídicas não estão isoladas, antes se integram com outras normas jurídicas.

Sendo assim e pelas razões acima melhor apontadas, o termo "custos para efeitos fiscais" deve ser interpretado no seu sentido geral e não deve ser interpretado só em relação à contribuição industrial só porque a norma está enquadrada no RCI.

Visto que não houve aplicação incorrecta de normas jurídicas, enquadrado o tecido normativo pertinente, conclui-se no sentido de não assistir fundamento gerador de qualquer anulação, uma vez que a deliberação recorrida não padecia de qualquer vício.

NESTES TERMOS, entende, deve a douda sentença recorrida ser revogada.

O Digno Magistrado do MP emite o seguinte doudo parecer:

Afigura-se-nos algo inusitado que se albergue o recorrido nos deveres acessórios a que se reporta o n.º 1 do art. 9.º do RCI, isto é, no caso, concreto, que o mesmo se encontre vinculado, antes de efectivação dos pagamentos dos serviços à empresa em questão, a certificar-se de que a mesma procedeu à entrega, na Repartição de Finanças, da declaração modelo M/1, para, logo a seguir, o desonerar das sanções previstas para o não cumprimento

de tal obrigação, contempladas no n.º 4 do mesmo normativo, com o fundamento de que o mesmo fala apenas em "entidades", que não em pessoas singulares, do mesmo passo que se entende que àquele, como contribuinte do imposto profissional, não lhe seria aplicável, no seu todo, o dispositivo em causa, reportado à contribuição industrial.

Não podemos estar de acordo.

Admitindo-se embora que o legislador, no n.º 1 do normativo referido, fez questão de expressar e "separar" os conceitos "entidades" e "pessoas singulares", a verdade é que o termo "entidade" tem como significado, além do mais, "ente", ou "individualidade" (cfr. Cândido de Figueiredo "Grande Dicionário da Língua Portuguesa"), expressões que, como é bom de ver, não seriam, por si, susceptíveis de determinar o afastamento do conceito "pessoas singulares", do âmbito do n.º 4 da mesma norma.

Depois, pese embora a actividade económica exercida pelo recorrido se encontre sujeita a imposto profissional, sendo, aliás, alvo do recurso contencioso deliberação da Comissão de Revisão desse imposto, o que, à partida a parece afastar da "natureza comercial ou industrial" para efeitos de contribuição industrial, nos termos do n.º 2 do art. 2.º do Regulamento respectivo, a verdade é que aquele, enquanto arquitecto, ao contratar com "XXX Architect & Associates", empresa sem estabelecimento estável na RAEM, serviços de consultoria técnica, efectuando os pagamentos respectivos, passou a ficar sujeito à disciplina contida no n.º 1 do art. 9.º, RCI, devendo assegurar-se, previamente aos pagamentos dos serviços, do cumprimento, por parte daquela empresa, do disposto no art.º 8.º daquele diploma, ou seja, a entrega da declaração modelo M/1 na Repartição de Finanças, independentemente de aquelas receitas terem ou não sido declaradas como tal pela mesma empresa na RAEHK onde tem sede, já que se não pode, por essa via, inibir a RAEM da recolha dos proventos

fiscais porventura previstos na respectiva legislação.

Não providenciando pelo cumprimento de tal dever acessório, ficou o recorrido sujeito à penalização correspondente, prevista no n.º 4 do normativo em questão, que, no caso, não poderia deixar de passar pela não contabilização, como custos para efeitos fiscais das importâncias contratualmente pagas, mesmo para efeitos de imposto profissional.

E, não se diga que, devido à sua sujeição a este imposto, se encontraria o recorrido desonerado daquele dever ou não sujeito àquela disciplina constante de Regulamento atinente à contribuição industrial: sendo certo que tais contribuintes se encontrarão, em primeira linha, sujeitos ao regime próprio contido no RIP, não é menos verdade que, dada a natural conexão e interligação da respectiva-actividade com variadíssimos outros ramos, seja possível que dessas ligações ou transacções decorram para os contribuintes naquelas condições, determinados deveres fiscais e respectivas sanções, porventura contemplados noutros diplomas, como é o caso, em que se impõe a aplicação de normativo de Regulamento da contribuição industrial porque, como é evidente, a beneficiária com quem o recorrido contratou pode ficar sujeita à alçada respectiva.

