

Processo n.º 315/2005

Data do acórdão: 2006-04-27

Assuntos:

- serviço público de telecomunicações de radiodifusão televisiva por satélite
- taxa anual de exploração
- taxas brutas de exploração da concessionária
- princípio do acréscimo
- princípio de caixa

S U M Á R I O

Deve ser seguido o princípio do acréscimo, e não o princípio de caixa, no apuramento contabilístico das receitas brutas de exploração da concessionária do serviço público de telecomunicações de radiodifusão televisiva por satélite, como base de cálculo da taxa anual de exploração da respectiva licença.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 315/2005

(Recurso contencioso)

Recorrente: A

Entidade recorrida: Secretário para os Transportes e Obras Públicas da RAEM

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

A sociedade comercial A, veio recorrer contenciosamente do despacho de 5 de Agosto de 2005 do Senhor Secretário para os Transportes e Obras Públicas desta Região Administrativa Especial de Macau que, em sede de recurso hierárquico interposto da anterior decisão tomada nessa matéria pelo Coordenador do Gabinete para o Desenvolvimento das Telecomunicações e Tecnologias da Informação (GDTTI), lhe tinha confirmado a fixação, em MOP\$391.617,00, da taxa de exploração anual do ano 2004, da sua licença do serviço de telecomunicações de radiodifusão televisiva por satélite.

E para o efeito, formulou a sua petição de recurso pelos seguintes termos literais:

<<[...]

A, sociedade com sede em Macau, [...];

não se conformando com a decisão proferida pelo

Ex.mo Senhor SECRETÁRIO PARA OS TRANSPORTES E OBRAS PÚBLICAS, que confirmou a fixação da taxa de exploração anual do ano 2004 da Licença n.º 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite exarada no Despacho de 4 de Janeiro de 2005, no montante de MOP\$391.617,00, no âmbito do Recurso hierárquico necessário referente à decisão do Sr. Coordenador do Gabinete para o Desenvolvimento das Telecomunicações e Tecnologias da Informação (sob o ofício com a referência n.º 698/02-02.03-113)

vem ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 25.º do Código de Processo Administrativo Contencioso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13 de Dezembro, e da alínea 7 do artigo 36.º da Lei n.º 9/1999, porque está em tempo e tem legitimidade, dela interpor

RECURSO CONTENCIOSO

o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:

I. Objecto do recurso

1.º O objecto do presente recurso é o já aludido despacho de indeferimento pelo Ex.mo Senhor **Secretário para os Transportes e Obras Públicas** do recurso referente à forma de cálculo da taxa provisória de exploração anual do ano 2003 da

Licença n.º 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite e conseqüente fixação do montante de MOP\$391.617,00, decidida pelo Sr. Coordenador do Gabinete para o Desenvolvimento das Telecomunicações e Tecnologias da Informação, nesta impugnação se incluindo o indicado cálculo de taxa de exploração efectuada sob o ofício com a referência n.º 723/02-02.03-113 (v. doc. n.º 1 a 3).

II. Tempestividade

2.º A decisão de indeferimento do recurso hierárquico necessário da Recorrente relativamente ao cálculo da taxa de exploração nos termos do Regime de Caixa foi levada ao conhecimento da Recorrente por ofício expedido em 24 de Agosto de 2005 (v. o doc. 3).

3.º Tendo a Requerente recebido a notificação no dia 25 de Agosto, pelo que o acto começou a produzir efeitos, nomeadamente para efeito de contagem do prazo de recurso no dia 26 de Agosto (artigo 121º do CPA).

4.º Assim, sendo de trinta dias o prazo de interposição do recurso, conforme dispõe o artigo 25º do Código de Processo Administrativo Contencioso (“CPAC”), este vai em tempo.

III. Fundamentos de facto e de direito

a) Enquadramento da decisão

5.º A Recorrente é uma sociedade comercial que tem como objecto principal a actividade de radiodifusão televisiva, via satélite, e outras actividades

complementares conexas, no âmbito da qual lhe foi concedida a Licença n.º 1/98 (Anexa à Portaria n.º 7/98/M, de 19 de Janeiro), publicada no Boletim Oficial de Macau, I.ª série, n.º 3, de 19 de Janeiro de 1998.

