

**Processo nº 201/2013**  
**Data do Acórdão: 30OUT2014**

**Assuntos:**

**Nulidade da sentença**  
**Omissão de pronúncia**  
**Factos cujo conhecimento tenha sido superveniente**  
**Dever tributário acessório**  
**Dupla-tributação**

## **SUMÁRIO**

1. Fora das situações das questões de conhecimento oficioso, o recorrente não pode nas alegações facultativas imputar ao acto recorrido novo vício apoiado nos factos também novos cujo conhecimento não seja superveniente.
2. Contanto que seja o rendimento obtido na RAEM por uma empresa, não sediada na RAEM, como contrapartida dos serviços prestados ou das actividades realizadas na RAEM por ela própria ou através da sub-contratação de uma outra empresa para os prestar ou as realizar, a empresa local adquirente dos serviços ou contratante das actividades tem a obrigação de cumprir o dever tributário acessório a que se refere o artº 9º do Regulamento da Contribuição Industrial.
3. À luz do disposto no art.169º/-d) do Código das Execuções Fiscais, a duplicação da colecta traduz-se em, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, exigir-se, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente

ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

O relator

Lai Kin Hong

## Processo nº 201/2013

Acordam em conferência na Secção Cível e Administrativa no Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I

No âmbito dos autos de recurso contencioso administrativo fiscal, interposto por Companhia de Construção de A, Limitada, devidamente identificada nos autos, e que correm os seus termos no Tribunal Administrativo e foram registados sob o nº 907/12-CF, foi proferida a seguinte sentença julgando improcedente o recurso contencioso:

A 工程有限公司 (COMPANHIA DE CONSTRUÇÃO DE A, LIMITADA), 詳細身份資料記錄於卷宗內，就財政局所得補充稅複評委員會於 2011 年 12 月 1 日作出不接納支付予香港公司之款項為稅務費用，並維持其 2007 年度可課稅收益為澳門幣 130,622,146 元之決議，向本院提起司法上訴，要求撤銷有關決議，理由是該決議具有違反法律及重覆徵稅原則之瑕疵。

\*

被訴實體提交答辯，認為司法上訴人之訴訟理由不成立，應駁回本司法上訴之請求。

\*

依法聽取司法上訴人指定之兩名證人。

\*

訴訟雙方均提交非強制性陳述。

\*

駐本院檢察官發表意見，認為司法上訴人之訴訟理由不成立，本司法上訴之請求應予駁回(見卷宗第 163 頁至第 166 頁背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

\*

本院對此案有管轄權。

本案訴訟形式恰當及有效。

訴訟雙方具有當事人能力及正當性。

不存在待解決之無效、抗辯或其他先決問題。

\*\*\*

根據本卷宗及其附卷之資料，本院認定以下對案件審判屬重要的事實：

於 2008 年 6 月 27 日，司法上訴人針對 2007 年度之收益，以所得補充稅 A 組納稅人方式向財政局作出申報，聲明 2007 年度的可課稅收益為澳門幣 46,880,787 元(見附卷第 177 頁至第 186 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2008 年 7 月 7 日，財政局評稅委員會依照司法上訴人申報之收益評定司法上訴人 2007 年度所得補充稅 A 組之稅款為澳門幣 5,598,696 元，並於 7 月 22 日作出結算(見附卷第 202 頁至第 203 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2009 年 10 月 16 日，財政局透過編號：1612/AC/DIFT/DAIJ/09 公函，通知司法上訴人為核實其 2007 年度之所得補充稅申報書，要求司法上訴人提供資料(見附卷第 54 頁至第 55 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2009 年 10 月 30 日，司法上訴人按上述公函之要求向財政局提交聲明及相關文件(見附卷第 18 頁至第 53 頁)。

於 2010 年 3 月 22 日，財政局評稅委員會評定司法上訴人 2007 年度所得補充稅 A 組可課稅收益為澳門幣 51,596,146 元，稅款為澳

門幣 6,164,538 元，並於 3 月 30 日作出結算(見附卷第 211 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 3 月 22 日，財政局透過編號：009/CRB/2011 公函，要求司法上訴人提供於 2007 年支付澳門幣 79,026,000 元予 B 建築有限公司 的支付憑證及所簽訂的工程合約副本(見附卷第 130 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 4 月 21 日，司法上訴人向財政局提交聲明及相關文件，當中包括司法上訴人與 “C Limited” 訂立工程合同及指定 “D Company Limited” 為分判商之協議副本、“D Company Limited” 與 B 建築工程有限公司 針對澳門 E 賭場裝修工程訂立之承包協議書副本、B 建築工程有限公司(香港)與 B 建築有限公司(澳門)針對上述工程訂立之分判協議書副本，以及司法上訴人向 “D Company Limited” 支付工程費用之憑證副本(見附卷第 134 頁及其背頁至第 164 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 5 月 17 日，財政局複評委員會 B 組作出決議，議決接納 B 建築有限公司 獲得 B 建築工程有限公司 支付澳門 E 賭場工程分包費澳門幣 30,988,811.61 元，從而維持評定 B 建築有限公司 2007 年度之可課稅收益為澳門幣 1,788,400 元(見附卷第 132 頁至第 133 頁背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 6 月 8 日，財政局透過編號：0299/CC/DIFT/DAIJ/11 公函，要求司法上訴人提供 “D Company Limited” 的納稅人姓名及納稅人編號，並指出根據營業稅章程第 9 條之規定，本地公司在聘請外地公司提供技術協助的服務時，涉及任何土木工程或與此有關的探測及研究業務，提供任何科學或技術性質之服務，包括普通顧問或協助性質者，必須在支付款項前證實收受者已按照章程第 8 條在財政局登記，若司法上訴人未能於指定期限提供有關資料，有關費用將不接受為稅務費用(見附卷第 85 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 6 月 23 日，司法上訴人向財政局提交聲明及相關文件，當中包括 “D Company Limited” 與 B 建築工程有限公司 針對澳門 E 賭場裝修工程訂立之承包協議書副本、B 建築工程有限公司(香

港)與 B 建築有限公司(澳門)針對上述工程訂立之分判協議書副本、  
“D Company Limited” 提供的 B 建築有限公司納稅編號文件副本、  
“D Company Limited” 收取司法上訴人支付工程款項之收據副本、E  
項目工程附加合約條款副本及 “D Company Limited” 與司法上訴人  
之往來文件副本(見附卷第 73 頁至第 80 頁，有關內容在此視為完全  
轉錄)。

於 2011 年 7 月 27 日，財政局評稅委員會評定司法上訴人 2007  
年度所得補充稅 A 組可課稅收益為澳門幣 130,622,146 元，並於 9 月  
27 日作出結算(見附卷第 200 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 10 月 6 日，財政局向司法上訴人發出所得補充稅 M/5  
格式收益評定通知書，通知司法上訴人 2007 年度所得補充稅 A 組可  
課稅收益核定為澳門幣 130,622,146 元，核定收益所徵總稅款為澳門  
幣 9,483,120 元；並通知司法上訴人對上述核定倘有申駁，可於指定  
期限內向被訴實體提出(見附卷第 119 頁，有關內容在此視為完全轉  
錄)。