Razões por que, entendendo ter o douto aresto sob escrutínio decidido com erro na interpretação de direito, somos a pugnar pelo provimento do presente recurso.

Foram colhidos os vistos legais.

II - FACTOS

Vêm provados os factos pertinentes seguintes:

No dia 30 de Abril de 2009, a Directora dos Serviços de Finanças concordou com o teor da Informação n.º 0128/DIFT/DAIJ/2009, segundo a mesma informação, o recorrente não tinha entregado a declaração do rendimento do imposto profissional relativo aos exercícios entre 2006 e 2007 e razão pela qual se propôs que fosse apreciado pela Comissão de Revisão o rendimento colectável do recorrente relativo aos exercícios entre 2006 e 2007 (vd. fls.72 e 73 do Apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

No dia 22 de Junho de 2010, a Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de Finanças fixou o rendimento colectável do recorrente que é de MOP10.191.951,00 como valor total do rendimento colectável do recorrente relativo ao grupo 2º do imposto profissional do exercício de 2006, incluindo a despesa de “consultadoria de concepção de obras”, de “XXX Architect & Associates” de Hong Kong, no valor de MOP6.270.640,00 (vd. fls. 68 e 69 do Apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

No dia 1 de Julho de 2010, a Direcção dos Serviços de Finanças, por via de carta registada, enviou ao recorrente a notificação de fixação do rendimento relativo ao exercício de 2006 (vd. fls. 29 do Apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

No dia 26 de Julho de 2010, o recorrente apresentou à Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de Finanças, a reclamação da fixação do rendimento colectável do grupo 2º do imposto profissional, nela tendo indicado no seu ponto 3 o seguinte: *“O signatário não tinha intenção de violar o disposto no art.º 9º do Regulamento da Contribuição Industrial. Não exigiu ao escritório de Hong Kong que procedesse ao registo em falta por causa de vossa Direcção ter acabado por admitir o desconto da respectiva despesa relativo aos exercícios entre 2002 e 2004. Assim sendo, o signatário tomou conhecimento só após recebido a notificação de fixação dos rendimentos dos exercícios de 2006 e 2007, de que vossa Direcção tinha alterado o ponto de vista, e razão pela qual não procedeu atempadamente às formalidades necessárias para efeitos fiscais. Caso seja necessário, o signatário vai proceder às devidas formalidades do registo.”* (vd. fls. 51 a 52 do Apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

No dia 11 de Março de 2011, a Comissão de Revisão deliberou admitir parcialmente a reclamação intentada pelo recorrente, mantendo a não admissão como despesa para efeito fiscal, a despesa de consultadoria de concepção de obra no valor de MOP6.270.640,00, pela parte recebedora ter violado o disposto no art.º 9º do Regulamento de Contribuição Industrial, alterando o rendimento colectável do recorrente relativo ao exercício de 2006 para MOP9.127.071,00, bem como indicou que o recorrente podia, contra a deliberação, interpor recurso para o Tribunal Administrativo dentro do prazo legal (vd. fls. 48 e 67 do Apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido)

No dia 25 de Abril de 2011, através do ofício n.º123/DAIJ/CRIP/2011, a Direcção dos Serviços de Finanças notificou o recorrente da deliberação acima referida (vd. fls. 21 a 23 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

No mesmo dia, a Direcção dos Serviços de Finanças enviou ao recorrente, o aviso de pagamento de imposto profissional, solicitando-lhe que procedesse ao levantamento da guia de pagamento, no sentido de efectuar o pagamento do respectivo imposto dentro do prazo designado (vd. fls.8 do Apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

IV - FUNDAMENTOS

1. Objecto do recurso

B interpôs recurso contencioso de anulação da deliberação tomada pela Comissão de Revisão do Imposto Profissional que decidiu pelo indeferimento parcial da reclamação sobre a fixação da matéria colectável, referente ao exercício de 2006.

