

Processo n.º 156/2013

(Recurso de Decisões Jurisdicionais)

Relator: João Gil de Oliveira

Data: 24/Outubro/2013

ASSUNTOS:

- Comissão de Revisão do ICR
- Revisibilidade da matéria de facto
- Pagamentos feitos a empresas sem estabelecimento estável na RAEM
- Dedução nos lucros; custos com fornecimento de materiais e prestação de serviços

SUMÁRIO:

1. Se uma empresa de Macau faz pagamentos a empresas sem estabelecimento estável na RAEM só beneficia da possibilidade de dedução nos lucros, nos termos do artigo 9º do RCI, se, ao fazer esses pagamentos, se certificar que essa empresa recebedora se declarou às Finanças nos termos do art. 8º do Mesmo Regulamento.

2. Só os contratos que tenham por objecto as actividades a que se refere o n.º 3 do artigo 9º do RCI, nomeadamente as de construção

civil, estão abrangidas pelo regime daquele artigo.

3. É possível aos Tribunais sindicar a fixação da matéria de facto feito pela Comissão de Revisão, nomeadamente para efeitos de destrição entre o que seja fornecimento de materiais e prestação de serviços.

4. Se da análise de uma escrita que se deve encontrar devidamente organizada, houver documentos que comprovam claramente quais os materiais enviados do exterior, quantidades, pesos, volumes, não há razão para deixar de abater essas parcelas aos lucros obtido, face ao disposto nos artigos 19º e 21º do RICR.

Relator,

Processo n.º 156/2013

(Recurso de Decisões jurisdicionais)

Data: **24 de Outubro de 2013**

Recorrente:

A Lda. A 有限公司

Entidade Recorrida:

Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da D.S.F.

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

I - RELATÓRIO

A **LIMITADA** interpõe recurso jurisdicional ordinário da sentença do Tribunal Administrativo de 16.11.2012 (fIs. 180 a fIs. 186 dos autos) que decidiu indeferir o recurso contencioso anteriormente interposto pela mesma relativamente à deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (em diante Comissão de Revisão), de 31 de Maio de 2011.

Para tanto, alega em síntese conclusiva:

I. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal de Primeira Instância que julgou improcedente o recurso contencioso interposto pela ora Recorrente da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos datada de 31 de Maio de 2011, a qual fixou à ora Recorrente um rendimento

colectável do exercício de 2007 no valor de MOP\$ 29.384.800,00 (vinte e nove milhões, trezentas e oitenta e quatro mil e oitocentas patacas).

II. No que respeita à relação contratual estabelecida entre a ora Recorrente e a sociedade B Limited, está em causa nos presentes autos a não aceitação como custo do exercício de 2007 do montante pago a título de fornecimento de painéis ou murais, no valor de MOP\$9,876,557.46, por se haver entendido que para além do fornecimento dos materiais a B Limited prestou ainda serviços de instalação dos mesmos à ora Recorrente.

III. O documento de fls. 56 a 62, para o qual ora se remete e aqui se dá por n integralmente reproduzido, trata-se de correspondência trocada entre a ora Recorrente e a dita sociedade B Limited, resultando da mesma que a referida sociedade B Limited, confirma que, no ano de 2007 recebeu da ora Recorrente o montante de HKD9.588.890,74 pelo fornecimento de murais.

IV. As "Purchase Orders" ou "Notas de Encomenda" de fls. 144 e 145 do Apenso II, em que o douto tribunal a quo baseia o seu entendimento de que a B prestou serviços de instalação à ora Recorrente, tratam-se de documentos com um teor manifestamente vago, emitidos unilateralmente pela ora Recorrente à B Limited, no valor de HKD\$5,000,000.00 cada e das quais consta apenas: "供應及安裝壁畫及壁飾工程"

V. O douto tribunal a quo usou elementos de um documento (do doe. de fls. 56 a 62) para dar como provado o valor pago pela ora Recorrente à empresa estrangeira, e elementos de outros documentos(dos does. de fls. 144 e 145 do Apenso II), para concluir que para além do fornecimento de materiais a empresa estrangeira em causa prestou serviços que se podem reconduzir aos serviços previstos no arts. 9 n° 3 al. a) do Regulamento da Contribuição Industrial, porém tais documentos tem conteúdos diversos e até mesmo

contraditórios.

VI. Também o Orçamento de fls. 143 do Apenso contraria o teor das "Purchase Orders" em que o tribunal a quo baseou o seu entendimento, porquanto do mesmo se retira claramente que a relação contratual que se iria estabelecer entre as duas sociedades consistia exclusivamente no fornecimento de materiais, não incluindo a instalação dos mesmos.

VII. Também resultou claro do depoimento das testemunhas C e D, cujos depoimentos se encontram registados no lado A, da cassete n.º 1 gravada em sede de inquirição de testemunhas, respectivamente a rotações (1255-2000) e (2010-2410), que a Recorrente apenas adquiriu materiais à referida B Limited e que a instalação desses materiais no Casino Hotel E foi feita por trabalhadores de Macau especificamente contratados para o efeito por parte da ora Recorrente.

VIII. Donde se retira que o douto tribunal a quo incorreu numa errónea apreciação da prova trazida aos presentes autos o que inquina a decisão ora sob recurso de erro de julgamento da matéria de facto.

IX. Assim, face à prova carreada para os presentes autos, deveria o douto Tribunal a quo ter concluído que o pagamento efectuado no ano de 2007 pela ora Recorrente à B Limited no valor global de HKD9.588.890,74, apenas respeitou à aquisição de materiais e como tal deveria ter sido considerado como um custo do exercício do ano de 2007, nos termos conjugados dos artigos 19.º, n.º 2 e alíneas a) e b) do artº 21, ambos do RICR, e nesta medida ter anulado a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, de 31 de Maio de 2011.

X. *Donde se retira que o douto tribunal a quo incorreu numa errónea apreciação da prova trazida aos presentes autos o que inquina a decisão ora sob recurso de erro de julgamento da matéria de facto d*

XI. *Mas mesmo que se considere que a relação contratual estabelecida entre a ora Recorrente e a B Limited compreendeu também a prestação de algum serviço discriminado no n.º 3 do artigo 9.º do RCI, o que por mera cautela de patrocínio se concebe, tal serviço apenas consistiu no envio de dois técnicos a Macau para supervisionar a instalação dos materiais adquiridos, e nunca em serviços de incorporação dos materiais fornecidos na obra a que os mesmos se destinavam.*

XII. *Pelo envio dos referidos dois técnicos para prestarem assistência à ora Recorrente foi apenas suportado o montante de MOP\$330,000.00, conforme resulta do documento de fls. 143 do Apenso II e do depoimento das testemunhas C e D.*

XIII. *A vencer o entendimento que a relação contratual estabelecida com a B Limited incluiu a prestação de serviços de assistência técnica - e nunca de instalação - apenas o montante pago pela ora Recorrente por conta de tais serviços, no valor de MOP\$330,000.00, poderia não ter sido considerado como custo do exercício, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 9.º do RCI., devendo o douto Tribunal a quo nesta medida ter anulado a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, de 31 de Maio de 2011.*

XIV. *Ao assim não ter feito, o douto Tribunal incorreu, salvo devido respeito por melhor opinião, não só na violação do disposto no artigo 9.º do RCI e dos artigos 19.º, n.º 2 e alíneas a) e b) do art. 21, ambos do RICR, mas também na violação do princípio geral da proporcionalidade, da imparcialidade e da justiça atenta a discrepância existente entre o*

valor suportado com a simples aquisição de mercadorias HKD9.588.890.74 e o valor de MOP\$330,000.00 que foi suportado com a referida assistência técnica.

XV. No que respeita à relação contratual estabelecida entre a ora Recorrente e a sociedade A Technology Co., Limited (doravante simplesmente designada A Technology), está em causa nos presentes autos a não aceitação como custo do exercício de 2007 do montante pago a título de fornecimento de betão no valor de MOP\$ 8.382.740,00, por se ter considerado que a A Technology também prestou à ora Recorrente serviços de instalação do referido material.

XVI. O documento de fls. 152 do Apenso II, em que o douto Tribunal a quo sustenta o seu entendimento, trata-se de uma "Purchase Order", ou nota de encomenda, no valor de MOP\$8,400,000.00, da qual consta "供應及安裝壁畫及壁飾工程", e que está em manifesta contradição com o valor que tanto a entidade recorrida como o tribunal não consideraram como custo do exercício de 2007.