於 2011 年 10 月 26 日，司法上訴人向被訴實體提交所得補充稅  
申駁書及相關文件，有關文件與司法上訴人於 2011 年 4 月 21 日向  
財政局提交之針對澳門 E 賭場工程之三分承包協議書相同(見附卷第  
108 頁至第 116 頁及第 119 頁至第 129 頁，有關內容在此視為完全轉  
錄)。

於 2011 年 12 月 1 日，被訴實體作出決議，指出從司法上訴人遞  
交的支付憑據中，證實司法上訴人支付分包費澳門幣 79,026,000 元  
予香港 “D Company Limited”，而該公司在澳門並無固定營業場  
所，根據營業稅章程第 9 條之規定，本地公司在聘請外地公司提供  
技術協助的服務時，涉及任何土木工程或與此有關的探測及研究業  
務，提供任何科學或技術性質之服務，包括普通顧問或協助性質者，  
必須在支付款項前證實收受者已按照章程第 8 條在財政局登記，否  
則，有關費用將不接受為稅務費用，因此委員會議決不接納司法上  
訴人的申駁，決定維持司法上訴人 2007 年度的可課稅收益為澳門幣  
130,622,146 元及訂定 0.1%作為稅額的提增，並指出就是次決議司法  
上訴人可於期限內向被訴實體提起聲明異議或向行政法院提起司法

上訴(見附卷第 217 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 12 月 13 日，財政局透過編號：94/DAIJ/CRB/11 公函，將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 217 頁及其背頁至第 218 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2011 年 12 月 28 日，司法上訴人針對上述決議向被訴實體提交聲明異議(見附卷第 191 頁至第 198 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2012 年 1 月 27 日，司法上訴人針對被訴實體於 2011 年 12 月 1 日作出之決議向本院提起司法上訴。

於 2012 年 4 月 13 日，被訴實體針對司法上訴人提起之聲明異議作出決議，不接受司法上訴人之聲明異議，維持司法上訴人 2007 年度的可課稅收益為澳門幣 130,622,146 元(見卷宗第 131 頁至第 132 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

於 2012 年 5 月 25 日，財政局透過編號：026/DAIJ/CRIC/12 公函，將上述決議通知司法上訴人(見卷宗第 130 頁至第 132 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

\*

首先，於分析司法上訴人提出之訴訟理由之前，有必要指出的是，司法上訴人於提交非強制性陳述時，縱使維持認為被訴行為具有違反法律及重覆徵稅原則之訴訟理由，同時卻增加一項訴訟理由，指出 B 建築有限公司(澳門)向 B 建築工程有限公司(香港)作出之支付被稅務當局接納為稅務費用，從而主張被訴行為違反《行政程序法典》第 5 條及第 7 條規定之平等原則及公正原則 (見卷宗第 95 頁)。

根據《行政程序法典》第 68 條第 3 款至第 5 款的規定，本院認為，司法上訴人於非強制性陳述內提出之上述主張明顯不屬於有關法律規定之嗣後知悉之新依據，或妨礙審理司法上訴之新問題。基於此，本院決定不針對上述訴訟理由作出審理。

\*

本院現就有關問題作出審理。

在起訴狀中，司法上訴人主要針對被訴決議中一筆澳門幣 79,026,000 元之付款不獲被訴實體視為稅務費用提出爭議，主張“D Company Limited”（香港）為“C Limited”指定之分判商，而“D Company Limited”於澳門沒有獨自提供任何涉及土木工程或顧問性質之工作，並透過收取工程總價金之百分之二，將有關工程全部判予 B 建築工程有限公司（香港），而有關工程之實際執行由 B 建築有限公司（澳門，B 建築有限公司之分支公司）負責；同時 B 建築工程有限公司（香港）只負責提供工程之建築物料，因此，主張被訴實體將舉證責任倒置，推定於本澳無店號的公司所營業務包括提供服務，從而要求司法上訴人證明上述公司沒有向其提供服務；而被訴實體欠缺證明司法上訴人向實際提供服務之外地公司作出支付，導致被訴行為因調查不足而違反《營業稅章程》第 9 條第 4 款的規定；此外，指出稅務當局接納 B 建築有限公司（澳門）一筆澳門幣 30,098,000 元之工程收入，視為該公司之可課稅收益，而有關工程款項屬不被視為稅務費用之工程付款的組成部分，認為被訴實體違反重覆徵稅原則(dupla tributação)。

本院現就司法上訴人提出之訴訟理由作出審理，為此，有必要分析以下的法律規定。

十二月三十一日第 15/77/M 號法律頒布(經四月十七日第 1/89/M 號法律修訂)之《營業稅章程》第 8 條及第 9 條有以下規定：

“第八條

(申報)

一、凡擬從事任何工商業活動，最低限度在開業的可能日期三十天前，須由本人或其受權人以 M/1 申報書遞交有關稽征區的公鈔局。

... ..

第九條

(聘用在澳門無固定店號的企業或公司)

一、所有居住本地區的自然人，或固定店號設在本地區的任何實體，凡按照本條第三款規定，聘用在本地區並無固定店號的企業或公司提供服務或進行活動時，必須在作出每項支付之前證實受益實體已遵守第八條的規定。

二、為證明上款所述之責任的遵守，支付款項者應保存第八條所指經鑑定之申報書副本影印本。

三、本條一款之規定只包括目的為在本地區進行下列業務提供服務的合約，而無論其形式如何者：

a) 任何土木工程或與此有關的探測及研究業務；

b) 提供任何科學或技術性質之服務，包括普通顧問或協助性質者。

四、凡不遵守第一款所指責任之機構必須對應繳的營業稅共同負責，其按合約支付的款項將不作為稅務費用；又倘若該等機構享有豁免所得補充稅者仍須受處以該等款項百分之十的罰款。”

《營業稅章程》第 9 條所訂定之處罰制度，乃立法者針對需課徵“所得補充稅”的納稅主體，包括自然人或法人(見九月九日第 21/78/M 號法律核准之《所得補充稅規章》第 2 條所指之課徵對象)，當其聘用在本地區並無固定店號的企業或公司提供《營業稅章程》第 9 條第 3 款所指之服務時，具有謹慎義務在作出每項支付前證實受益實體已按章程第 8 條之規定作出申報，否則按照章程第 9 條第 4 款之規定，其按合約支付的款項將不可視為稅務費用。

上述法律規定僅要求具有利害關係的納稅主體，在作出支付前必需履行謹慎義務，核實提供服務之實體是否已履行《營業稅章程》第 8 條之規定作出申報。立法者無意限制納稅主體聘用在本地區並無固定店號的企業或公司，或限制在本地區並無固定店號的企業或公司於澳門可經營之業務；同時，按照《營業稅章程》第 9 條第 3 款及第 4 款之規定，只要證實納稅主體聘用在本地區並無固定店號的企業或公司及作出支付，且合同標的與該條文規定之服務範圍相符，納稅主體便需遵守有關義務及受其約束。