Foi pelo recorrente solicitada a anulação da mencionada deliberação

alegando, para tanto, que aquela violou o princípio da decisão (artigo 11.º do CPA), o princípio da boa fé (artigo 8.º do CPA) e o dever de fundamentação (artigo 114.º do CPA), no seu entender, tomando anulável a deliberação recorrida.

Em resposta, a entidade recorrida, ora recorrente, sustenta a legalidade do acto posto em crise e, concomitantemente, pugna pela improcedência do pedido deduzido.

O Ministério Público entende que deve ser negado provimento ao recurso contencioso interposto pelo sr. B, por não existirem razões de facto ou de direito que o justifiquem.

2. Decisão proferida

A Mma Juíza "*a quo*" declarou que a entidade recorrida - ora recorrente - não violou o princípio da decisão (artigo 11.º do CPA) e o dever de fundamentação (artigo 114.º do CPA), nem o princípio da boa fé (artigo 8.º do CPA); todavia, proferiu, então, a douta sentença de fls. 55 e seguintes, julgando parcialmente procedente o recurso, baseando-se no artigo 74º, n.º6 do CPAC, e anulando, conseqüentemente, a deliberação impugnada por força do artigo 21.º, n.º 1 do CPAC e do artigo 124.º do CPA, o que fez com os fundamentos seguintes:

“(…)

Quanto à alegação do recorrente que a entidade recorrida violou o princípio da decisão previsto no art.º 11º do Código do Procedimento Administrativo, bem como não observou o dever de fundamentação previsto no art.º 114º, n.º1, al. a) do mesmo código, entende este Tribunal que evidentemente não procede a motivação do recorrente.

Por um lado, segundo a reclamação apresentada no dia 26 de Julho de 2010 pelo recorrente junto da Comissão de Revisão, não podemos obter das respectivas declarações a conclusão seguinte: o recorrente veio pedir o registo de actividade de “XXX Architect & Associates”. O recorrente, na reclamação, só esclareceu que não era de propósito de não pedir ao supracitado escritório que procedesse ao registo do início de actividade junto dos Serviços de Finanças, só que os mesmos Serviços alteraram a sua posição e assim sendo não procedeu ao registo tempestivamente. E mais indicou que “caso seja necessário, o signatário vai proceder às devidas formalidades do registo.” Além disso, perante o pressuposto que não se considera se a entidade recorrida é competente para apreciar o pedido do recorrente, o recorrente também não preencheu a declaração M1 conforme exigida pelo art.º 8º do Regulamento da Contribuição Industrial, publicado pela Lei n.º15/77/M, de 30 de Dezembro, para o efeito do pedido.

Pelo que, a entidade recorrida não só não violou o princípio da decisão previsto no art.º 11º do Código do Procedimento Administrativo, como também não violou o dever de fundamentação previsto no art.º 114º, n.º1, al. a) do mesmo código.

Quanto à alegação do recorrente que a entidade recorrida violou o princípio da boa fé previsto no art.º 8º do Código do Procedimento Administrativo,

isso foi principalmente devido a que aconteceu ao recorrente a mesma situação no passado, altura em que a Comissão de Revisão admitiu as provas apresentadas pelo recorrente que a despesa de consultadoria de concepção de obra paga pelo recorrente a XXX Architect & Associates” já tinha sido declarada em Hong Kong como rendimento, tendo a Comissão considerado a dita despesa como despesa do recorrente nos respectivos exercícios. Por isso esse procedimento feito anteriormente levou o recorrente ao crer que também iria ter o mesmo resultado, a fixação do rendimento colectável relativo ao exercício de 2006, pelo que, a deliberação rompeu a confiança suscitada ao recorrente para com o procedimento já feito pela entidade recorrida.,

Nos autos não há nenhum dado para provar qual a razão tenha utilizado a entidade recorrida na admissão da reclamação do recorrente contra a fixação relativa aos exercícios entre 2002 e 2004, sendo assim, o presente Tribunal entende que o recorrente não pode deduzir que a entidade recorrida tenha considerado como documento único a ponderar na apreciação da dita reclamação, a declaração assinada pelo auditor de Hong Kon que provou a despesa de consultadoria de concepção de obras paga pelo recorrente a XXX Architect & Associates” já tinha sido declarada em Hong Kong como rendimento. Por isso, tal como indicado na contestação, a entidade recorrida também negou que o respectivo documento fosse o único documento ponderado na apreciação da reclamação (art.º 18º da contestação).