6.º Aquela actividade está definida no contrato como o serviço de radiocomunicações em que os sinais de televisão emitidos ou retransmitidos, através de estações espaciais, se destinam a ser recebidos directamente pelo público em geral, individual ou colectivamente, sem prejuízo de serem retransmitidos por terceiros.

7.º A contrapartida pela exploração deste serviço público de telecomunicações, é o pagamento pela Recorrente à Autoridade de Telecomunicações de uma taxa anual de exploração, correspondente a **1,5% das respectivas receitas brutas de exploração dos sistemas ou dos serviços licenciados e actividades subsidiárias** (art. 4.º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo Regulamento Administrativo n.º 6/2004 e Cláusula 8.ª da Licença n.º 1/98).

8.º Por ofício do Gabinete para o Desenvolvimento das Telecomunicações e Tecnologias da Informação (que desde o ano 2000 desempenha as atribuições da Autoridade de Telecomunicações) sob a ref. 723/02-02.03-113, datada de 6/05/2005, foi a Recorrente notificada para liquidar a Taxa de Exploração Anual, na quantia de \$391.617,00 referente ao ano 2004.

9.º Ora, verifica-se que o valor liquidado pelo GDTTI não foi calculado com base no valor das receitas brutas (MOP\$10,646,306.00) constantes das contas anuais aprovadas em assembleia-geral ordinária, realizada em 31.05.2005 (e remetida àquele Gabinete para efeitos de fixação da taxa anual de exploração), devidamente

auditadas e sujeitas ao parecer favorável do Conselho Fiscal da sociedade (v. docs. constantes do processo administrativo).

10.º Ou seja, nem o GDTTI, nem o Sr. Secretário para os Transportes e Obras Públicas, ao basear o seu despacho na Proposta elaborada pelo GDTTI, tiveram por boas as contas apresentadas pela Recorrente e sem qualquer justificação ou pedido de esclarecimentos, tomaram a iniciativa de as substituir por outras.

11.º Por outro lado, já a Direcção dos Serviços de Finanças não teve qualquer problema em aceitar aquelas mesmas contas apresentadas pela Recorrente quando procedeu à fixação do rendimento colectável da Recorrente para efeitos de Imposto Complementar de Rendimentos (v. doc. nº 4, que ora se junta).

Existe assim um duplo critério da Administração – o do GDTTI e do Senhor Secretário, de que se recorre, e o da DSF e da Recorrente – e é essa a essência deste recurso...

b) A vinculação à lei do GDTTI e do Sr. Secretário

12.º Quer a lei quer a licença (Licença nº 1/98 anexa à Portaria nº 7/98/M, de 19 de Janeiro) não indicam expressamente qualquer noção especial de *taxa bruta de exploração* no âmbito da licença de radiodifusão televisiva por satélite, daqui não resulta porém que o acto de fixação da referida taxa seja um acto discricionário, quer relativamente aos interesses ou finalidades visados na lei, quer quanto aos pressupostos de facto da decisão.

13.º É que a lei não deixou qualquer margem ao autor do acto para apreciar e

escolher os pressupostos que se mostrem mais aptos para alcançar o fim público legalmente desejado (a cobrança da taxa sobre as receitas brutas de exploração) estando a administração vinculada às contas auditadas da Recorrente, apresentadas na administração fiscal, para fixar o valor da taxa a cobrar.

14.º Tal não impede ou restringe o poder fiscalizador da Autoridade de Comunicações quanto ao efectivo pagamento da referida taxa, no caso de divergência nos valores das receitas realizadas pela Operadora e as contas que são anualmente enviadas até 120 dias após o termo de cada exercício, devidamente auditadas por uma sociedade de auditores inscrita em Macau, de reconhecida idoneidade e competência, certificadas e aprovadas (artigo 16.1 e 16.2 da Licença).

15.º Poder esse que se manifesta desde logo na faculdade de requerer informações e esclarecimentos à Recorrente, ou de consultar os respectivos livros, registos e declarações fiscais. Ora nenhuma dessas faculdades foi exercida, nem por qualquer forma foram postas em causa, ou impugnadas, as contas apresentadas pela Recorrente ou por outra forma verificada a exactidão dos elementos nelas constantes.