因此，有關於本地區並無固定店號的企業或公司是否於澳門事實上提供服務，又或該無固定店號的企業或公司之所營業務範圍需包括向他人提供服務，並不屬於《營業稅章程》第 9 條第 4 款所規定處罰之事實前提，從而被訴實體於適用有關法律規定時無義務查證及核實有關狀況。

本案中，司法上訴人主張“D Company Limited”為“C Limited”指定之分判商，事實上於澳門沒有獨自提供任何涉及土木工程或顧問性質之工作，並透過收取工程總價金之百分之二，將有關工程全部判予 B 建築工程有限公司(香港)，而有關工程之實際執行由 B 建築有限公司(澳門，B 建築工程有限公司之分支公司)負責；同時 B 建築工程有限公司(香港)只負責提供工程之建築物料。

根據卷宗既證事實，司法上訴人曾向財政局提供多份書證，以證明於 2007 年 3 月 17 日“D Company Limited”透過“C Limited”被指定為司法上訴人與“C Limited”訂立之工程合同之分判商(見附卷第 161 頁及其背頁至第 163 頁背頁)、於 2007 年 3 月 26 日“D Company Limited”與 B 建築工程有限公司訂立合同，將上述工程合同之全部工程判給 B 建築工程有限公司(見附卷第 160 頁)及於 2007 年 4 月 23 日，B 建築工程有限公司與 B 建築有限公司訂立合同，再將上述工程合同之全部工程判給 B 建築有限公司(見附卷第 160 頁背頁)。

此外，司法上訴人亦曾向財政局提供針對上述工程提供的支付憑證，當中均由“D Company Limited”向其發出(見附卷第 144 頁至第 145 頁背頁、第 146 頁及其背頁至第 152 頁及其背頁與第 153 頁至第 158 頁背頁)。

承上述分析，由於司法上訴人與“D Company Limited”存在工程協議(至於“D Company Limited”是否屬其意願指定，明顯不是本案所探討之問題，事實上，司法上訴人亦沒有針對有關協議形成之意思表示提出任何質疑)，且“D Company Limited”於本地區無固定店號，亦無資料顯示該公司根據《營業稅章程》第 8 條之規定作出申報，故司法上訴人根據其與“D Company Limited”簽訂之工作合同向後者作出支付，根據《營業稅章程》第 9 條第 1 款及第 4 款的規定，有關支付並不能視為稅務費用。

至於“D Company Limited”將有關工程再判給，而事實上不是工程之實際執行方，並非適用《營業稅章程》第9條第4款之事實前提要件，故司法上訴人提出之訴訟理由並不成立。

此外，《營業稅章程》第9條第3款係指：“目的為在本地區進行下列業務提供服務的合約” (os contratos, qualquer seja a forma que revistam que tenham por objecto a realização no Território das seguintes actividades ou serviços)(深黑色及底線為本文所加上的)，倘若立法者僅要求納稅主體當聘用對於本地區並無固定店號的企業或公司履行謹慎義務，取決於該等企業或公司是否於澳門實際上提供服務，該法律規定之行文上就不會如此表述。

基於此，本院認為被訴實體根據卷宗資料作出之認定屬正確，沒有違反舉證責任，亦沒有違反《行政程序法典》第86條至第88條規定之調查義務，導致被訴行為出現調查不足之情況，從而司法上訴人主張被訴決議違反《營業稅章程》第9條第1款及第4款規定之訴訟理由並不成立。

至於司法上訴人提出之另一訴訟理由，指稅務當局接納 B 建築有限公司(澳門)一筆澳門幣 30,098,000 元之工程收入，視為該公司之可課稅收益，而有關工程款項屬不被視為稅務費用之工程付款的組成部分，認為被訴實體違反重覆徵稅原則(dupla tributação)。

針對“雙重徵稅”(Duplicação da colecta)之概念，在此僅引述由第38:088號法令(1950年12月12日)通過之《稅務執行法典》(Código das Execuções Fiscais)(於1951年1月6日作出公佈)第169條之規定：

*“Art.º 169.º A oposição por simples requerimento só pode ter algum dos fundamentos seguintes:*

*a)...*

*b)...*

*c)...*

*d) Duplicação da colecta por, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir, da mesma ou de diferente pessoa, uma*

*outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo;*

*e)..."*

根據卷宗既證事實，於 2011 年 5 月 17 日，財政局複評委員會 B 組作出決議，接納 B 建築有限公司 獲得 B 建築工程有限公司 支付澳門 E 賭場工程分包費澳門幣 30,988,811.61 元，從而維持評定 B 建築有限公司 2007 年度之可課稅收益為澳門幣 1,788,400 元。

從而可知，B 建築有限公司 為透過 B 建築工程有限公司 獲得支付工程費用，與本案中司法上訴人向 “D Company Limited” 作出之支付，明顯牽涉不同之工程合同或協議，屬不同之稅務事實，從而不屬於稅務法律所指之 “雙重徵稅” 情況，故司法上訴人此訴訟理由應予駁回。

\*

綜合所述，本院裁定司法上訴人之訴訟理由均不成立，駁回其提出之訴訟請求。

訂定訴訟費用為 6UC，由司法上訴人承擔。

將本判決登記及作出適當通知。

**Notificada e inconformada com a sentença, veio a Companhia de Construção de A, Limitada interpor recurso jurisdicional dele para este Tribunal de Segunda Instância, concluindo e pedindo:**

I. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo que julgou improcedente o Recurso Contencioso interposto pela ora Recorrente da decisão da Comissão de Revisão do Imposto Complementar, a qual fixou a matéria colectável em MOP\$130,622,146.00 ao não ter considerado como custos fiscais as despesas efectuadas pela Recorrente no âmbito de um contrato de

sub-empregada celebrado entre esta e a "D Company Limited";

II. A Doute Sentença recorrida não deu razão à Recorrente na parte em que esta defende que o pagamento efectuado à sociedade "D Company Limited" no montante de MOP\$79,026,000.00 deveria ser considerado como custo de exercício do ano 2007;

III. O Doute Acórdão é manifestamente deficiente e omissivo no que respeita a pronúncia sobre fundamentação de direito;

IV. O disposto no art. 68º, nº 3 do CPAC refere-se tão só e apenas à invocação de novos factos que suportem nova fundamentação jurídica do pedido dos recorrentes em sede de Recurso Contencioso;

V. Tendo as partes alegado desde o início da lide processual (isto é, no seu recurso Contencioso) todos os factos que suportam o seu pedido de anulação de determinado acto administrativo, o facto de lhes atribuírem (a esses factos) uma determinada qualificação jurídica e consequentemente determinados vícios que conduzam à invalidade do acto administrativo, não impede o Tribunal de, mesmo oficiosamente, identificar outros vícios que não foram alegados pelas partes e anular o acto impugnado com fundamentos diversos dos que foram invocados;