Pelo que, a deliberação recorrida não violou o princípio da boa fé previsto no art.º 8º do Código do Procedimento Administrativo.

Contudo, nos termos do art.º 74º, n.º 6 do Código do Processo Administrativo Contencioso, entende este Tribunal que a deliberação recorrida violou o dispositivo legal, devendo assim ser anulada.

Assim sendo, é necessária a análise das disposições legais seguintes:

O regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, dispõe nos seus artigos 2º, 3º, 16º e 17º que:

“Artigo 2.º

(Incidência)

O imposto profissional incide sobre os rendimentos do trabalho, em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não, fixos ou variáveis, seja qual for a sua proveniência ou local, moeda e forma estipulada para o seu cálculo e pagamento.

Artigo 3.º

(Rendimentos do trabalho)

1. Constituem rendimentos provenientes do trabalho dependente e do trabalho por conta própria todas as remunerações certas ou acidentais, periódicas ou extraordinárias, quer percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, soldadas ou honorários, quer a título de avenças, senhas de presença, gratificações, luvas, percentagens, comissões, corretagens, participações, subsídios, prémios ou a qualquer outro.

2. Também se consideram rendimentos do trabalho:

a) As verbas concedidas para representação, transporte, ajudas de custo diárias e de embarque, quando legal ou contratualmente previstas;

b) As importâncias que os empresários comerciais, pessoas singulares, escriturarem na contabilidade da empresa a título de remuneração do seu trabalho.

3. Para efeitos do imposto profissional é indiferente que os rendimentos previstos neste artigo sejam pagos ou depositados fora da Região Administrativa Especial de Macau ou depois da cessação do trabalho.

Artigo 16.º

(Determinação do rendimento dos contribuintes do 2.º grupo)

1. A determinação do rendimento dos contribuintes do 2.º grupo é feita:

a) Com base em contabilidade devidamente organizada, assinada e verificada por contabilistas ou auditores inscritos na Direcção dos Serviços de Finanças, de acordo com a legislação em vigor;

b) Com base na diferença entre as receitas obtidas e as despesas realizadas no ano anterior, quando deva presumir-se que aquelas são superiores a estas, nos casos de inexistência ou insuficiência de contabilidade devidamente organizada e de falta ou insuficiência das declarações dos contribuintes que tenham declarado possuir contabilidade.

2. Os prejuízos apurados no exercício da actividade são deduzidos aos rendimentos tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos três anos posteriores, quando determinados nos termos da alínea a) do número anterior.

3. Os contribuintes que nos últimos três anos tenham, em média, um volume de negócios igual ou superior a 1 000 000,00 patacas, ou tenham ao seu serviço um número igual ou superior a cinco colaboradores, devem possuir contabilidade devidamente organizada nos termos da alínea a) do n.º 1.

4. Para efeitos do número anterior considera-se:

a) Volume de negócios, todas as importâncias recebidas pelas quais o contribuinte esteja obrigado a passar recibo nos termos do n.º 1 do artigo 15.º;

b) Colaboradores, o pessoal permanente que trabalhe sob orientação e direcção do contribuinte, à data de 31 de Dezembro do ano a que respeita a declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 10.º

5. Os contribuintes que por período superior a três anos tenham contabilidade devidamente organizada e relativamente aos quais deixarem de se verificar os pressupostos estabelecidos no n.º 3, podem adoptar, mediante autorização do director dos Serviços de Finanças, uma organização contabilística diferente.