XVII. Na verdade, o valor pago pela ora Recorrente à A Technology e em causa nos presentes autos é de MOP\$8.382.740,00 e não de MOP\$8,400,000.00 conforme consta do documento de fls. 152 do Apenso II, resultando aquele valor de MOP\$8.382.740,00 do documento de fls. 267 do mesmo Apenso II.

XVIII. Ora, o documento de fls. 267 do Apenso II trata-se da factura relativa aos produtos fornecidos pela A Technology à ora Recorrente, e da qual se pode apurar a que tipo contra-prestação respeitou o pagamento do montante de MOP\$8.382.740,00 (correspondente a HK\$8,138,583.22), sendo que de tal valor MOP\$8,153,050.71 (equivalentes a HK\$7,915,583.22) dizem respeito à aquisição de materiais e despesas de transporte (vide itens A., B., C. e E. do Invoice); e MOP\$229,690.00 (equivalentes a

HK\$223,000.00), dizem respeito ao envio de dois técnicos dos Estados Unidos por 4 semanas para formação (vide item D. do Invoice).

XIX. É assim incompreensivelmente que, tanto a entidade recorrida, como o douto tribunal a quo, se tenham socorrido do documento de fls. 152 do Apenso II - um ordem de encomenda, donde nem sequer consta a descrição do material pretendido, e com um valor que não corresponde àquele que se veio a final apurar ter sido efectivamente pago pela ora Recorrente - para de forma algo afirmarem que a A Technology prestou serviços à ora Recorrente passíveis de serem integrados na previsão do artigo 9.º, n.º 3 alínea a) do RCI.

XX. Também as testemunhas F e D, cujos depoimentos se encontram registados no lado A, da cassete n.º 1 gravada em sede de inquirição de testemunhas a rotações (0000-1240) e (2010-2410) respectivamente, confirmaram a relação contratual que se estabeleceu entre a ora Recorrente e a A Technology não incluiu a prestação de serviços de instalação por parte desta última sociedade à ora Recorrente.

XXI. Donde se retira que o douto tribunal a quo incorreu numa errónea apreciação da prova trazida aos presentes autos o que inquina a decisão ora sob recurso de erro de julgamento da matéria de facto.

XXII. Assim, face à prova carreada para os presentes autos, deveria o douto Tribunal a quo ter concluído que o pagamento efectuado no ano de 2007 pela ora Recorrente à A Technology Limited no valor global de MOP\$8.382.740,00, apenas respeitou à aquisição de materiais e como tal deveria ter sido considerado como um custo do exercício do ano de 2007, nos termos conjugados dos artigos 19.º, n.º 2 e alíneas a) e b) do art. 21, ambos do RICR, e nesta medida ter anulado a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, de 31 de Maio de 2011.

XXIII. À cautela e sem prescindir do acima alegado, mesmo que se considere que a relação contratual estabelecida entre a ora Recorrente e a A Technology compreendeu também a prestação de algum serviço discriminado no n.º 3 do artigo 9.º do RCI, tal serviço apenas consistiu no envio de dois técnicos para darem formação, e nunca em serviços de instalação dos materiais fornecidos na obra a que os mesmos se destinavam.

XXIV. Pelo envio dos dois referidos técnicos, a ora Recorrente suportou um custo de MOP\$229,690.00, o que, representa uma ínfima parte do valor pago pela ora Recorrente à referida sociedade A Technology, conforme resulta do documento de fls. 267 do Apenso II.

XXV. A vencer o entendimento que a relação contratual estabelecida com a A Technology incluiu a prestação de serviços de assistência técnica - e nunca de instalação - apenas o montante pago pela ora Recorrente por conta de tais serviços, no valor de MOP\$229,690.00, poderia não ter sido considerado como custo do exercício, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 9.º do RCI., devendo o douto Tribunal a quo nesta medida ter anulado a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, de 31 de Maio de 2011.

XXVI. Ao assim não ter feito, o douto Tribunal incorreu, salvo devido respeito por melhor opinião, não só na violação do disposto no artigo 9.º do RCI e dos artigos 19.º, n.º 2 e alíneas a) e b) do art. 21, ambos do RICR, mas também na violação do princípio geral da proporcionalidade, da imparcialidade e da justiça atenta a discrepância existente entre o valor suportado com a simples aquisição de mercadorias MOP\$8,153,050.71 e o valor de MOP\$229,690.00 que foi suportado com a referida assistência técnica.

XXVII. No que respeita à relação contratual estabelecida entre a ora Recorrente e a sociedade A Contracting Co., Limited (doravante simplesmente designada A Contracting),

está em causa nos presentes autos a não aceitação como custo do exercício do ano de 2007 do montante de MOP\$2.800.000,00 pago pela ora Recorrente à referida sociedade por conta do fornecimento de pedra mármore.

XXVIII. O douto tribunal a quo parte novamente da simples análise de uma "Purchase Order" constante de fls. 1 do Apenso II, fls. 150, cujo conteúdo se reputa demasiado geral em nada especificando que tipo de mercadorias estavam a ser encomendadas, para chegar à conclusão que para além do fornecimento de mercadorias, a A Contracting procedeu à instalação das mesmas.

XXIX. Porém, do depoimento da testemunha F, registado no lado A, (0000-1240) da cassete n.º 1 gravada em sede de inquirição de testemunhas cuja acta se encontra a fls. 146 dos presentes autos, resulta claramente que a A Contracting apenas forneceu mercadorias à ora Recorrente e nada mais.

XXX. Ora, caso tivesse o douto tribunal a quo feito uma apreciação não só do documento de fls. 150 do Apenso II, mas também do depoimento da referida testemunha, e teria chegado à conclusão de que, no ano de 2007, a A Contracting apenas forneceu materiais à ora Recorrente, não tendo prestado qualquer outro tipo de serviços.

XXXI. Donde se retira que o douto tribunal a quo incorreu numa errónea apreciação da prova trazida aos presentes autos o que inquina a decisão ora sob recurso de erro de julgamento da matéria de facto.

XXXII. Assim, face à prova carreada para os presentes autos, deveria o douto Tribunal a quo ter concluído que o pagamento efectuado no ano de 2007 pela ora Recorrente à A Contracting no valor global de MOP\$2,800,000.00, apenas respeitou à aquisição de

materiais e como tal deveria ter sido considerado como um custo do exercício do ano de 2007, nos termos conjugados dos artigos 19.º, n.º 2 e alíneas a) e b) do art. 21, ambos do RICR, e nesta medida ter anulado a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, de 31 de Maio de 2011.

XXXIII. No entanto, existe ainda outra questão afluída pelas testemunhas ouvidas nos presentes autos e que o douto Tribunal a quo simplesmente não tomou em consideração, e que impede que à ora Recorrente seja aplicado o disposto no artigo 9.º, n.º 4 do RCI, que é o facto da A Contracting ter dado cumprimento ao disposto no artigo 8.º do RCI e procedido ao pagamento do imposto devido por conta das actividades que desenvolveu em Macau no ano de 2007.

XXXIV. Tal facto resulta claramente do depoimento das testemunhas F, cujo depoimento se encontra registado no lado A, (0000-1240) da cassete n.º 1 gravada em sede de inquirição de testemunhas, contabilista da filial da ora Recorrente em Hong Kong e C, cujo depoimento se encontra registado no lado A, (1255-2000) da cassete n.º 1 gravada em sede de inquirição de testemunhas, funcionário da ora Recorrente.

XXXV. A verdade é que, efectivamente a A Contracting Company Limited se encontra efectivamente inscrita na Direcção dos Serviços de Finanças, apresentou a competente declaração de Imposto Complementar de Rendimentos referentes ao ano de 2007, e depois de fixado o rendimento e liquidado o competente imposto, procedeu ao pagamento do mesmo, dr. documentos 1 a 4 que ora se juntam na presente sede, os quais devido à sua relevância para efeitos da descoberta da verdade material ora em causa se requer sejam admitidos.