VI. Este poder / dever que recai sobre o Juiz advém do disposto no art. 74º do CPAC e no art. 567º do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicável ex vi art. 1º do CPAC e é um corolário do princípio do conhecimento oficioso do Direito e segundo o qual o Juiz, no que à matéria de direito diz respeito, move-se livremente, sem estar sujeito à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito;

VII. Perante os factos alegados pela Recorrente, e para além de lhe apontar o vício de dupla tributação a que foi sujeito o mesmo facto fiscal, veio a Recorrente em sede de alegações facultativas apontar também, no seguimento desse mesmo facto, a violação do princípio da igualdade e da justiça;

VIII. O que veio a Recorrente a alegar em sede de alegações

facultativas não foi um *novo fundamento* mas uma alteração da qualificação jurídica da invalidade apontada, invalidade essa que advém de matéria fáctica desde sempre invocada e alegada pela Recorrente, sendo que essa qualificação está também na disponibilidade do Juiz *a quo*;

IX. Nesta parte, a Douta Sentença recorrida, ao decidir não se pronunciar sobre a violação do princípio da igualdade e da justiça consagrados nos arts. 5º e 7º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”), incorreu em manifesta omissão de pronúncia, cominada na lei com o vício de nulidade nos termos do disposto no art. 571º, nº 1, al. d) do CPC, aplicável ex vi art. 1º do CPAC;

X. A ora Recorrente, por referência ao exercício de 2007, e em cumprimento do artigo 10.º do RICR, apresentou a competente declaração de rendimentos modelo M/1, do Grupo A, aí tendo apurado o rendimento colectável de MOP\$46.880.787,00 (quarenta e seis milhões, oitocentas e oitenta mil, setecentas e oitenta e sete patacas);

XI. A ora Recorrente foi notificada através do respectivo impresso modelo M/5 da fixação de rendimento colectável, datado de 6 de Outubro de 2011, tendo por referência, o exercício de 2007, no qual lhe havia sido officiosamente calculado, em sede de Imposto complementar de Rendimentos (doravante designado por "ICR"), um rendimento colectável de MOP\$ 130.622.146,00 (cento e trinta milhões, seiscentas e vinte e duas mil, cento e quarenta e seis patacas) e sobre o qual teria de pagar a quantia MOP\$9.483.120,00 (nove milhões, quatrocentas e oitenta e três mil, cento e vinte patacas) correspondente ao imposto devido;

XII. Por esse facto, e com o fundamento de que o cálculo do *supra* aludido montante a pagar a título de imposto foi sustentado em erros de facto e de direito, que consubstanciam vícios de violação de lei passíveis de virem a ser revogados, a ora Recorrente, submeteu, nos termos do disposto nos artigos 80.º e 84.º do RICR, uma reclamação para a Exma.

Sra. Presidente da Comissão;

XIII. Decidiu a Comissão manter a matéria colectável por si corrigida, não aceitando como custos de exercício daquele ano a verba reclamada e identificada no objecto da reclamação, ou seja, o montante de MOP\$79.026.000,00;

XIV. E por isso, veio a Comissão a determinar que o montante pago em favor da D Company Limited (doravante designada por "D"), empresa sediada na Região Administrativa Especial de Hong Kong e sem estabelecimento estável em Macau, nesse montante de MOP\$79.026.000,00, fosse considerado no âmbito do artigo 9.º do Regulamento da Contribuição Industrial, impossibilitando a sua contabilização como custos de exercício;

XV. Para o Douto Tribunal a quo é irrelevante, para efeitos da aplicação da sanção prevista no art. 9º, nº 4, se a entidade não residente prestou de facto esses serviços em Macau ou se sub-contratou esses serviços noutras entidades, nomeadamente entidades locais;

XVI. Este preceito impõe um "*dever tributário acessório*" às entidades que contratem a prestação de serviços ou a realização de actividades com qualquer empresa ou sociedade que no Território não tenham estabelecimento estável, sob pena de incorrerem numa sanção de natureza administrativa consubstanciada no nº 4 do referido preceito legal;

XVII. A *ratio legis* da norma é a de obter o controle das actividades de natureza comercial ou industrial praticadas no Território, e evitar a evasão fiscal;

XVIII. Visa-se com a norma proteger o património do Estado, garantindo que todos os rendimentos obtidos por quem no Território preste os serviços ali consignados sejam objectos de incidência tributária.

XIX. A igualdade de tratamento entre contribuintes residentes e não

residentes que se pretende obter com esta norma torna claro que essa incidência tributária só se verificará caso a actividade seja efectivamente prestada no Território pelo contribuinte não residente;

XX. Para que a situação em análise se enquadre no âmbito do artigo 9.º do Regulamento da Contribuição Industrial, é essencial atender a dois aspectos essenciais:

- A limitação decorrente do âmbito das actividades que devem relevar para efeitos da aplicação do dever previsto no n.º 1 do citado art. 9º do RCI., e
- ao critério da incorporação de mão-de-obra por parte das empresas sem estabelecimento estável em Macau.

XXI. O n.º 3 do art. 9º do RCI define o âmbito de aplicação deste dever de cuidado que incumbe sobre o contribuinte local, e nele se refere expressamente que *"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 ... "*;

XXII. Da redacção do referido preceito legal resulta claramente a intenção do legislador em limitar a aplicação deste regime aos casos em que as sociedades não residentes em Macau prestam de forma efectiva os seus serviços NO TERRITÓRIO!

XXIII. O Douto Tribunal a quo, ao interpretar como interpretou o art. 9º do RCI, aplicou erradamente a lei, em violação do disposto no art. 8º e 9º do RCI, e incorrendo no vício de violação de lei por violação dos princípios da boa fé e da justiça que regulam toda a actividade da Administração e que se encontram consagrados nos arts. 7º e 8º do CPA, devendo por isso ser revogada a decisão em crise e substituída por outra que declare anulada a decisão da Comissão que fixou o rendimento colectável do imposto profissional referente ao exercício de 2007 relativo à Recorrente, ao abrigo do art.º 21º, n.º1 do CPAC e do artº

124º do CPA;

XXIV. A Douta Sentença recorrida não procede, em momento algum, à apreciação da prova levada aos autos pelas partes intervenientes, nem tão pouco faz o devido exame crítico dessas mesmas provas, tal como lhe era imposto;

XXV. Ao interpretar erradamente o art. 9º do RCI o Tribunal *a quo* acabou por omitir completamente a sua posição quanto à prova produzida, nomeadamente quanto à vasta prova documental que evidencia os vícios de que padece o acto da Comissão;

XXVI. Impõe-se ao julgador o dever de esclarecer porque é que os meios de prova determinaram a sua convicção, isto é, o julgador deve referir os elementos que, na sua opinião, deram força bastante àqueles meios probatórios;

XXVII. Não pode o julgador ignorar a prova testemunhal e documental com que os autos foram instruídos, prova de manifesta e evidente relevância e que é apta a condicionar a decisão sobre a matéria de facto;

XXVIII. O Douto Tribunal *a quo* não valorou nem analisou criticamente as provas constantes dos autos, e esta omissão constitui uma clara violação dos comandos dos artigos 556º, nº 2 e 562º nº 3, ambos do Código de Processo Civil;