Contudo, esta foram "enjeitadas" pelas entidades Recorridas, como se verá...

c) O conceito de "receitas brutas"

16.º A única definição de receita bruta encontrada no direito fiscal de Macau vem referida no Contrato de Concessão de Exploração de Lotarias Instantâneas no Território de Macau como sendo: *"entende-se por receita bruta a diferença entre o total das vendas realizadas e os montantes que, por força dos respectivos contratos, não sejam apropriados pela Concessionária"* (definição que não é de grande

utilidade, concede-se).

17.º É no entanto entendimento corrente que o conceito de receita bruta de exploração corresponde: ao produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados, compreendendo a receita total decorrente da exploração das actividades desenvolvidas.

18.º A definição "**receitas**" ou "**receitas brutas**", cujo termo consta da cláusula nº 8.2, da Licença 1/98, pode ser encontrada em manuais de contabilidade ou em dicionários técnicos, como, por exemplo, no "Dicionário de Negócios", da "Publicações D. Quixote", originalmente publicado em inglês por "Oxford University Press", com o título "A Concise Dictionary of Business", na página 240, em que diz: "**receitas brutas (gross receipts)** - Soma total de dinheiro recebido por uma empresa, num determinado período de tempo, antes de qualquer dedução de custos, matérias-primas, impostos, etc.".

19.º Ou seja, receitas brutas (conceito relevante para efeitos de cobrança da taxa) são a totalidade das receitas efectivamente recebidas num dado período de tempo, os pagamentos recebidos, não se confundindo com qualquer outro valor contabilístico atribuído às receitas da empresa, como pretende, sem qualquer fundamento legal, o GDTTI.

20.º Da mesma forma que os adiantamentos por conta dos contratos a serem cumpridos no futuro não poderão deixar de ser considerados no momento em que ocorre a sua percepção ou recebimento pela empresa, antes do momento em que se efectivam as transmissões de bens ou prestações de serviços a que se referem e integrando as receitas brutas nesse mesmo exercício independentemente da efectiva

prestação do serviço ou venda do bem (consequentemente, a taxa bruta de exploração torna-se exigível no momento da percepção efectiva das receitas).

21.º Os riscos de investimento ou os créditos de cobrança duvidosa não têm nada a ver com as receitas brutas da empresa, que se constituem e contabilizam quando há recebimento de pagamentos e não têm qualquer diferença de tratamento, independentemente do regime contabilístico seguido.

22.º Naturalmente não constituem receitas brutas os descontos concedidos incondicionalmente, as vendas canceladas e nomeadamente os créditos não cobrados.

d) A política interna da empresa

23.º No ano de 2004 e se fosse aplicado o princípio do acréscimo na contabilidade da Recorrente, as contas teriam *ficcionado* recebimentos (que iriam totalizar MOP\$15,517,825.00), que não foram nem são susceptíveis de serem cobrados.

24.º Tendo sido necessário manter uma provisão para dívidas incobráveis de MOP\$16,916,033 que por força do regime contabilístico da empresa adoptado até 2002 figuraram nas contas de 2002 como recebimentos e nunca se efectivaram.

25.º Isto porque há clientes da Recorrente que não pagaram e continuam a não pagar a respectiva taxa de serviço de canal que por isso não existe enquanto receita bruta.

26.º A razão de se manterem os contratos em vigor é puramente comercial e uma opção exclusiva da Requerente, nada tendo a ver com o GDTTI.

27.º De resto uma parte daqueles contratos já foram revogados ou resolvidos pela Recorrente, como é do conhecimento expresso das entidades Recorridas (cfr. doc. nº 5).

28.º Essa rubrica de créditos, não cobrados no exercício nem susceptíveis de ser cobrados distorcia a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da Recorrente (facto recorrente nos anos de 2002 a 2004).

29.º Perante esse alto grau de incerteza, e de fidedignidade das contas, aconselhou a prudência reconhecer apenas as receitas efectivas, por forma a que os activos e respectivos proveitos não sejam sobreavaliados, evitando proporcionar uma situação irreal dos factos, induzindo em erro os accionistas na tomada de decisões económicas e demais utentes.

30.º É que as receitas brutas são receitas efectivas que se realizaram no período a que respeitam. Não são um mero valor contabilístico nem se confundem com um risco de investimento.