XXXVI. Pelo que, não considerar como custo o valor pago em 2007 pela

ora Recorrente à A Contracting Company Limited consubstancia uma verdadeira situação de dupla tributação, uma vez que a A Contracting Company Limited já procedeu à liquidação do imposto da sua responsabilidade

XXXVII. Comprovado que está que a A Contracting cumpriu com a obrigação plasmada no artigo 8.º do RCI e que procedeu ao pagamento do imposto devido pelas actividades que desenvolveu em Macau no ano de 2007, resulta manifestamente ilegal que se sujeite a ora Recorrente à sanção prevista no disposto no artigo 9.º, n.º 4 do RCI e não se considere como custo do exercício de 2007 o valor de MOP\$2,800,000.00 pagos nesse ano à referida sociedade A Contracting.

Nestes termos entende que deve o presente recurso ser julgado procedente por provado em consequência ser revogada a decisão sob recurso e substituída por uma outra que anule o acto recorrido nos termos supra melhor explanados.

A Exma Senhora Presidente da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, contra alega, dizendo em suma:

I. O regime do artigo 9.º do RCI destina-se a evitar a evasão fiscal consagrando, pela substituição tributária operada, um regime de responsabilidade subsidiária do substituto (dever tributário acessório de terceiro), ou seja, passa a ser ele o verdadeiro sujeito passivo do imposto e não o contribuinte que na RAEM não tenha estabelecimento estável. O espírito subjacente à formulação da norma visa, efectivamente, o controle de toda a actividade de

natureza comercial ou industrial que seja objecto de incidência tributária, assegurando-se, deste modo, a igualdade entre aqueles que obtenham rendimentos no Território (Acórdão de 15/12/1998, Processo n.º 942 do Tribunal Superior de Justiça de Macau).

II. Os valores pagos àquelas três empresas sem estabelecimento estável na RAEM, não foram considerados como custos da ora recorrente, dado que a recorrente não cumpriu a obrigação fiscal a que alude o n.º 1 do artigo 8.º do RCI, e tendo a recorrente efectuado tais pagamentos sem se certificar do cumprimento daquela obrigação, como lhe impunha o n.º 1 do artigo 9.º, não podem, por força da 2.ª parte do n.º 4 deste mesmo normativo legal, ser deduzidos ao seu rendimento colectável as despesas em causa.

III. Nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do RCI, são obrigadas a certificar-se, antes de efectuarem cada pagamento, de que a entidade beneficiária do mesmo cumpriu o disposto no artigo 8.º. Isto significa que esta é uma obrigação que a Lei exige aos contribuintes que cumpram quando da realização das actividades acima indicadas, ou seja, no presente caso, até o ano 2007.

IV. Pelo que, os documentos que a recorrente juntou nas ora alegações de recurso não podem ser considerados como a prova do cumprimento da referida obrigação.

V. O que é exigido aos contribuintes é apenas cumprir os deveres legais impostos, no presente caso, apenas se certificarem, antes de efectuarem os pagamentos àquelas três empresas, se cumpriram o disposto no artigo 8.º e manter arquivada a fotocópia autenticada do duplicado da declaração.

VI. Basta para aplicação integral do artigo 9.º do RCI, a prestação dos serviços discriminados e o valor total pago por estas.

Termos em que pede seja o presente recurso jurisdicional ordinário declarado improcedente e, conseqüentemente, mantida a decisão do Tribunal Administrativo de 16.11.2012 (fls. 180 a fls. 186 dos autos).

O Exmo Senhor Procurador Adjunto emite o seguinte douto parecer:

É imputado à douta sentença sob escrutínio, erro de julgamento da matéria de facto, violação do disposto no art. 9º RCI, 19º, n.º 2 e 21º, als. a) e b) do RICR, atropelo dos princípios da proporcionalidade, imparcialidade e justiça, invocando-se ainda a ocorrência de dupla tributação.

Pretende a recorrente, em síntese, que, face à prova carreada para os autos, deveria o tribunal "a quo" ter concluído que :

- os pagamentos por si efectuados a "B, Ltd", "A Technology Co. Ltd" e "A Contracting Co, Ltd", referentes ao ano de 2007, apenas respeitaram à aquisição de materiais, devendo, como tal, ter sido considerados como custos do exercício desse ano, nos termos dos arts. 19º, n.º 2 e 21º, als. a) e b) do RICR;

- De todo o modo, admitindo que a relação contratual estabelecida com tais sociedades possa ter compreendido também a prestação de algum serviço discriminado no n.º 3 do art. 9º, RCI (serviços que apelida de "assistência técnica", consistente na utilização de técnicos para supervisionar a instalação de materiais adquiridos ou para prestar formação), apenas os montantes pagos por conta desses serviços (em valor substancialmente inferior ao globalmente considerado) poderiam não ter sido considerados como custos de exercício, para

os efeitos do n.º 4 daquele normativo ;

- Finalmente, "malgré tout", a "A Contracting" deu cumprimento ao disposto no art. 8º, RCI, procedendo ao pagamento do imposto devido por conta das actividades desenvolvidas em Macau no ano de 2007, pelo que a não consideração como custo do exercício dos montantes a esta pagos configurará situação de dupla tributação.

Quer-nos parecer que, relativamente aos dois primeiros "itens". a questão se situa exclusivamente no domínio da prova, isto é, se os montantes apresentados pela recorrente e não considerados como custos do exercício do ano de 2007 se referem exclusivamente à aquisição de materiais, se, a reportarem-se também a prestação de serviços, estes se limitaram a mera assessoria técnica e, em última análise, a ser assim, se a recorrente, a quem tal competia, logrou demonstrar, com eficácia, a "destrinça" entre uns e outros.

Ora, do douto aresto em crise resulta claramente expresso que, para além de a recorrente, na declaração de ICR, ter indicado a prestação, pelas três empresas em causa, de "obras de pinturas murais, ornamentação de paredes, obras de mármore e obras de pinturas a óleo e sua montagem", a mesma, aquando da sua reclamação " ... não forneceu quaisquer provas concretas para justificar que os aludidos pagamentos destinaram-se tão só à aquisição de materiais e ao respectivo transporte", não conseguindo "... mais elementos para justificar detalhadamente o conteúdo dos acordos ou contratos envolvidos nas referidas listas de aquisição", ineficácia essa que se manteve relativamente à prova produzida já no âmbito do recurso contencioso, onde a mesma recorrente, além do mais, apontou expressamente que o conteúdo dos acordos " ... inclui os materiais de obras, sua montagem e assistência técnica para a orientação de obras", entendendo-se, assim, que os pagamentos em questão "... pertencem aos contratos de obras de construção civil previstos no art. 9º, nº 3, al. c) do

Regulamento de Contribuição Industrial",

Ora, pese embora o notório esforço da visada em tentar demonstrar o contrário, a verdade é que não se vê que do acervo probatório carreado para os autos e respectivo instrutor resulte matéria que possa validamente infirmar as conclusões alcançadas pelo tribunal "a quo", no sentido de se estar perante operações integrando, simultâneamente, componente de fornecimento e componente de instalação dos materiais fornecidos, casos em que a lei estabelece compressão ao conceito de custos, tal como resulta do art. 21 ° RICR, impedindo que o integrem as despesas contraídas com pagamentos a empresas no exterior que não tenham efectuado a declaração prevista no artº 8º do RCI.

Finalmente, não se topa que, pelos apontamentos testemunhais a que a recorrente faz questão de se reportar, o julgador "a quo" houvesse que se pronunciar sobre o registo do início de início da actividade na DSF por parte da "A Contracting", quando tal circunstância, desde logo, não havia sido alegada não resulta, de forma clara e expressa desses depoimentos, sendo certo que, de todo o modo, aquele registo se reporta a 17/1/11 (embora indicando-se como data provável do início da actividade, 2/2/06), altura em que havia já sido fixado o rendimento colectável, e não se encontrando "soit qu 'il soit" demonstrado que, relativamente a tal empresa, houvesse sido pago o imposto devido, relativo aos montantes recebidos, atinentes aos serviços prestados à aqui recorrente, reportados ao ano de 2007, razão por que se revela inócuo argumentar com suposta ocorrência de dupla tributação.

Tudo razões por que somos a entender não merecer provimento o presente recurso.

Foram colhidos os vistos legais.