XXIX. Deverá ser doutamente declarada a nulidade da decisão ora em crise, por omissão de pronúncia sobre a prova carreada para os autos e produzida em sede de audiência de discussão e julgamento e sobre apreciação crítica da mesma, nos termos admitidos no art. 76º do CPAC, e arts 556º, nº 2, 562º, nº 2 e 3, e 571º, nº 1, al. b) todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 1º do CPAC;

XXX. Tivesse o Douto Tribunal *a quo* dado uma correcta interpretação ao art. 9º do RCI, imperioso se tornava tomar posição diferente acerca dos factos alegados pela Recorrente no Recurso Contencioso e acerca da prova documental vertida nos autos;

XXXI. A Recorrente, na qualidade de empreiteira da construção do Hotel Casino denominado "E", encontrava-se encarregue de diversas obras, sendo que, necessariamente e em situações análogas, se torna imperioso proceder à contratação de subempreiteiros;

XXXII. Não obstante, dada a grandeza do projecto em questão, e bem assim a vontade manifestada pelo dono-da-obra, não competiu à ora Recorrente a escolha dos aludidos subempreiteiros;

XXXIII. Foi a D escolhida pelo dono da obra, a sociedade "C Limited", conforme resulta da leitura do parágrafo inicial da Carta de Intenções - documento denominado "Letter of Intent" - datado de 14 de Março de 2007 e aceite como contrato no dia 17 do mesmo mês, junta como Doc. 2 à Reclamação submetida pela ora Recorrente à Comissão de Revisão (fls. 161 a 163 do Apenso);

IV. Nunca a D prestou em Macau (sozinha ou em coadjuvação) trabalhos relacionados com obras de construção civil ou de prestação de serviços de consultadoria a elas associados;

XXXV. No âmbito de um outro contrato de sub-empregada, a D subcontratou com outra empresa sediada na Região Administrativa Especial de Hong Kong, a B HK, a prestação dos trabalhos de construção civil, conforme resulta do Documento n° 3 anexo à Reclamação, (fls. 160 do Apenso);

XXXVI. Ficou ainda definido que a realização da obra em Macau ficaria a cargo de uma empresa local, subsidiária da aludida B HK, a B Macau;

XXXVII. A participação da D, empresa sediada em Hong Kong e sem estabelecimento estável em Macau, ocorreu exclusivamente em Hong Kong, não tendo esta realizado em Macau quaisquer trabalhos de construção ou disponibilizado quaisquer seus colaboradores para efeitos de consultoria;

XXXVIII. A D limitou-se, outrossim, a intermediar todo o projecto, subcontratando esses trabalhos em favor de terceiros e a reter uma

garantia de 2% do valor total da obra, no montante de MOP\$ 1.580.520,00 (um milhão quinhentas e oitenta mil, quinhentas e vinte patacas);

XXXIX. Todos os trabalhos de construção e consultadoria da referida obra foram prestados em Macau pela B Macau, esta devidamente registada na Direcção dos Serviços de Finanças do Governo da RAEM sob contribuinte numero 81XXXXX8, conforme se atesta pela cópia do impresso modelo M/8 da Contribuição Industrial junto com a reclamação sob a designação de Doc. 4 (fls. 109 do Apenso);

XL. Por não ser este valor pago no âmbito das actividades abrangidas pelo artigo 9.º e por não ter havido qualquer incorporação de mão-de-obra pela mesma empresa, não estava a ora Recorrente, ao abrigo do supra citado art. 9º do Regulamento da Contribuição Industrial, obrigada à verificação do cumprimento por parte da D das obrigações declarativas do artigo 8.º desse mesmo diploma legal;

XLI. O Douto Acórdão fez uma errada interpretação do artigo 9º do RCI, omitindo na sua apreciação e aplicação a verificação cumulativa todos os requisitos impostos pelo supra citado normativo para que, *in casu*, as quantias pagas pela Recorrente à D pudessem ser considerados como custos para efeitos fiscais;

XLII. Tivesse a Douta Sentença recorrida tido em consideração os factos supra aduzidos e alegados pela Recorrente no seu requerimento inicial do presente Recurso Contencioso, e tivesse o Tribunal a quo apreciado correctamente as provas trazidas para os autos, fácil seria de concluir que outra decisão não poderia o Douto Tribunal *a quo* tomar que não fosse considerar que os pagamentos efectuados à D deveriam ser considerados como custos do exercício de 2007;

XLIII. Os pressupostos de facto de que a Sentença recorrida partiu não se mostravam verificados, e por essa razão, a sentença recorrida encontra-se inquinada do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, o que gera a anulabilidade do acto da Comissão,

como resulta do artigo 124º do CPA, que aqui se invoca para os devidos efeitos legais, nomeadamente para efeitos do estabelecido na alínea d) do nº 1 do artigo 21º do CPAC;

XLIV. A B Macau efectivamente foi a subcontratada para efeitos de construção, está regularmente constituída em Macau e aqui é tributada, como foi no exercício de 2007;

XLV. Do montante em causa de MOP\$79,026,000.00 encontra-se documentada a parte que constitui despesas com obras no montante de MOP\$30,098,000,00, que constituíram rendimento de uma empresa local e que, como tal, foram declaradas para efeitos do rendimento bruto da B Macau;

XLVI. Sendo assim, fazendo esta parcela parte integrante do valor que não foi aceite fiscalmente como custo da reclamante existirá, pelo menos neste valor da obra, uma dupla tributação que a todos os títulos é ilegal;

XLVII. Nos termos do disposto no art. 169º, al. d) do CEF há duplicação da colecta quando estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo;

XLVIII. A duplicação de colecta implica a existência de três identidades: do facto tributário, da natureza entre a contribuição ou imposto pago e o que de novo se exige, do período, quando estão em causa tributos periódicos, já não se exigindo porém a identidade do contribuinte, sendo possível verificar-se a *duplicação de colecta* mesmo quando o imposto é exigido a diferentes sujeitos passivos;

XLIX. Atentos os documentos vertidos nos autos fácil se torna concluir que a B Macau, relativamente ao seu exercício de 2007, e para efeitos de tributação do imposto complementar, declarou um rendimento de MOP\$30,098,000.00, tendo sido este pago pela B HK, sendo que este

montante faz parte integrante do valor de MOP\$79,026,000.00 que não foi aceite fiscalmente como custo da Recorrente, pelo que, existirá, pelo menos neste valor da obra, uma dupla tributação;

L. Resulta claro que *in casu*, estamos perante factos fiscais idênticos porquanto os pagamentos efectuados no âmbito do contrato de sub-empitada executado entre a B HK e a B Macau advém obrigatoriamente do contrato de sub-empitada executado entre a B HK e a D e este contrato está obviamente intrinsecamente relacionado com o contrato de sub-empitada executado entre a Recorrente e a D;

LI. A Douta Sentença recorrida violou o disposto no art. 169º, al. d) do CEF, o que configura uma enfermidade do acto por violação de lei, o que gera a anulabilidade do mesmo acto, como resulta do artigo 124º do CPA, que aqui se invoca para os devidos efeitos legais, nomeadamente para efeitos do estabelecido na alínea d) do nº 1 do artigo 21º do CPAC.