31.º Face a essa situação, a Administração da Recorrente alterou o critério contabilístico quanto ao reconhecimento de proveitos, de forma a passar do princípio do acréscimo ou da especificação, que vinha adoptando, para o princípio de caixa ou cobrança efectiva.

32.º As contas da Recorrente, reflectindo essa estrutura contabilística, passaram a demonstrar, mais claramente, que as receitas brutas de exploração do serviço público foram de apenas MOP\$10,646,306.00 no exercício de 2004.

33.º Não existe qualquer falta de clareza e transparência da situação financeira da

empresa, de resto é o próprio relatório dos auditores da Recorrente a demonstrar claramente a diferença de valores a que se chega segundo um ou outro critério e com a maior transparência (v. relatório dos auditores constante do processo).

e) O princípio contabilístico da prudência na lei

34.º Nos termos da alínea d), nº 1, do artigo 58º do Código Comercial, devem imputar-se *"no exercício a que as contas anuais se refiram os custos e os proveitos que afectem o mesmo, independentemente da data do pagamento ou da cobrança"*, ou seja, deve ser seguido o princípio contabilístico do acréscimo ou da especificação.

35.º No entanto, esse princípio poderá ser alterado ou não ser aplicado, como prevê o nº 3 da mesma norma *"em casos excepcionais"* e *"em tais casos, deve no anexo assinalar-se essa falta de aplicação, fundamentando-a devidamente"*.

36.º Atendendo, também, ao previsto no nº 2 do artigo 54º do Código Comercial, que *"as contas anuais devem ser redigidas com clareza e mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da empresa, em conformidade com as disposições legais"* e

37.º no nº 4 do citado artigo 54º *"em casos excepcionais, se a aplicação de uma disposição legal em matéria de contabilidade for incompatível com a imagem fiel que devem proporcionar as contas anuais, tal disposição não é aplicável; nestes casos, no anexo deve assinalar-se essa falta de aplicação, fundamentando-a devidamente, e explicar-se a sua influência sobre o património, a situação financeira e os resultados da empresa"* (sublinhado nosso).

38.º Além das referidas disposições constantes do Código Comercial, a Recorrente, ao alterar a estrutura contabilística das suas contas, considerou ainda as cláusulas da Licença nº 1/98, designadamente a cláusula 8.2, que determina que *"é devida pelo Operador uma taxa anual correspondente a 3% das receitas brutas de exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias"* (sublinhado nosso),

39.º Ora, o conceito de *"proveitos"* (adoptado no princípio contabilístico do acréscimo) difere substancialmente do de *"receitas"*.

40.º Segundo o princípio do acréscimo, *"os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento..."* (in Plano Oficial de Contabilidade Anotado e Comentado, Rei dos Livros, de José Vieira dos Reis, Economista e Advogado, Revisor Oficial de Contas, a pg. 55) e, na versão do nosso Código Comercial *"os custos e os proveitos (...), independentemente da data do pagamento ou da cobrança"* – alínea d), nº 1, do art. 58º.

41.º Enquanto que, segundo o princípio de caixa ou tesouraria, as *"receitas"* e as *"despesas"* se realizam quando efectivamente recebidas ou pagas.

42.º Evidenciando-se, assim, uma distinção entre **gestão** e **tesouraria**, ou seja, entre os aspectos **económico** (custos e proveitos) e **financeiro** (pagamentos e recebimentos) das despesas e receitas da empresa, na medida em que ambos nem sempre coincidem no próprio exercício em que foram realizadas as respectivas despesas e receitas (in Contabilidade Geral, Tomo II, Plátano Editora, de João Manuel Esteves Pereira, a pg. 11).

43.º Com a alteração promovida pela Recorrente na organização das suas contas (perfeitamente legítima e de acordo com os preceitos da lei), a Recorrente deixou de organizar as contas em função do binómio custos/proveitos e passou para um princípio absolutamente financeiro, de tesouraria (pagamentos/recebimentos) de melhor acuidade e fidedignidade.

44.º Como se explanou, a alteração da política contabilística teve apenas em consideração a **improbabilidade** e o **elevado grau de incerteza** quanto à cobrança de dívidas em mora, nada interferindo com a recepção de receitas.