III - FACTOS

Vêm provados os factos seguintes na 1ª Instância:

“Em 1 de Abril de 2009, o Sub Director dos ServiÇos de FinanÇas concordou com o conteÚdo da Informaçã n.º 0071/DIFT/DAIJ/2009 e decidiu ser a Comissã de Fixaçã do Imposto Complementar de Rendimentos responsável pela fixaçã do rendimento colectável do exercÍcio de 2007 da recorrente nos termos do artigo 36.º n.º 3 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos por a recorrente ainda não ter apresentado a declaraçã M/1 do imposto complementar de rendimentos do exercÍcio de 2007 antes do dia 31 de Janeiro de 2009 (cfr. fls. 50 e seu verso e fls. 52 do Apenso I, cujo conteÚdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 28 de Abril de 2009, conforme as regras de fixaçã dos contribuintes do grupo B, a Comissã de Fixaçã do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcçã dos ServiÇos de FinanÇas fixou o rendimento colectável do exercÍcio de 2007 da recorrente em MOP\$48.000,00 (cfr. fls. 56 do Apenso I, cujo conteÚdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 27 de Agosto de 2009, a recorrente apresentou à Direcçã dos ServiÇos de FinanÇas a declaraçã do imposto complementar de rendimentos dos contribuintes do grupo A, declarando que o seu rendimento do exercÍcio de 2007 foi de MOP\$1.626.462,00 (cfr. fls. 11 a 17v e 62 a 91 do Apenso I, cujo conteÚdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 30 de Abril de 2010, o Subdirector dos ServiÇos das FinanÇas concordou com o conteÚdo da Informaçã n.º 0111/DIFT/DAIJ/2010, indicando que o rendimento colectável declarado pela recorrente em 27 de Agosto de 2009 na declaraçã do imposto complementar de rendimentos M/1 do exercÍcio de 2007 foi mais elevado do que o anteriormente fixado pela Comissã de Fixaçã para o referido exercÍcio,

por isso, decidiu ser a comissão de fixação responsável pela nova fixação do rendimento colectável do exercício de 2007 da recorrente conforme a aludida declaração apresentada pela recorrente (cfr. fls. 53 a 54 do Apenso I, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 26 de Maio de 2010, por ofício n.º 001/CFICD/2010, a Direcção dos Serviços de Finanças referiu que conforme a discriminação de subcontratos do exercício de 2007 fornecida pela recorrente, verificou-se que algumas empresas subcontratadas são empresas estrangeiras, por isso, nos termos do artigo 9.º do Regulamento da Contribuição Industrial, solicitou à recorrente que justificasse, no prazo fixado, se as empresas mencionadas no ofício procederam à inscrição do início de actividade na Direcção dos Serviços de Finanças, fornecesse o número de contribuinte e o número de cadastro da contribuição industrial dessas empresas e entregasse as fotocópias dos subcontratos e dos documentos dos respectivos pagamentos (cfr. fls. 39 a 40 do Apenso I, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 15 e 30 de Julho de 2010, a recorrente apresentou documentos à Direcção dos Serviços de Finanças (cfr. fls. 18, 20 a 37 do Apenso I).

Em 8 de Novembro de 2010, a Direcção dos Serviços de Finanças emitiu à recorrente a notificação da fixação de rendimento M/5 do imposto complementar de rendimentos, notificando-lhe que o seu rendimento colectável do imposto complementar de rendimentos dos contribuintes do grupo A do exercício de 2007 foi fixado em MOP\$40.157.700,00, do qual se determinou o imposto total a pagar no valor de MOP\$4.791.924,00, e mais informou à recorrente que da aludida fixação cabia reclamação para a Comissão de Revisão no prazo fixado (cfr. fls. 8 do Apenso I, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 30 de Novembro de 2010, a recorrente apresentou a reclamação à entidade recorrida, alegando ter solicitado à Direcção dos Serviços de Finanças em 17 de Outubro de 2007 a sua integração

no grupo A desde 2007, pelo que, não deve ser tributada pelo grupo B; e a Direcção dos Serviços de Finanças não lhe forneceu o mapa da fixação de rendimento colectável do referido exercício, o que fez com que a recorrente não conseguisse tomar conhecimento da divergência dos lucros tributáveis (cfr. fls. 6 a 7 do Apenso I, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 21 de Dezembro de 2010, a entidade recorrida tomou a deliberação, referindo que o rendimento colectável da recorrente foi fixado com base no rendimento declarado pela recorrente e nas despesas não consideradas como custos para efeitos fiscais. As referidas despesas não consideradas como custos para efeitos fiscais são as despesas da contratação das companhias estrangeiras para prestação de serviços das obras de construção civil sem cumprimento do artigo 9.º do Regulamento da Contribuição Industrial, por isso, as despesas de subcontratos pagas pela recorrente às empresas estrangeiras não foram aceites como custos para efeitos fiscais. Nestes termos, a Comissão deliberou indeferir a reclamação da recorrente e decidiu manter o rendimento colectável do exercício de 2007 da recorrente em MOP\$40.157.700,00 e fixar o agravamento à colecta em 0,1 %, e mais informou à recorrente que da referida deliberação cabia reclamação para a comissão de revisão no prazo legal ou recurso contencioso para o Tribunal Administrativo (cfr. fls. 110 a 111 do Apenso II, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 3 de Janeiro de 2011, por ofício n.º 137/DAIJ/CRB/10, a Direcção dos Serviços de Finanças notificou a recorrente da aludida deliberação (cfr. fls. 108 a 109 do Apenso II, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 17 de Janeiro de 2011, a recorrente apresentou a reclamação graciosa à entidade recorrida, alegando que ao fazer a escrituração para efeitos de apresentação da declaração de rendimento, houve um erro na designação da conta no que toca às despesas não consideradas como custos para efeitos fiscais pela Comissão de Revisão. Todas as despesas desta conta contam com acordos de aquisição de

mercadorias, devendo pertencer à conta da aquisição de mercadorias, e todas as importâncias não consideradas como custos para efeitos fiscais destinaram-se à aquisição de materiais e o seu conteúdo também inclui os materiais de obras e sua instalação e a assistência técnica para orientação de obras. Além disso, a recorrente também referiu que a conta global da recorrente foi incompleta, por isso, foi difícil que a recorrente declarou o rendimento como contribuinte do grupo A, razões pelas quais solicitou à Comissão de Revisão que a tributação do exercício de 2007 fosse fixada pelo grupo B (vide fls. 100 a 106 do Apenso II, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 14 de Abril de 2011, por ofício n.º 012/CRB/2011, a Presidente da Comissão de Revisão "B" pediu que a recorrente fornecesse no prazo fixado as fotocópias dos contratos de execução das obras ou do fornecimento de materiais relacionados com as empresas e as verbas mencionadas no referido ofício, das facturas emitidas pelas empresas subcontratadas/fornecedoras e dos documentos dos respectivos pagamentos (cfr. fls. 183 a 184 do Apenso II, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 28 de Abril de 2011, a recorrente apresentou à entidade recorrida a declaração e os documentos acima solicitados pela entidade recorrida, e declarou o destino das referidas verbas (cfr. fls. 179 a 181 e fls. 185 a 269 do Apenso II, fls. 270 a 493 do Apenso III e fls. 494 a 710 do Apenso IV, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 31 de Maio de 2011, a entidade recorrida tomou a deliberação, referindo que a recorrente não apresentou no prazo legal a declaração de rendimento M/1 do grupo A do exercício de 2007, pelo que, no referido exercício a recorrente ainda se sujeitou à aplicação das regras de fixação dos contribuintes do grupo B, e conforme os elementos fornecidos pela recorrente, verificou-se que só uma parte das aludidas despesas de subcontratos (no valor total de \$10.772.891,00) destinou-se à aquisição de mercadorias no exterior e as restantes envolveram as despesas da contratação das companhias estrangeiras para prestação de serviços das obras de construção civil e da consultadoria, por isso, o rendimento colectável

da contribuinte deve incluir o rendimento declarado pela contribuinte (\$1.626.462,00) e as despesas de subcontratos pagas às companhias estrangeiras (no montante total de MOP\$27.758.320,00), e em consequência, a entidade recorrida deliberou deferir parcialmente a reclamação da recorrente, fixando novamente o rendimento colectável do exercício de 2007 da recorrente em MOP\$29.384.800,00 (cfr. fls. 4v a 5 do Apenso I, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 10 de Junho de 2011, por ofício n.º 36/DAIJ/CRB/11, a Direcção dos Serviços de Finanças notificou a recorrente da aludida deliberação (cfr. fls. 4 a 5 do Apenso I, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Em 26 de Julho de 2011, a recorrente interpôs para este Tribunal o presente recurso contencioso da aludida deliberação da entidade recorrida.”