Termos em que,

Requer-se a V. Exas. se dignem dar provimento ao presente recurso nos termos supra explanados,

Assim se fazendo a costumada

JUSTIÇA

Ao recurso jurisdicional respondeu a entidade recorrida Presidente da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, pugnando pela improcedência do recurso – *vide* 263 e 272v dos p. autos.

Subidos os autos a esta segunda instância e devidamente tramitados, o Ministério Público emitiu oportunamente em sede de vista o seu douto parecer, pugnando pela procedência parcial do recurso (*vide* as fls. 280 – 283 dos p. autos).

Foram colhidos os vistos, cumpre conhecer.

## II

Antes de mais, é de salientar a doutrina do saudoso PROFESSOR JOSÉ ALBERTO DOS REIS de que “*quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão*” (in *CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO*, Volume V – Artigos 658.º a 720.º (Reimpressão), Coimbra Editora, 1984, pág. 143).

Conforme resulta do disposto nos artºs 563º/2, 567º e 589º/3 do CPC, *ex vi* do disposto no artº 149º do CPAC, são as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto, salvas as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras e as que sejam de conhecimento oficioso.

De acordo com o alegado nas conclusões do recurso, são as seguintes questões que delimitam o *thema decidendum* na presente lide recursória:

- 1. Da nulidade da sentença por omissão de pronúncia;**
- 2. Da interpretação da lei;**
- 3. Da nulidade da sentença por omissão de pronúncia sobre a prova carreada aos autos; e**
- 4. Da dupla tributação.**

Então vejamos.

## **1. Da nulidade da sentença por omissão de pronúncia**

A propósito da invocada violação do princípio da igualdade e da justiça, o Tribunal *a quo* decidiu, como questão prévia, nos termos seguintes:

首先，於分析司法上訴人提出之訴訟理由之前，有必要指出的是，司法上訴人於提交非強制性陳述時，縱使維持認為被訴行為具有違反法律及重覆徵稅原則之訴訟理由，同時卻增加一項訴訟理由，指出 B 建築有限公司(澳門)向 B 建築工程有限公司(香港)作出之支付被稅務當局接納為稅務費用，從而主張被訴行為違反《行政程序法典》第 5 條及第 7 條規定之平等原則及公正原則（見卷宗第 95 頁）。

根據《行政程序法典》第 68 條第 3 款至第 5 款的規定，本院認為，司法上訴人於非強制性陳述內提出之上述主張明顯不屬於有關法律規定之嗣後知悉之新依據，或妨礙審理司法上訴之新問題。基於此，本院決定不針對上述訴訟理由作出審理。

Ou seja, para o Tribunal *a quo*, para além da questão da dupla-tributação e do vício da violação da lei, já suscitados na petição do recurso como fundamentos do recurso, a recorrente veio nas alegações facultativas imputar ao acto recorrido um novo vício que consiste na invocada violação dos princípios da igualdade e da justiça, consagrados nos art<sup>os</sup> 5<sup>o</sup> e 7<sup>o</sup> do CPA, por a Administração Fiscal ter tratado diferentemente a sociedade B Macau que, em circunstâncias alegadamente idênticas às dos presentes autos, viu os pagamentos, por ela efectuados à sociedade B Hong Kong, no âmbito de um dos contratos de subempreitada para a realização das obras reportadas nos

presentes autos, aceites pela Administração Fiscal como custos para efeitos fiscais ao abrigo do disposto do artº 9º do Regulamento da Contribuição Industrial. E não considerando todavia essas questões novas de conhecimento superveniente, o Tribunal *a quo* decidiu não conhecer delas com fundamento no disposto no artº 68º/3 do CPAC.

Inconformada com a razão que levou o Tribunal *a quo* a não debruçar-se sobre o vício da violação dos princípios da igualdade e da justiça, vem agora a recorrente, em sede do presente recurso jurisdicional, arguir a nulidade da sentença por omissão da pronúncia sobre este vício.

Para sustentar a sua tese, diz a recorrente que a alegada violação dos princípios da igualdade e da justiça, suscitada nas alegações facultativas, se apoiou nos factos já alegados no ponto 7 das conclusões do recurso contencioso, que tem o seguinte:

*“.....do montante em causa no valor de MOP\$79.026.000,00 (setenta e nove milhões e vinte e seis mil patacas), encontra-se documentada no processo administrativo que correu termos na Direcção dos Serviços de Finanças a parte que constitui despesas com obras de MOP\$30.098.000,00 (trinta milhões e noventa e oito mil patacas), que constituíram rendimento tributável de uma empresa local, o que como tal foram declaradas para efeitos de rendimento bruto da dita empresa “Companhia de Construção B Limitada.”*

Ao passo que nas alegações facultativas, para além desses factos já alegados na petição do recurso para sustentar a invocada dupla-tributação, a recorrente alegou, para imputar *ex novo* ao acto recorrido o vício da violação dos princípios da igualdade e da

justiça, nos pontos XXXVII e XXXVIII das conclusões, o seguinte:

*Os pagamentos efectuados pela sociedade B Macau à B HK no âmbito do contrato entre elas celebrado, em valor que ronda os 40 milhões de patacas, foram aceites pela Administração fiscal como custos para efeitos fiscais;*

*A Administração Fiscal veio a dar, em todo este processo, um tratamento diferente para circunstâncias factuais idênticas, em clara violação do princípio da igualdade e da justiça consagrados nos arts. 5º e 7º do CPA.;*

Para a recorrente, “*tendo as partes alegado desde o início da lide processual todos os factos que suportam o seu pedido de anulação de determinado acto administrativo, o facto de lhes atribuírem (a esses factos) uma determinada qualificação jurídica e consequentemente determinados vícios que conduzem à invalidade do acto administrativo, não impede o Tribunal de, mesmo oficiosamente, identificar outros vícios que não foram alegados pelas partes e anular o acto impugnado com fundamentos diversos dos que foram invocados.*”.

Na esteira do raciocínio da recorrente, contanto que tenham sido alegados os factos na petição do recurso, o Tribunal tem a obrigação de qualificar juridicamente esses factos a fim de saber se estes factos conduzem à invalidade do acto recorrido, mesmo que o recorrente não tenha imputado o vício invalidante do acto.

Ora, independentemente da correcção dessa tese que para nós é obviamente de repudiar, entendemos que *in casu* nem os factos para sustentar a invocada violação dos princípios da igualdade e da justiça foram alegados na petição do recurso.

Pois confrontando os factos alegados na petição do recurso com os alegados nas alegações facultativas, verifica-se logo que não foi alegado na petição do recurso o facto de que *“os pagamentos efectuados pela sociedade B Macau à B HK no âmbito do contrato entre elas celebrado, em valor que ronda os 40 milhões de patacas, foram aceites pela Administração fiscal como custos para efeitos fiscais”*.