45.º E pelo contrário, mostrar uma maior transparência nas contas e nos resultados efectivos da Recorrente.

f) A imputação errada de receitas não realizadas como receita bruta, no cálculo da taxa

46.º Caso fosse mantida a aplicação do princípio do acréscimo ou da especificação, as contas anuais deixariam de mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da empresa.

47.º Com distorções materialmente relevantes, por figurarem no balanço um "activo" de cobrança altamente improvável e empolando os resultados do exercício, sem contrapartida efectiva em termos financeiros.

48.º O que desde logo contraria as determinações constantes das normas internacionais de contabilidade, porquanto, segundo essas normas, e quanto ao reconhecimento de elementos a figurar no balanço e na demonstração dos resultados, é indispensável que esses elementos cumpram designadamente o

critério da probabilidade dos benefícios económicos futuros – ou seja, que é provável que qualquer benefício económico futuro, com ele associado, flua para a empresa, e caso o grau de incerteza for elevado, ou os critérios de reconhecimento não possam ser cumpridos, no âmbito da probabilidade, o elemento em causa (activos, passivos, capitais próprios, proveitos ou custos) não deve ser incorporado no balanço e na demonstração dos resultados.

49.º Nestas circunstâncias e face ao exposto, o procedimento da Recorrente está em conformidade com os termos constantes da cláusula 8.2 da Licença nº 1/98, uma vez a taxa anual a pagar pelo operador é calculada com base em "*receitas brutas da exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias*" e que "*receitas*" se referem a receitas realizadas ou recebimentos efectivos.

50.º Caso contrário, se o princípio do acréscimo continuasse a ser adoptado como pretende a entidade Recorrida, levando em conta os "**proveitos**", que **incluem os recebidos e eventualmente a receber** no futuro, as contas da Recorrida deixariam de reflectir a imagem fiel da sua situação financeira – a renda que a Recorrente deveria receber nos termos previstos no contrato celebrado com alguns utilizadores dos canais, passou a ser (e continua a ser), a partir da data do respectivo incumprimento, altamente improvável.

51.º O princípio de acréscimo não pode aplicar-se à aferição das taxas brutas de exploração, pois só o princípio do regime de caixa permite conhecer os proveitos da Operadora com base nos recebimentos efectivos (eliminando a incerteza na cobrança de créditos de acordo com o princípio da prudência) e assim determinar as *receitas brutas*.

52.º Independentemente da opinião do GDTTI a adopção de um novo regime contabilístico da empresa é legal e justificado, não havendo qualquer propósito de se eximir às suas responsabilidades.

53.º Como vimos a legislação comercial não proíbe, antes pelo contrário permite, que a empresa siga o sistema contabilístico da caixa.

54.º É que se existe um sistema regra, também é verdade que a lei permite seguir o sistema excepcional escolhido pela Recorrente pelas fundadas razões expostas no relatório dos seus auditores.

55.º Além do mais, como vimos, é irrelevante a classificação contabilística adoptada para as receitas brutas, estas não são as receitas facturadas mas sim os recebimentos efectuados no período.

56.º Por outro lado, a cobrança de taxas pelo GDTTI tem que seguir as contas voluntariamente apresentadas pela Recorrente não sendo legal indicar um valor para as receitas brutas que não corresponda ao seu valor real.

57.º Não é competência do GDTTI e do Sr. Secretário alterarem ou criticarem a aplicação legalmente efectuada do princípio da caixa às contas da Recorrente, como o demonstra o facto de a própria Direcção dos Serviços de Finanças aceitar estas contas.

58.º Ao calcular a taxa de exploração anual conforme o Regime de Caixa, ao abrigo da Licença nº 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite, o Senhor Coordenador do GDTTI fez uma interpretação incorrecta do artigo 4º do Decreto-Lei nº 3/98/M, de 19 de Janeiro e da Cláusula 8ª da Licença nº

1/98, o que torna o acto recorrido anulável, por vicio de violação de lei.