III - FUNDAMENTOS

1. A deliberação da Comissão de Revisão decidiu negar parcialmente provimento à reclamação da recorrente sobre a fixação do rendimento colectável, do exercício do ano de 2007, passando a mesma de MOP\$40,157,700.00 para MOP\$29,384,800.00, mantendo a consideração de que os valores pagos às empresas "B Limited", "A Technology Co. Ltd." e "A Contracting Co. Limited", no total de MOP\$21,182,274.00, não poderiam ser tratados como custos e deveriam integrar a matéria colectável da ora recorrente.

A questão a resolver aqui passa por saber se os valores que a recorrente pagou às empresas "B Limited", "A Technology Co. Ltd." e "A Contracting Co. Limited", no total de MOP\$21,182,274.00, devem ou não ser

considerados como custos da ora recorrente e devem ou não integrar a matéria colectável da mesma.

Na dilucidação de tal questão importa ainda saber se há que esmiuçar a matéria de facto, de forma a apurar se houve erro de julgamento de facto gerador de erro nos pressupostos de facto, o que passará pela análise das provas decorrentes dos autos, no que concerne à desconsideração das despesas como custos e, por outro lado, na medida em que se efectuaram pagamentos a empresas do Exterior não colectadas, se relativas a pagamentos de serviços ou actividades de obras de construção civil, se essas importâncias, podem ou não entrar como custos para efeitos fiscais.

2. Atentemos então nas normas pertinentes:

O n.º 1 do artigo 8º do RCI prevê que: *"Todo aquele que deseje exercer qualquer actividade industrial ou comercial é obrigado a apresentar na Repartição de Finanças da respectiva área fiscal, por si ou seu procurador, a declaração modelo Mi1, com a antecedência mínima de 30 dias sobre a data provável do início da respectiva actividade."*

O artigo 9º do RCI dispõe:

"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 artigo 8.º

2. Para prova do cumprimento da obrigação prevista no número anterior devem as entidades pagadoras manter arquivada a fotocópia autenticada do duplicado da declaração, a que se refere o artigo 8.º

3. Apenas estão abrangidos pelo disposto no n.º 1 deste artigo os contratos, qualquer que seja a forma que revistam que tenham por objecto a realização no Território das seguintes actividades ou serviços:

a) Quaisquer obras de construção civil ou actividades de prospecção e pesquisa com aquelas relacionadas;

b) Prestação de serviços de carácter científico ou técnico, incluindo a mera consultadoria ou assistência.

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."

3. O que se observa é que, a despeito de a recorrente esgrimir com o facto de que as despesas feitas foram efectivamente custos, decorrentes nomeadamente da aquisição de materiais incorporados no edifício e ainda dos serviços decorrentes do acompanhamento de técnicos que aqui se deslocaram para explicarem os detalhes do colocação daqueles, o certo é que os valores pagos àquelas três empresas sem estabelecimento estável na RAEM, no total de

MOP\$21,182,274.00, não foram considerados como custos da ora recorrente, dado que a recorrente não cumpriu a obrigação fiscal a que alude o n.º 1 do artigo 8º do RCI, e, tendo a recorrente efectuado tais pagamentos, sem se certificar do cumprimento daquela obrigação, como lhe impunha o n.º 1 do artigo 9º, não podem, por força da 2.ª parte do n.º 4, deste mesmo normativo legal, ser deduzidos ao seu rendimento colectável as despesas em causa. Esta foi a tese da Administração Fiscal sufragada no Tribunal Administrativo, tendo-se partido do pressuposto de que se tratava de despesas com actividades e prestações desenvolvidas com empresas sem estabelecimento estável na RAEM

O que está em causa na previsão do artigo 8º do RCI é a contratação da prestação de serviços ou a realização de actividades por parte de empresas que não tenham em Macau estabelecimento estável¹ e já não os contratos de aquisição de materiais destinados à realização daqueles serviços ou actividades, mormente de construção civil. Estes materiais, se adquiridos pelo contribuinte não-de constituír custos; se adquiridos pelo sub-contratante, prestador de serviços ou de actividades não se podem considerar custos do contribuinte, mas sim daquele que foi contratado para desenvolver determinada actividade e que terá de estar colectado na RAEM se aqui desenvolver actividade e aqui não tiver estabelecimento estável.

Tal regime, como facilmente se alcança, destina-se a evitar a evasão fiscal consagrando, pela substituição tributária operada, um regime de responsabilidade subsidiária do substituto, em que um terceiro passa a ser ele o

¹ - Rato Rainha, Impostos de Macau, Universidade de Macau, 1997, 161

verdadeiro sujeito passivo do imposto e não o contribuinte que na RAEM não tenha estabelecimento estável. O espírito subjacente à formulação da norma visa, efectivamente, o controle de toda a actividade de natureza comercial ou industrial que seja objecto de incidência tributária.

Somos a entender, vista a natureza excepcional da norma e a restrição do seu âmbito, o que porventura se deverá à especial particularidade do objecto dos contratos delimitado nos termos do n.º 3 do artigo 9º do RCI (serviços ou actividades de obras, prospecção e pesquisa da actividade de construção civil e prestação de serviços de carácter técnico ou científico, que facilmente podem ser desenvolvidas sem qualquer estabelecimento na RAEM), que só em relação a essas actividades se consideram como custos as despesas feitas se as entidades fornecedoras ou prestadoras dos serviços, sem estabelecimento estável no Território, tiverem procedido à participação fiscal. Não o tendo feito, parece que tais pagamentos já não podem ser deduzidos aos ganhos, pois que de outra forma os rendimentos aqui gerados não seriam passíveis de tributação, abrindo-se a porta escancaradamente à evasão fiscal, sendo isto que resulta expressamente do n.º 4 do artigo 9º do RCI.

Por outro lado, em relação a outras actividades, que não as acima referidas, parece que a aquisição de materiais ou a prestação de serviços a outras entidades, mesmo sem estabelecimento estável na RAEM, entrarão na regra geral, devendo ser considerados custos ou perdas nos termos do artigo 21º do RICR.

4. Invocado que vem o erro nos pressupostos de facto, importará saber se as alegadas despesas feitas com as três empresas do exterior devem ser contabilizadas a título de custos, questão que se transpõe assim para o julgamento da matéria de facto.

Posto isto, importará então integrar o tipo e a natureza dos contratos ao abrigo dos quais a recorrente procedeu aos pagamentos que pretende ver deduzidos nos ganhos.

Segundo o recorrente - artigo 24º da sua petição de recurso - “... *o objecto dos contratos existentes e firmados com as empresas não residentes que foram identificadas, têm como escopo único a importação de matéria-prima e demais materiais necessários a obras de construção civil ...*”, para concluir que as mesmas não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do n.º3 do artigo 9º e, como tal, não poderiam estar sujeitos à aplicação do regime do artigo 9º, em particular do n.º4 do RCI.

Há que averiguar se tem razão e esse exame passa, no fundo, pela análise da matéria de facto e análise dos contratos celebrados com as diversas companhias, de forma a apurar se, ao contrário da conclusão a que chegou a Comissão de Revisão, se se tratou de uma mera aquisição de mercadorias ou de uma contratação de obras de construção civil.

5. A este propósito, já se defendeu na Jurisprudência de Macau, numa situação muito próxima à dos presentes autos, que a matéria de facto apreciada pela Administração Fiscal seria em princípio irrevisível. Vejamos os

excertos pertinentes desse aresto²:

“ (...)

Estamos, aqui, perante uma situação nítida da chamada "liberdade probatória" da Administração, em que não existindo, por parte desta, um poder discricionário - isto é, a faculdade de opção livre por uma de entre várias soluções possíveis dentro dos limites traçados pela própria lei -, todavia, "a lei dá à Administração a liberdade de, em relação aos factos que hajam de servir de base à aplicação do direito, os apurar e determinar como melhor entender, interpretando e avaliando as provas obtidas de harmonia com a sua própria convicção íntima.