Artigo 17.º

(Deduções aos rendimentos dos contribuintes do 2.º grupo)

1. No apuramento da matéria colectável dos contribuintes que exerçam qualquer das profissões constantes da Tabela anexa a este Regulamento são deduzidos aos proveitos os encargos seguintes que respeitem ao exercício da actividade ou sejam indispensáveis à formação do rendimento:

a) Renda da instalação fixa e permanente utilizada em exclusivo para o exercício da actividade ou a parte que corresponder ao referido exercício, se o contribuinte habitar na respectiva instalação;

b) Encargos suportados com o pessoal permanente e colaboradores eventuais;

c) Despesas e outras obrigações ou responsabilidades liquidadas por conta dos clientes;

- d) Seguros conexos com o exercício da actividade;*
- e) Pagamento de serviços prestados por terceiros;*
- f) Bens de consumo utilizáveis no exercício específico da actividade profissional;*
- g) Representação e viagens;*
- h) Valorização profissional do contribuinte;*
- i) Consumos de água, energia e comunicações;*
- j) Reintegrações e amortizações das instalações e do seu equipamento, nos termos dos artigos 23.º e 24.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos;*
- l) Provisões constituídas nos termos do artigo 25.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos;*
- m) Quotizações para fundos de previdência até ao limite aceite para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos;*
- n) Quotizações para ordens, associações e outras organizações representativas de categorias profissionais respeitantes ao contribuinte;*
- o) Importâncias recebidas a título de provisão ou de adiantamento, ou a qualquer outro da mesma natureza, que sejam efectivamente despendidas no pagamento de despesas ou outras obrigações da responsabilidade dos clientes;*
- p) Outras despesas indispensáveis à formação do rendimento.*

2. As despesas mencionadas no número anterior são deduzidas pelas verbas suportadas documentalmente e registadas nos livros de escrituração, nos termos seguintes:

a) As constantes nas alíneas d), g), h) e p), dentro dos limites tidos como razoáveis pelo chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e pelas Comissões de Fixação e de Revisão no âmbito das competências definidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 18.º e no n.º 9 do artigo 79.º, respectivamente;

b) As restantes, pelas verbas efectivamente suportadas.

3. Se o contribuinte exercer a sua actividade em conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respectiva utilização ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos.

4. Os donativos concedidos pelos contribuintes são considerados como custos do exercício, nos termos do artigo 28.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.”

Daí podemos verificar que os rendimentos do trabalho sobre os quais incide o imposto profissional referem-se aos rendimentos líquidos resultantes das receitas do trabalho do ano após a dedução de despesas ou encargos legais (não incluindo a matéria não colectável indicada no art.º 4º do mesmo Regulamento).

Contudo, mesmo que o presente Tribunal admita que o rendimento já declarado em Hong Kong não significa que possa ser declarado como despesas em Macau, caso a entidade recorrida não deduza a respectiva despesa ao rendimento colectável, indicando simples e puramente que o recorrente violou o art.º 9º do Regulamento da Contribuição Industrial sem que tenha negado o pagamento da despesa da consultadoria de concepção de obra (MOP6.270.640) pelo recorrente a

XXX Architect & Associates, então, evidentemente a entidade recorrida violou os art.ºs 2º, 3º, 16º e 17º do supracitado Regulamento do Imposto Profissional.

Além do mais, salvo o devido respeito à interpretação diferente da mesma questão jurídica, o presente Tribunal considera que o art.º 9º, n.º 4 do Regulamento da Contribuição Industrial não é aplicável ao presente caso.

O Regulamento da Contribuição Industrial aprovado pela Lei n.º 15/77/M, de 30 de Dezembro (alterado pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril) dispõe no seu art.º 9º que:

“1. Sempre que as pessoas singulares residentes no Território ou quaisquer entidades com estabelecimento estável no mesmo contratem a prestação de serviços ou a realização de actividades, nos termos previstos no n.º 3 deste artigo, por parte de empresas ou sociedades que no Território não tenham estabelecimento estável, são obrigadas a certificar-se, antes de efectuarem cada pagamento, de que a entidade beneficiária do mesmo cumpriu o disposto no art.º 8º.

.....

4. As entidades que não cumpram a obrigação prevista no n.º 1 são responsáveis solidariamente pelo pagamento da contribuição industrial devida, não lhes sendo consideradas como custos para efeitos fiscais as importâncias contratualmente pagas ou incorrendo em multa de valor igual a 10% dessas importâncias se estiverem isentas de imposto complementar de rendimentos.”