Tal como bem observou o Dign<sup>o</sup> Representante do Ministério Público no seu douto parecer.

De facto, o que foi alegado na petição é o facto de que *“no processo administrativo que correu termos na Direcção dos Serviços de Finanças a parte que constitui despesas com obras de MOP\$30.098.000,00 (trinta milhões e noventa e oito mil patacas), que constituíram rendimento tributável de uma empresa local, o que como tal foram declaradas para efeitos de rendimento bruto da dita empresa “Companhia de Construção B Limitada.”*

Abstraindo dos valores que são diferentes, o certo é que uma coisa é o facto alegado na petição do recurso de que um determinado valor foi declarado por uma empresa local como seu rendimento tributável e outra coisa é o facto alegado nas alegações facultativas de que os determinados pagamentos efectuados por essa empresa local a favor de uma empresa de Hong Kong foram aceites pela Administração fiscal como custos para efeitos fiscais.

Assim sendo, cai por terra todos os argumentos deduzidos pela recorrente para sustentar a sua tese de que o facto não foi *ex novo* trazido só nas alegações facultativas.

Sendo novos e mas não supervenientes, os tais factos não podem ser validamente trazidos aos autos através das alegações

facultativas.

E sem estes novos factos, a imputação do vício da violação dos princípios da igualdade e da justiça não pode constituir parte integrante do *thema decidendum*.

Assim, não havendo portanto omissão da pronúncia, bem andou o Tribunal *a quo* ao decidir pelo não conhecimento dessa questão.

## **2. Da interpretação da lei**

Está em causa a questão de saber se a recorrente, no exercício do ano de 2007, quando efectuou o pagamento do preço de uma subempreitada a favor de uma empresa não sediada na RAEM, tinha ou não a obrigação de cumprir o chamado *dever tributário acessório*, a que se refere o artº 9º/1 do Regulamento da Contribuição Industrial.

Reza o artº 9º do do Regulamento da Contribuição Industrial 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 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<sup>1</sup>.*

*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.*

Sinteticamente falando, ficou provado nos autos o seguinte:

---

1

**Artigo 8.º  
(Declaração)**

1. 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 M/1, com a antecedência mínima de 30 dias sobre a data provável do início da respectiva actividade.

2. O contribuinte é obrigado a apresentar a declaração modelo M/1A, quando:

a) Seja aumentado o capital social;

b) Sejam alterados o nome da sociedade ou do dístico comercial, assim como o endereço do contribuinte ou o local onde a indústria é exercida;

c) Inicie o exercício de actividade anteriormente não inscrita em Contribuição Industrial;

d) Deixe de exercer, total ou parcialmente, as actividades em que se encontra inscrito;

e) Conclua obras de remodelação ou ampliação de instalações onde exerce actividade.

3. A declaração modelo M/1A deve ser apresentada no prazo de quinze dias a contar da ocorrência do respectivo facto, nas situações descritas nas alíneas a), b), c) e e) do número anterior.

4. As declarações são entregues em duplicado, sendo um exemplar devolvido ao contribuinte com a nota de recebimento.

5. As declarações são isentas de selo e os respectivos impressos são exclusivos da Imprensa Oficial de Macau.

6. Quando se trate de pessoas contratadas, nos termos do artigo 9.º, a declaração deve ser apresentada até à data do início da actividade ou prestação do serviço.

7. As pessoas singulares ou colectivas incluídas nas alíneas d), e), g), i) e k) do artigo 6.º, ainda que isentas, são obrigadas ao cumprimento do estipulado nos números anteriores.

- A recorrente é empreiteiro da uma parte das obras de construção do casino-hotel E, de que é dono C Limited;
- Para a realização dessas obras, a recorrente celebrou um contrato de subempreitada com a D Company Limited, com sede em Hong Kong;
- O contrato do tem preço no valor de HKD\$77.573.100,00
- A D Company Limited, por sua vez, celebrou um contrato de subempreitada com a B Construction & Engineering Co., Ltd., com sede em Hong Kong, para a realização das mesmas obras;
- A B Construction & Engineering Co., Ltd. celebrou um contrato de subempreitada com a B Construction Co. Ltd., com sede em Macau, para a realização dum parte das mesmas obras;
- Como preço do contrato de subempreitada, a recorrente pagou à D Company Limited o valor de MOP\$79.026.000,00;

Para o Tribunal *a quo*, o *dever tributário acessório* previsto no artº 9º/1 do regulamento impõe-se desde que o contrato tenha por objecto a prestação de serviços ou a realização de actividades e que os serviços sejam prestados em Macau ou actividades realizadas em Macau, não interessando saber se tais serviços ou actividades são levados a cabo pela própria empresa com quem a pessoa singular ou entidade residente em Macau celebrou o contrato, ou por uma empresa dela diversa, ou seja, é irrelevante saber quem é que de facto presta serviços ou realiza actividades fisicamente.

E portanto concluiu o Tribunal *a quo* que a recorrente tem obrigação de cumprir o tal dever tributário acessório.

Entende a recorrente que a tal interpretação está errada.

Para a recorrente, tendo em conta o disposto no artº 9º/3 do Regulamento da Contribuição Industrial, o artº 9º/1 do mesmo regulamento deve ser interpretado no sentido de que só se impõe o dever tributário acessório quando as sociedades não residentes em Macau prestam elas próprias os seus serviços ou realizam elas próprias as suas actividades de forma efectiva na RAEM.

Não tem razão a recorrente.

Ora, reza o artº 9º/1 do Regulamento da Contribuição Industrial 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 artigo 8.º.*

A razão de ser de consagração do dever tributário acessória no artº 9º/1 é justamente evitar a evasão fiscal no imposto sobre rendimento obtido na RAEM e o seu incumprimento opera logo um regime de responsabilidade do substituto subsidiária, previsto no nº 4 do mesmo artigo, ou seja, passa a ser o adquirente dos serviços residente em Macau a ser o verdadeiro sujeito passivo do

imposto e não o prestador dos serviços que em Macau não tenha estabelecimento estável – nesse sentido cf. Acórdão do TSJ de 15DEZ1998, no processo nº 942.

Ora, por força do contrato de subempreitada celebrado entre a recorrente e D Company Limited, esta obriga-se em relação à recorrente à realização das obras da parte da construção do casino-hotel E.

No obstante a D, enquanto subempreiteira, ter celebrado mais tarde com um terceiro um contrato de subempreitada, pelo qual este terceiro se obriga em relação à D à realização das mesmas obras, nem por isso a D deixa de ser um subempreiteiro em relação à ora recorrente.

Reza o artº 2º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimento que o imposto complementar incide sobre o rendimento global definido nos termos do artigo 3.º, que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam na RAEM.

À luz dessa norma, tendo realizado obras em Macau contra o recebimento de um preço pago por uma empresa local, a empresa do exterior não pode deixar de estar sujeita à obrigação fiscal na matéria de imposto complementar de rendimento.