Nestes casos não há discricionariedade, porque não há a liberdade de escolha entre várias soluções igualmente possíveis, há sim uma margem de livre apreciação das provas com obrigação de apurar a única solução correcta "(Prof. Freitas do Amaral, "Direito Administrativo", vol. II, pág. 171 e 172), havendo mesmo esta liberdade probatória relativamente a factos sobre os quais se vem a tomar decisões vinculadas, como sucede precisamente no acto tributário.

(...)

Assim, o problema da irrevisibilidade jurisdicional da fixação e valoração dos factos, que constituem o objecto do processo tributário gracioso, é um problema que deriva "da natureza técnica dos juízos de fixação do valor, pelo que as questões de facto que não envolvam uma operação quantitativa de estimação, como as relativas, por exemplo, à identificação de um prédio ou de um contribuinte, devem estar submetidas a controlo jurisdicional.

De tudo o que atrás se disse resulta que a lei, pela utilização da fórmula

² - Ac. do TSJ, proc. n.º 942, de 15/12/98, TSJ, Jurisp. 1998, II, 57 e segs

«preterição de formalidades legais», pretendeu limitar a irrevisibilidade das deliberações ao puro terreno das questões de facto que envolvam juízos de avaliação segundo critérios técnicos - a «zona discricionária» a que se refere a nossa jurisprudência - abrindo, porém, a controlo jurisdicional os vícios essenciais do processo, as questões de direito e as simples questões de facto que não exijam uma livre valoração segundo regras técnicas ou de experiência comum" (autor e obra citada, pág. 380).

"Assim, no que respeita à determinação do lucro tributável, grupo A (como é o caso dos autos), enquanto a definição do quantitativo das despesas a aceitar como custas ou perdas - fixação dos factos - é irrevisível, já a errada qualificação de uma despesa como custo ou perda, ou, como custo ou perda de certo tipo, está submetida à apreciação jurisdicional, por a valoração e qualificação dos factos envolver uma questão de direito" (ainda autor e obra citada, pág. 376).

Como refere a sentença recorrida - e bem -, toda a questão suscitada é uma questão de matéria de facto, ou seja, a ora recorrente não conseguiu demonstrar que os valores apresentados pela (...), e aos quais se refere o documento de fls (...), representem fornecimento de materiais, pelo que é matéria respeitante à definição do quantitativo das despesas a aceitar como custos ou perdas na determinação do lucro tributável à recorrente e, conseqüentemente, matéria jurisdicionalmente irrevisível.

*Já não seria assim, se estivesse em causa a **qualificação** de tal despesa como integrante de obra de construção civil ou de despesa de fornecimentos de materiais (al. a) do n.º 3 do art. 9º do RCI), o que já consubstanciaria questão de direito jurisdicionalmente sindicável."*

Não estando inteiramente seguros quanto à irrevisibilidade dos

montantes estimados tributáveis, colhe-se do transcrito, na parte que nos interessa, a possibilidade de reapreciação do julgamento produzido no que concerne à integração do que sejam despesas para efeitos tidos como custo.

Na verdade, mesmo quanto à fixação da matéria de facto pela Comissão de Revisão, em sede tributária, não se encontra qualquer norma que subtraia aos Tribunais essa sindicabilidade, sendo que a complexidade das questões a requererem um especial apetrechamento técnico não se aparta de outras questões que até passam, noutros domínios, por uma prova pericial, também elas não subtraídas à *jurisditio* do Tribunal, pelo que não nos eximiremos aqui a uma reapreciação da matéria de facto.

6. A este propósito registamos o que de importante se consignou no texto da sentença recorrida, bem demonstrativo de alguma preocupação, ainda que não exaustiva, como adiante se verá, em indagar a natureza das despesas efectuadas e caracterizar a relação contratual subjacente a tais pagamentos.

“... Além disso, os contratos de prestação de serviços previstos no artigo 9.º n.º 3 do Regulamento da Contribuição Industrial não podem ser apenas entendidos como meros acordos ou contratos de prestação de serviços, excluindo aqueles que simultaneamente prestam serviços e fornecem materiais, nomeadamente no âmbito das obras de construção civil. Conforme as regras da experiência comum e

a natureza da actividade, existem efectivamente os acordos ou contratos de prestação de serviços que “abrangem simultaneamente a prestação de serviços e o fornecimento de materiais”, e os mesmos também não podem ser confundidos com os acordos ou contratos de aquisição de mercadorias com “instalação gratuita” (como por exemplo: aquisição de mobília e de artigos electrónicos).

(...)

Conforme os factos dados como provados, sendo contribuinte do grupo A, a recorrente apresentou à Direcção dos Serviços de Finanças a declaração do imposto complementar de rendimentos do exercício de 2007...

A declaração apresentada pela recorrente à Direcção dos Serviços de Finanças (fls. 64 do Apenso I) indica expressamente que a B Limited, a A Contracting Co. Ltd e a A Technology Co. Ltd. lhe prestaram respectivamente obras de pinturas murais e de ornamentação da parede, obras de mármore e obras de pinturas a óleo e sua montagem, cujos valores são respectivamente de MOP\$10.000,00, MOP\$2.800.000,00 e MOP\$8.382.740,00.

(...)

No presente processo, conforme a declaração e os elementos apresentados pela recorrente para efeitos de declaração do imposto complementar de rendimentos (nos quais indicou claramente que a B Limited, A Contracting Co. Ltd e

A Technology Co. Ltd. prestaram-lhe respectivamente obras de pinturas murais e de ornamentação da parede, obras de mármore e obras de pinturas a óleo e sua montagem), a Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças apurou preliminarmente que os pagamentos efectuados pela recorrente às referidas companhias pertencem aos contratos de prestação de serviços; ao apresentar a reclamação do imposto complementar de rendimentos, a recorrente não forneceu quaisquer provas concretas para justificar que os aludidos pagamentos destinaram-se tão-só à aquisição de materiais e ao respectivo transporte; posteriormente, ao apresentar a reclamação graciosa contra a deliberação tomada pela entidade recorrida que indeferiu a sua reclamação, a recorrente só chegou a referir que foi um erro na designação da conta quando apresentou a declaração de rendimentos para efeitos fiscais, entendendo que os pagamentos de tal conta contam com acordos de aquisição de mercadorias, devendo pertencer à conta de aquisição de mercadorias, porém, a recorrente também indicou que o seu conteúdo inclui os materiais de obras, a sua montagem e a assistência técnica para a orientação de obras.

Além disso, conforme as provas documentais apresentadas pela recorrente a pedido da entidade recorrida (cfr. as listas de aquisição a fls. 144, 145, 150 e 152 do Apenso II), as referidas aquisições incluem o fornecimento e a instalação das pinturas murais, obras de mármore e de pinturas a óleo, porém, a recorrente não conseguiu fornecer mais elementos para justificar detalhadamente o conteúdo dos acordos ou contratos envolvidos nas referidas listas de aquisição.

Em relação às provas documentais apresentadas pela recorrente no presente recurso contencioso (cfr. as listas de aquisição a fls. 56 a 62 dos autos), só ficou comprovado que a recorrente pagou à B Limited um montante total de HKD9.588.890,00 (equivalente a MOP\$9.876.557,46) no exercício de 2007 para a aquisição das pinturas murais, não se revelando claramente que o referido montante corresponde à lista de aquisição constante de fls. 144 e 145 do Apenso II e não existe qualquer relação com os pagamentos efectuados a outras duas companhias.

(...) a recorrente também apontou expressamente que o referido conteúdo inclui os materiais de obras, a sua montagem e a assistência técnica para a orientação de obras. Com base no conteúdo dos referidos acordos, este Tribunal entende que os pagamentos efectuados pela recorrente às três companhias, B Limited, A Contracting Co. Ltd. e A Technology Co. Ltd. pertencem aos contratos de serviços de obras de construção civil previstos no artigo 9.º n.º 3 alínea a) do Regulamento da Contribuição Industrial.

(...)