O art.º 9º, n.º 1 do Regulamento da Contribuição Industrial refere-se às pessoas singulares residentes no Território ou quaisquer entidades com

estabelecimento estável no mesmo. Contudo, o n.º4 do mesmo artigo só se refere às “entidades” que não cumpram a obrigação prevista no n.º1, mas não incluindo pessoas singulares residentes nesta região (podemos provar esse esclarecimento, ao citar o art.º9º do Regulamento da Contribuição Industrial, da sua versão portuguesa); Além disso, de acordo com o dispositivo do art.º9º, n.º4, conjugado com o art.º2º do mesmo regulamento, devemos interpretar ainda mais que as ditas “entidades” sujeitas ao regulamento são alvos de incidência do “imposto complementar de rendimentos”, incluindo as pessoas singulares ou colectivas (vd. art.ºs 2º e 3º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos), mas não contribuintes do “imposto profissional”.

Pelo que, ao recorrente, como contribuinte do imposto profissional, não lhe é aplicável o dispositivo do art.º9º do Regulamento da Contribuição Industrial, daí resultando que a deliberação recorrida aplicou erradamente a lei, devendo ser anulada ao abrigo do art.º 21º, n.º1 do Código do Processo Administrativo Contencioso e do art.º 124º do Código do Procedimento Administrativo.

(...)”

3. Dos fundamentos do presente recurso

Discorda a entidade recorrida do entendimento do Tribunal *a quo* enquanto este entendeu que, sendo B contribuinte do imposto profissional, não lhe é aplicável o artigo 9.º do Regulamento da Contribuição Industrial (RCI), considerando, deste modo, errada a aplicação da norma jurídica pela entidade

recorrida.

A deliberação da Comissão de Revisão foi baseada no facto de que foi provado que a entidade beneficiária prestou serviços de carácter técnico na RAEM, pelo que - segundo o artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento aludido - é obrigado a certificar que cumpriu o disposto no artigo 8.º - que é a apresentação modelo M/1; dado que não cumpriu tais deveres fiscais, incorre, deste modo, nas consequências legais previstas.

É verdade que o n.º 4 do artigo 9.º do RCI é uma norma jurídica de natureza sancionatória, o qual prevê sanções fiscais enquanto os contribuintes não cumprirem as suas obrigações fiscais acessórias.

Por não cumprida a aludida obrigação daí pode decorrer a responsabilidade solidária pelo pagamento da contribuição industrial, a não consideração como custos para efeitos fiscais das importâncias contratualmente pagas e, nos casos em que estão isentos de imposto complementar de rendimentos, o sujeito passivo fica sujeito a multa de valor igual a 10% das importâncias contratualmente pagas.

Defende a recorrente que, perante a norma em causa, o termo "*custos para efeitos fiscais*" deve ser interpretado em geral, no sentido de que não se refere só à contribuição industrial, pois, esta solução não se mostra acertada no âmbito deste tipo de contribuição, na medida em que, "*as colectas da contribuição industrial baseiam-se nas taxas fixas da Tabela Geral de Actividades ...*", nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do RCI.

Mais defende que baseando-se a contribuição industrial nas taxas previamente fixadas, a não consideração como custos para efeitos fiscais das importâncias contratualmente pagas não tem sentido para o seu lançamento e liquidação, isto é, para o procedimento da determinação da matéria colectável.

Pelo que, quando o Legislador determina que "não lhes sendo consideradas como custos para efeitos fiscais" é relativo à determinação da matéria colectável de todos os impostos que o contribuinte é obrigado a pagar e que no apuramento da matéria colectável haja lugar a deduções dos encargos - em vez de se limitar somente no âmbito da contribuição industrial (o que acima se referiu que não faz nele sentido).

4. Conhecendo...

4.1. Não assiste razão à ora recorrente.

Somos a sufragar o entendimento da Mma Juíza, enquanto entendeu que o regime em que se louvou a entidade recorrida respeita à Contribuição Industrial e no caso estamos perante um contribuinte devedor em termos de imposto profissional, não sendo comuns os regimes nem sendo aplicável a este o regime decorrente do aludido artigo 9º da Contribuição Industrial.