Assim, contanto que seja o rendimento obtido na RAEM por uma empresa, não sediada na RAEM, como contrapartida dos serviços prestados ou das actividades realizadas na RAEM por ela própria ou através da sub-contratação de uma outra empresa para os prestar ou as realizar, a empresa local adquirente dos serviços ou contratante das actividades tem de assumir a obrigação de cumprir

o dever tributário acessório a que se refere o artº 9º do Regulamento da Contribuição Industrial.

De outro modo, seria muito fácil para o contribuinte não residente contornar a lei mediante a interposição de um subcontratado, também não residente, a quem confia a prestação de serviços ou a realização das actividades.

Assim, para accionar o mecanismo de evitar a evasão fiscal previsto no artº 9º do Regulamento da Contribuição Industrial, é irrelevante quem presta os serviços ou realiza as actividades, o que releva é que haja um rendimento tributável obtido por um contribuinte não residente no âmbito de um contrato de prestação de serviços ou realização de actividades celebrado com um contribuinte residente na RAEM.

Improcede portanto essa parte do recurso.

### **3. Do erro na apreciação de provas, gerador do erro nos pressupostos de facto**

A recorrente denomina esta questão a de nulidade da sentença por omissão de pronúncia sobre a prova carreada aos autos.

Lido atentadamente o que alegou a recorrente a este propósito, verificamos que no fundo está a invocar o erro na apreciação de provas, conducente ao vício do erro nos pressupostos de facto.

A recorrente entende que o Tribunal *a quo* errou na apreciação de provas, quando aceitou que foi a D quem realizou as obras em Macau.

Pois para a recorrente, sendo embora subempreiteiro da

recorrente, a D se limitou a intermediar todo o projecto, subcontratando esses trabalhos em favor de terceiros e a reter uma garantia de 2% do valor total da obra, no montante de MOP\$1.580.520,00. Portanto, inexistindo incumprimento por parte da recorrente do tal dever tributário acessório previsto o artº 9º/1 do Regulamento da Contribuição Industrial, não pode haver lugar à activação do dito regime de responsabilidade do substituto subsidiária a que se refere o artº 9º/4 do mesmo diploma.

Por razões que vimos *supra*, sabemos que apesar de não ter levado pelas suas mãos próprias a realização das obras objecto do contrato celebrado com a recorrente, nem por isso a D pode deixar de ser considerada como empresa com quem a recorrente residente contratou a realização de actividades na RAEM.

A invocação de que a D se limitou a intermediar todo o projecto, subcontratando esses trabalhos em favor de terceiros e a reter uma garantia de 2% do valor total da obra, é de logo rejeitar.

Pois há que salientar que, quer pela confissão da própria recorrente quer pelos documentos existentes no processo administrativo, existe comprovadamente entre a recorrente, a D, a B Construction & Engineering Co., Ltd. de Hong Kong e a B Construction Co. Ltd. de Macau, uma cadeia de sub-contratações para a realização das obras da construção do casino-hotel E – *vide inter alia* as conclusões do recurso e as fls. 130 a 164 do processo administrativo.

O que demonstra bem que não é um mero intermediário a D, com quem a recorrente contratou a realização das obras mediante o pagamento de um preço.

Improcede assim esta parte do recurso.

#### 4. Da dupla tributação

A recorrente defende, finalmente, pelo menos uma parte do preço que pagou à D acabou por ser declarada à Administração Fiscal da RAEM como rendimento bruto para efeitos de imposto complementar de rendimento pela B Construction Co. Ltd., que tem sede em Macau. Assim, ao fixar como matéria colectável a totalidade do preço que pagou à D, a Administração tributou duas vezes o mesmo rendimento.

A este propósito, o Dign<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público teceu as seguintes doudas opiniões:

*À luz do disposto na alínea d) do art.169º do Código das Execuções Fiscais, a duplicação da colecta traduz-se em, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, exigir-se, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.*

*No caso sub judice, acontece que na deliberação tomada sobre a reclamação da Companhia de Construção B Limitada (doc. de fls.132 a 133 do P.A.), a Comissão de Revisão decidiu: «*另一方面，根據納稅人提交之合約及收入明細副本，納稅人反而從另一香港公司“B 建築工程有限公司”獲得澳門E賭場工程分包費\$30,988,811.61，且同時納稅人已將該收入申報所得補充稅，故納稅人申駁之理由成立，接受其二零零七年之申報。*».*

*O que implica que a Administração Fiscal aceita que a Companhia de Construção B Limitada declarou, em sede do imposto complementar do rendimento, a quantia de*

*MOP\$30,988,811.61 como receita proveniente do contrato de subempreitada da obra de construção do hotel casino denominado “E”.*

*O texto integral dessa deliberação denota que a Administração Fiscal aceita também que esta quantia de MOP\$30,988,811.61 era uma parte do valor global de MOP\$79,026,000.00 - pago pela recorrente, a título da despesa do contrato de subempreitada da dita obra de construção do hotel casino denominado “E”, à empresa “D Company Limited” que não tinha estabelecimento estável em Macau.*

*Não se descortina dúvida de que antes de 01/12/2011 - data da deliberação em causa, a Companhia de Construção B Limitada tinha pago, por inteiro, o imposto complementar de rendimentos devido pela receita daquela quantia de MOP\$30,988,811.61.*

*Assim que seja, e apesar de a quantia de MOP\$30,988,811.61 não ser directamente paga pela recorrente (como empreiteiro da referida obra de construção) à Companhia de Construção B Limitada (que era subempreiteiro do 3º grau da referida obra de construção), afigura-se-nos que se reúnem in casu todos os requisitos da figura jurídica de duplicação de colecta.*

Na esteira desse duto entendimento do Ministério Público, que se dá aqui por integralmente reproduzido, é anulável a fixação da matéria colectável, referente ao exercício de 2007, em sede de imposto complementar de rendimento, em MOP\$130.622.146,00, em que está incluída a totalidade do preço no valor de MOP\$79,026,000.00 do contrato celebrado entre a recorrente e a D, uma vez que pelo menos a quantia de MOP\$30,988,811.61 do valor de MOP\$79,026,000.00 já foi objecto de tributação a cargo da B Construction Co. Ltd. de Macau, que é o último

subempreiteiro na cadeia das três subcontratações.

Procede assim o recurso nesta última questão.

Tudo visto, resta decidir.

### III

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam julgar procedente o presente recurso jurisdicional, revogando a sentença na parte respeitável à invocada dupla-tributação e anulando a deliberação tomada em 01DEZ2011 pela Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, que para o cálculo do imposto complementar de rendimento a cargo da recorrente, fixou em MOP\$130.622.146,00 a matéria colectável, referente ao exercício de 2007.

Sem custas.

Registe e notifique.

RAEM, 30OUT2014

---

Lai Kin Hong  
(Relator)

---

Vitor Manuel Carvalho Coelho  
(Presente)  
(Magistrado do M.ºP.º)

---

João Augusto Gonçalves Gil de Oliveira  
(Primeiro Juiz-Adjunto)

---

Ho Wai Neng  
(Segundo Juiz-Adjunto)