Conforme os dispostos legais acima referidos e em conjugação com o artigo 9.º n.º 1 do Regulamento da Contribuição Industrial, este Tribunal considera que a entidade recorrida já formou a sua convicção prudente com base nos elementos constantes dos autos, entendendo que os pagamentos efectuados pela recorrente às três companhias, B Limited, A Contracting Co. Ltd. e A Technology Co. Ltd. pertencem aos contratos de prestação de serviços de obras de construção civil previstos no artigo 9.º

n.º 3 alínea a) do Regulamento da Contribuição Industrial, por isso, não violou o dever de investigação que levou à insuficiência da investigação da deliberação recorrida nem violou o ónus da prova. Assim, a recorrente entende que a deliberação recorrida violou o artigo 9.º n.ºs 1 e 4 do Regulamento da Contribuição Industrial, este fundamento é improcedente. “

7. Analisemos, então, a argumentação da recorrente relativa ao alegado erro de julgamento de facto.

Da relação contratual estabelecida entre a ora recorrente e a sociedade *B Limited*

7.1. Observámos bem a argumentação expendida, mas ela não é bastante para concluir de forma diversa daquela a que o Mmo Juiz recorrido chegou.

O documento de fls. 143 do Apenso II e o depoimento das testemunhas arroladas pela ora recorrente não fazem inverter aquele julgamento de facto.

O documento de fls. 56 a 62, ao remeter para uma lista discriminativa de pagamentos efectuados ao longo do ano de 2007, não implica necessariamente uma mera aquisição de materiais, bem se podendo referir aos serviços incorporados a que os mesmos respeitam.

O mesmo se diga dos documentos de fls. 144 e 145 do Apenso II,

ainda que tratando-se de "Purchase Orders" ou "Notas de Encomenda", emitidas unilateralmente pela ora Recorrente à *B Limited*, no valor de HKD\$5,000,000.00. Trata-se de documentos com um teor manifestamente generalista, como bem refere a recorrente, das quais não consta qualquer discriminação ou pormenor relativo à encomenda nas mesmas efectuada, nada se retirando daí, se as mesmas correspondem a compra de materiais ou à encomenda da realização e assentamento de painéis.

7.2. Embora custe à recorrente reconhecê-lo, também o orçamento de fls. 143 do Apenso II apresentado pela *B*, ainda que expressamente refira que se trata de uma "*Quotation for Supply / "Italy" Origin / Special Murais / E - Macau, Package 5241*", ou seja, "*Orçamento para Fornecimento / Origem "Itália" / Murais especiais / E - Macau, Pacote 5241*", tal não se mostra definitivo quanto à destriça do que seja compra de materiais pura ou realização e colocação desses painéis.

Insiste a recorrente que a relação contratual que se iria estabelecer entre as duas sociedades consistia exclusivamente no fornecimento de materiais, não incluindo a instalação dos mesmos, podendo apenas compreender o envio de dois técnicos vindos de Itália para supervisionar a instalação dos materiais fornecidos, mas se assim era não se percebe por que razão não se juntaram os contratos, por aí se aferindo muito mais facilmente a natureza das obrigações assumidas, já para essa dificuldade chamando muito bem a atenção o Digno Magistrado do MP na 1ª Instância.

É certo que podia até não existir um contrato, mas sempre devia haver

documentação relativa aos envios, facturas, recibos donde tal se pudesse apurar.

7.3. Também o envio de dois técnicos que iriam supervisionar a instalação dos materiais fornecidos e que corresponde apenas a 1,7% do valor total do referido orçamento, não implica que só esse trabalho materializasse a prestação de um serviço ou desenvolvimento de uma actividade por empresa do exterior.

7.4. Quanto ao depoimento das testemunhas, elas valem o que valem. Damos por certo que elas disseram o que vem transcrito e até que estariam convictas de dizerem o afirmado com respeito à verdade. Mas neste particular aspecto, há que conjugar esses depoimentos com a generalidade da prova e com as regras da experiência comum, para se compreender que é fácil dizer que se tratou de uma mera compra de materiais (no caso de painéis), bem podendo ser isso que se revela numa primeira aparência, sendo até mais fácil dizer que a empresa comprou determinados painéis, cuja realização, assentamento, trabalho artístico, decorativo ou estético incorporado, adaptação aos espaços a preencher, pode escapar a um olhar menos atento, para já não falar na valoração de depoimentos de quem não deixa de ter ligação à parte em causa, para além de lhes poderem escapar os contornos contratuais assumidos.

Não deixando de privilegiar uma outra imediação que o julgamento de facto em 1^a Instância não deixa de encerrar.

7.5. Acresce que a recorrente é contribuinte do grupo A, sendo obrigada, por lei, a ter contabilidade devidamente organizada por contabilista, tendo elevado volume de negócios e actividades desenvolvidas, devendo ter

conhecimento da legislação que lhe é aplicável, donde ser de relevar a prova resultante da documentação contabilística e as suas próprias declarações perante o Fisco, não sendo muito compreensível vir dizer que se enganou na identificação dos serviços, confundindo instalação com aquisição de materiais.

8. Da relação contratual estabelecida entre a ora Recorrente e a sociedade *A Technology Co., Limited*

8.1. No que respeita à relação contratual estabelecida entre a ora recorrente e a sociedade *A Technology Co., Limited*, está em causa nos presentes autos a não aceitação como custo do exercício de 2007 do montante pago a título de fornecimento de betão no valor de MOP\$ 8.382.740,00.

Pretende a recorrente que errou o Tribunal recorrido ao secundar o entendimento da entidade recorrida, concluindo que o fornecimento de materiais por parte daquela sociedade incluía também a instalação, o que fez partindo da análise do documento de fls. 152 do Apenso II.

8.2. Já aqui nos parece assistir razão à recorrente. O Tribunal não examinou exaustiva e detalhadamente as provas e não se podia ter limitado ao documento de fls 152 (*cf. Apenso II*), partindo de uma referência numa nota de encomenda aos trabalhos de “instalação dos produtos”, bem se podendo considerar que essa referência, porventura infeliz, mencionando os trabalhos a que se destinava a encomenda não se deixa de concretizar com um outro documento, a factura dos materiais fornecidos devidamente discriminados, tal

como resulta de fls 267, Apenso II.

O documento de fls. 152 do Apenso II trata-se de uma "Purchase Order", ou nota de encomenda, no valor de Map\$8,400,000.00, da qual a recorrente diz constar "obras de fornecimento e montagem de quadros de pintura e de mosaicos."

Mas o valor pago pela ora recorrente à *A Technology* em causa, nos presentes autos, é de MOP\$8.382.740,00 e não de MOP\$8,400,000.00 conforme consta do documento de fls. 152 do Apenso II, o que resulta , sem margem para dúvidas do documento de fls. 267 do Apenso II (factura relativa aos produtos fornecidos pela *A Technology* à ora recorrente, relativa à nota de encomenda de fls 152).

A factura que consta de fls. 267 do Apenso II, discrimina de forma muito clara que do montante de **MOP\$8.382.740,00** (correspondente a HK\$8,138,583.22):

- **MOP\$8,153,050.71** (equivalentes a HK\$7,915,583.22) dizem respeito à aquisição de materiais e despesas de transporte (vide itens A., B., C. e E. do Invoice); e

-**MOP\$229,690.00** (equivalentes a HK\$223,000.00), dizem respeito ao envio de dois técnicos dos Estados Unidos por 4 semanas para formação (vide item D. do Invoice).

Nessa factura refere-se claramente o fornecimento de determinados

materiais, em particular, diferentes tipos de betão, número de sacos, quilos e quantidades, não fazendo sentido que se tivesse havido qualquer serviço incorporado no assentamento do betão ele não tivesse aí sido discriminado. Aliás, existe aí uma rubrica correspondente ao pagamento de dois técnicos que terão vindo dar formação e apoio técnico, parcela essa, sim, a considerar como integrante de uma prestação de serviços, a não relevar em termos de custos se não abrangida pela previsão do artigo 9º do RCI (na medida em que essa empresa não fez a declaração prevista no artigo 8º do RCI).

Tem, pois, razão a recorrente quando diz que, algo incompreensivelmente, tanto a entidade recorrida, como o douto Tribunal *a quo*, não obstante terem partido deste mesmo documento, de fls. 267 do Apenso II, para apurarem o valor que, no seu entender, não deveria ser considerado como custo (i.e., HK\$8,138,583.22), vêm socorrer-se do documento de fls. 152 do Apenso II - uma ordem de encomenda, donde nem sequer consta a descrição do material pretendido, e com um valor que não corresponde àquele que se veio a final a apurar, ter sido efectivamente pago pela ora recorrente - para, sem qualquer fundamento, continuarem a afirmar que a *A Technology* prestou serviços à ora recorrente passíveis de serem integrados na previsão do artigo 9.º, n.º 3 alínea a) do RCI.