4.2. Vamo-nos situar neste principal argumento que decorre do que exarado foi na sentença proferida, deixando de lado a questão relativa à uma alegada violação do princípio da confiança e da boa-fé, na

medida em que já em anos anteriores a Administração Fiscal terá aceiteado como dedução à matéria colectável o pagamento de consultadoria a entidade terceira, à mesma entidade, mudando agora de critério.

Não obstante as dúvidas que essa actuação nos suscita em termos de conformidade com uma correcta e adequada actuação em termos de transparência e lisura, não nos vamos debruçar sobre esse inicialmente apontado vício, por não ser questão que aqui venha concretamente individualizada.

4.3. Nem nos vamos debruçar sobre aquela questão relativa à interpretação do alcance do que sejam as entidades referidas no n.º 4 do artigo 9º do Regulamento da Contribuição Industrial, aqui divergindo do entendimento vertido na douta sentença, não descortinando razões de ordem formal ou substancial que afastem as pessoas singulares desse conceito.

E por isso mesmo é quanto nos basta dizer sobre essa questão, na certeza de que se a Mma Juíza se tivesse estribado apenas nesse argumento, por aí, não deixaria a Comissão de Revisão ora recorrente de ter razão na sua alegação.

É, no entanto, questão acessória e não determinante para a decisão tomada, razão por que também não vamos perder tempo com essa questão.

4.4. Fica, assim, a questão fulcral e que se traduz em saber se

o disposto no artigo 9º abrange ou não todas as situações dos contribuintes ainda que não os da Contribuição Industrial.

Como dissemos já, somos a pronunciarmo-nos pela negativa pelas razões que se passam a aduzir.

Defende a ora recorrente que não faz sentido limitar a previsão do art. 9º da CI aos contribuintes desse imposto relativo à contribuição Industrial pela razão simples de que esse imposto se traduz no pagamento de uma taxa fixa (vd. a Tabela das taxas referente à Tabela geral de Actividades em anexo ao RCI) estabelecida em função das actividades concretamente exercidas, donde não fazer sentido a consideração de custos para efeitos de dedução do rendimento auferido, traduzido numa dedução do rendimento colectável, o pagamento feito a entidades terceiras no âmbito da actividade sujeita a colecta.

Trata-se, com todo o respeito de uma visão limitada e parcelar da norma, importando aqui sim ter uma visão sistémica do ordenamento fiscal, importando não esquecer que o contribuinte da contribuição industrial vai ter que pagar por outra via os impostos devidos com os rendimentos auferidos pela sua actividade industrial, em particular, imposto complementar industrial - cfr. art. 3º, n.º1,a) do RICR -, devendo ser nessa sede que se vai apurar o montante a tributar e, aí, não deixará de se jogar com o cumprimento do dever que lhe incumbia, plasmado no n.º1 do artigo 8º do RCI, devendo assegurar-se que o beneficiário do pagamento feito, vai pagar impostos pelos rendimentos por si auferidos.

O que se compreende perfeitamente, assim se evitando seja uma dupla tributação, seja uma fuga ao pagamento de um imposto devido.

Cai, pois, por terra este argumento.

4.5. É verdade que é diferente a determinação da matéria colectável do imposto profissional, prevista e regulada pelos artigos 16.º (determinação do rendimento dos contribuintes do 2.º grupo) e 17.º (deduções aos rendimentos dos contribuintes do 2.º grupo), o que não se passa com o RCI em matéria de determinação da matéria colectável, mas dessa diferença se extrai exactamente um argumento contrário àquele que a aqui recorrente pretende.

E o argumento que daqui se extrai reforça o entendimento vertido na douta sentença proferida, na medida em que tal como ali ficou dito, sobreleva no RIP, uma panóplia de normativos que inculca exactamente no sentido do apuramento do rendimento líquido auferido pelo contribuinte sujeito a imposto profissional.