8.3. Ainda aqui, contrariamente ao raciocínio acima desenvolvido, em relação à prova testemunhal, porquanto diferentes são os respectivos pressupostos, os depoimentos das testemunhas são compagináveis com esta prova documental, não sendo tal prova o único esteio da convicção do julgador, enquanto confirmaram que a *A Technology* no ano de 2007 só forneceu

materiais à ora recorrente, não tendo prestado nenhum tipo de serviços. (Não deixamos de registar os depoimentos, tal como transcritos nas alegações, não havendo razões para descrer da bondade dessa transcrição).

8.4. Não se deixa, contudo, como acima se frisou, e a própria recorrente não deixa subsidiariamente de admitir, que se considere que a relação contratual estabelecida entre a ora recorrente e a *A Technology* compreendeu também a prestação de alguns serviços discriminados no n.º 3 do artigo 9.º do RCI, materializado no envio de dois técnicos para darem formação.

No que toca ao envio desses dois técnicos para prestarem formação, resulta do documento de fls. 267 do Apenso II, que o montante pago por tal serviço foi de MOP\$229,690.00 (HKD223.000,00), quantia esta que não se pode considerar um custo do exercício, na medida em que se traduziu num pagamento feito a uma empresa sem estabelecimento estável na RAEM aqui não *participada* fiscalmente (artigo 8º do RCI), nos termos e para os efeitos do disposto no n.º4 do artigo 9.º do RCI.

Como se viu, do disposto no referido artigo 9.º resulta que não recai sobre a entidade residente de Macau a obrigação prevista no transcrito artigo em qualquer tipo de relação contratual que se estabeleça com a empresa ou sociedade que, no Território, não tenha estabelecimento estável, mas sim, somente em relação à prestação de serviços relacionados com obras de construção civil ou actividades de prospecção e pesquisa com aquelas

relacionadas, e serviços de carácter científico ou técnico, incluindo a mera consultadoria ou assistência.

Ora, tendo em conta que o valor pago pelo serviço respeitante ao envio de dois técnicos para darem formação se encontra expressamente discriminado e destacado dos valores suportados a título de fornecimento de materiais, só as referidas MOP\$229,690.00 poderiam não ter sido consideradas como custos do exercício de 2007 para efeitos fiscais.

9. Da relação contratual estabelecida entre a ora recorrente e a sociedade *A Contracting Co., Limited*

9.1. No que respeita à relação contratual estabelecida entre a ora recorrente e a sociedade *A Contracting Co., Limited*, está em causa nos presentes autos a não aceitação como custo do exercício do ano de 2007 do montante de MOP\$2.800.000,00 pago pela ora recorrente à referida sociedade por conta do fornecimento de pedra mármore.

O Tribunal *a quo* concluiu que a relação contratual estabelecida entre a ora recorrente e a *A Contracting* incluía não só o fornecimento de materiais, mas também a sua instalação, e que, uma vez que a *A Contracting* se tratava de uma sociedade de Hong Kong e que não cumpriu com o estipulado no artigo 8.º do RCI, bem andou a entidade recorrida ao submeter a ora recorrente à aplicação do disposto no artigo 9.º, n.º 4 do mesmo diploma legal, ao não considerar como custo do exercício do ano de 2007 o valor de

MOP\$2,800,000.00 pagos àquela sociedade do exterior.

9.2. Já quanto a este ponto, não obstante os depoimentos das testemunhas (aceita-se aqui a veracidade da transcrição) valem aqui as considerações produzidas a propósito dos painéis, na relação contratual existente com a B, até porque desacompanhadas de outros elementos documentais, sendo de privilegiar este tipo de prova para apuramento da natureza da relação contratual em presença.

Admitida que se mostra a revisibilidade da matéria de facto em causa, na verdade, a prova testemunhal não é corroborada pela prova documental existente, pelo que as afirmações produzidas não podem deixar de ser contextualizadas e entendido o seu sentido na asserção mais directamente apreensível sem entrar em detalhes sobre as particularidades da relação contratual estabelecida.

Para além de que o documento que existe (cfr. fls 150) é muito explícito ao falar em “*instalação e fornecimento de mármore*”, não surgindo aqui um documento que contradiga esta versão, tal como acontecia na relação supra com a *A Technology Co., Limited*.

Para além de que é a recorrente igualmente muito clara na sua exposição à comissão de Revisão que se tratava de *instalação e fornecimento de mármore* (cfr. fls 180 do Apenso II). Embora venha agora desdizer-se, tal não basta.

Existem, aliás, documentos que se referem ao *work package* n. 5235

(cfr. fls 150) e que apontam para algo mais do que mero fornecimento do material, como corte, fabrico, recortes (fls 168 e 171), ainda que noutras encomendas à *G Ltd.* , não sendo de estranhar que o mesmo acontecesse em relação à empresa em causa.

9.3. Pretende ainda, de todo o modo, a recorrente convencer que esta empresa, a *A Contracting*, seria uma empresa de Macau e estaria colectada nas Finanças, oferecendo prova testemunhal, o que não parece ser o meio mais idóneo para tanto.

Sabe-se que fez a sua participação fiscal em 2011, reportando o início de actividade a 2/2/2006, pretendendo dessa feita estar abrangida pela previsão dos benefícios que o artigo 9º do RCI concede.

Não acolhemos a interpretação que a recorrente faz em seu benefício, na medida em que a lei, no âmbito do princípio da colaboração do contribuinte com a Administração Fiscal - dever acessório de colaboração específica - ³ impõe que o contribuinte para beneficiar do regime da dedução nos custos de pagamentos dos serviços a que a norma se refere impõe que o contribuinte se certifique, no momento desse pagamento - há aqui na previsão normativa um recorte temporal absoluto -, que a pessoa jurídica recebedora tenha cumprido o disposto no artigo 8º do RCI (declaração fiscal), não sendo de aceitar que essa declaração possa ser feita posteriormente, pretendendo-se uma retroactividade dos efeitos, o que subverteria os efeitos pretendidos, bem se podendo imaginar que, se tal fosse admissível, só sobreviria a participação fiscal se porventura tal

³ - Cfr Saldanha Sanches, Man. Dto Fiscal, 3ª ed., Coimbra Ed., 121

conviesse.

9.4. No que respeita à alegada dupla tributação que decorreria do facto de a sociedade subcontratada ter pago já os impostos que seriam devidos, não se mostra provado que os impostos pagos incidiram sobre os lucros gerados pela actividade desenvolvida e que foi objecto de análise.

Face a tudo quanto supra ficou dito, resulta claramente que em relação à relação contratual estabelecida entre a Recorrente e as sociedades *B (HK) Limited* e *A Contracting*, considera-se que as mesmas incluíam a prestação de serviços (de instalação) passíveis de ser integrados na previsão do artigo 9.º, n.º 3 alínea a) do RCI, já o mesmo não acontecendo com a relação contratual estabelecida com a *A Technology*, na parte respeitante ao fornecimento de betão, com excepção dos serviços prestados pelos dois técnicos enviados para darem apoio e formação no valor de MOP\$229.690,00.

Nesta conformidade, resta decidir.

V - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em conceder **parcial provimento ao presente recurso contencioso** e, revogando parcialmente a sentença recorrida, decidem anular parcialmente o acto recorrido, na parte em que a Comissão de

Revisão não considerou como custos o montante relativo ao fornecimento de betão e custos de envio, no montante de HKD 7.915.583,22 (sete milhões, novecentos e quinze mil, quinhentos e oitenta e três dólares de Hong Kong e vinte e dois cêntimos), tal como consta de fls 267 (Apenso II).

Custas pela recorrente, com 8 UC de taxa de justiça.

Macau, 24 de Outubro de 2013,

João Augusto Gonçalves Gil de Oliveira
(Relator)

Mai Man Ieng
(Estive presente)
(Magistrado do M.ºP.º)

Ho Wai Neng
(Primeiro Juiz-Adjunto)

José Cândido de Pinho
(Segundo Juiz-Adjunto)