4.6. Refere ainda a recorrente o argumento de que o sistema fiscal deve ser visto como um todo, devendo a interpretação a fazer passar por uma visão global e unitária do ordenamento jurídico em geral e do fiscal em particular. Pretendendo com tal afirmação estender a previsão e o estatuído do apontado artigo 9º a todos os contribuintes.

Ora bem. Se estamos de acordo com o princípio de que uma interpretação da lei deve respeitar o ordenamento no seu todo e o fiscal

em particular, não é menos certo que uma correcta interpretação deve ponderar as diferentes particularidades dos institutos e das situações e distinguir o que se deve distinguir. Especialmente quando foi o próprio legislador que fez essa opção, como bem resulta dos destinatários dos diferentes impostos, como se observa desde logo das respectivas normas de incidência - cfr. art. 2º, n.º 1 do RCI e art. 5º do RIP. Basta ler essas normas e não há confusão possível quanto à determinação dos sujeitos passivos, o que arrasta conseqüentemente a aplicabilidade dos respectivos regimes a uns e a outros diferentemente do que a recorrente pretende.

4.7. Mas se isto não fosse suficiente, atente-se na justificação e enquadramento histórico da Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dez. que aprovou o RCI, ali se dando conta o legislador da discussão que já há data existia sobre a utilidade de uma condensação legislativa fiscal, sendo que a *Assembleia Legislativa, todavia, considerou preferível a publicação de quatro leis separadas, uma para cada um dos aludidos impostos directos.* (cfr. introdução da referida lei, não obstante o disposto no art.4º, n.º 1, 1) da Lei da Reunificação, n.º 1/1999, de 20 de Dez., mas o que aqui se aduz apenas em termos interpretativos, serve apenas como recurso ao elemento histórico não determinante).

4.8. Depois, há ainda um outro argumento que pensamos poder reforçar o sentido sufragista da posição vertida na sentença recorrida. Traduz-se ele na limitação decorrente do âmbito das actividades que devem relevar para efeitos da adstrição ao dever previsto no n.º 1 do citado art. 9º do RCI. É que as actividades ali previstas são muito

específicas, reconduzem-se a um núcleo restrito do universo de todas as actividades industriais - deixando até de fora todas de carácter comercial -, não fazendo sentido que o legislador restringisse o campo de aplicação do estatuído no n.º1 por via desse n.º3, por um lado, e, por outro, o alargasse a todos quantos nem sequer desenvolvem actividade sujeita a tributação industrial.

Limitação esta que se compreende se atentarmos na conexão com o ordenamento de Macau que o desenvolvimento das actividades ali referidas implica, aceitando-se facilmente que uma actividade geradora de rendimentos conexcionada com uma outra em desenvolvimento na RAEM e realizada em Macau não deixe aqui de ser tributada. Pressupostos que nos começam a fugir ou de certa forma na situação em apreço, pois que o que temos é uma actividade de consultadoria em termos de desenvolvimento liberal que vai pagar serviços noutra ordenamento fiscal a uma dada empresa de consultadoria.

4.9. Um outro argumento, em nome da unidade do sistema tão fervorosamente defendido pela recorrente, é o que se pode extrair do facto dessa preocupação ficar sem resposta se se considerar o artigo 9º aplicável aos contribuintes do imposto profissional, pois que não é de crer que, se assim fosse, o legislador do imposto profissional em 78 (vista a redacção da Lei n.º9/93, de 23 de Agosto) ignorasse no artigo 17º, n.º 1. e) o estatuído pelo legislador da Contribuição Industrial em 77, ao deduzir aos rendimentos dos contribuintes do 2º grupo o *pagamento de serviços prestados por terceiros*.

Posto isto, estamos em crer mostrar-se rebatida toda a argumentação aduzida pela recorrente, donde sermos a confirmar o que decidido foi pela Mma Juíza do TA.

V - DECISÃO

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

Sem custas por delas estar isenta a entidade recorrente.

Macau, 20 de Setembro de 2012

Presente

Vítor Manuel Carvalho Coelho

(Relator)

João A. G. Gil de Oliveira

(Primeiro Juiz-Adjunto)

Ho Wai Neng

(Segundo Juiz-Adjunto)

José Cândido de Pinho