IV. CONCLUSOES:

a) Em contrapartida pela exploração do serviço público de telecomunicações de radiodifusão televisiva por satélite a ora Recorrente está sujeita ao pagamento de uma taxa anual de exploração, correspondente a 1,5% das respectivas receitas brutas de exploração dos sistemas ou dos serviços licenciados e actividades subsidiárias (artº 4º do Decreto-Lei nº 3/98/M, de 19 de Janeiro e Cláusula 8ª da Licença nº 1/98).

b) O valor a liquidar em sede de taxa anual de exploração deve ser calculado com base no valor das receitas brutas constantes das contas da Recorrente, anualmente enviadas até 120 dias após o termo de cada exercício, devidamente auditadas por uma sociedade de auditores inscrita em Macau, de reconhecida idoneidade e competência, certificadas e aprovadas.

c) O acto de cobrança da referida taxa no âmbito da licença de radiodifusão televisiva por satélite não é um acto discricionário, quer relativamente aos interesses ou finalidades visados na lei, quer quanto aos pressupostos de facto da decisão.

d) A administração está vinculada à receita bruta indicada pela Recorrente, para fixar o valor da taxa a cobrar, não podendo presumir receitas futuras e incertas com base no princípio contabilístico do acréscimo, que a Recorrente não adoptou.

e) O GDTTI e o Sr. Secretário para os Transportes e Obras Públicas não podem alterar as contas apresentadas pela Recorrente.

f) Receita bruta de exploração é: o produto da venda de bens e o preço dos serviços

prestados, compreendendo a receita total decorrente das actividades desenvolvidas.

h) O reconhecimento de proveitos, para efeitos de aferição da taxa bruta de exploração pode e deve seguir o princípio de caixa ou cobrança efectiva porquanto o conceito de "proveitos", adoptado para o princípio contabilístico do acréscimo, difere substancialmente do de "receitas".

i) O procedimento contabilístico da Recorrente é legal e está em conformidade com os termos constantes da cláusula 8.2 da Licença nº 1/98, uma vez a taxa anual a pagar pelo operador é calculada com base em "receitas brutas da exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias", e essas "*receitas*" se referem a receitas realizadas ou recebimentos efectivos.

j) Pelo contrário, no caso de continuar a aplicar o princípio do acréscimo como pretende a entidade Recorrida, levando em conta os "proveitos", que incluem os recebidos e eventualmente a receber no futuro, que não são *receitas brutas*.

l) O princípio de acréscimo não pode aplicar-se à aferição das taxas brutas de exploração, pois só o princípio do regime de caixa permite conhecer os proveitos da Operadora com base nos recebimentos efectivos (eliminando a incerteza na cobrança de créditos de acordo com o princípio da prudência).

m) Ao indeferir a forma de cálculo da taxa de exploração anual do ano 2004 conforme o Regime de Caixa recusando as contas legítimas apresentadas pela Recorrente, ao abrigo da Licença nº 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite, o Senhor Secretário para os Transportes e Obras Públicas fez interpretação incorrecta do artigo 4º do Decreto-Lei nº 3/98/M, de 19 de Janeiro e da Cláusula 8ª da Licença nº 1/98, o que torna o acto recorrido anulável, por vício de violação de lei em obediência ao disposto nos artigos 3º e

122º do CPA e do artigo 21º, nº 1 al. d) do CPAC.

Nestes termos,

[...] deve julgar-se o recurso procedente por provado, anulando-se o acto de fixação da taxa de exploração anual do ano 2004, conforme o regime de acréscimo, por vício de violação de lei em obediência ao disposto nos artigos 3º e 122º do CPA e do artigo 21º, nº 1 al. d) do CPAC.

Para tanto,

requer [...] que se digne ordenar a citação do **Sr. Secretário para os Transportes e Obras Públicas** para responder querendo, no prazo legal, e juntar aos autos o original do processo administrativo respectivo e todos os demais documentos relativos à matéria do recurso.

[...]>> (cfr. o teor de fls. 2 a 18 dos presentes autos correspondentes, e *sic*).

Citado como entidade recorrida, o Senhor Secretário para os Transportes e Obras Públicas contestou de moldes seguintes:

<<[...]

ACTO ADMINISTRATIVO RECORRIDO

1.º

O presente recurso tem por objecto o acto administrativo praticado pelo Secretário para os Transportes e Obras Públicas em 05 de Agosto de 2005 e notificado à ora recorrente mediante o ofício n.º 2389/02-02.03-113, de 24 de Agosto, no qual se confirmou a fixação da taxa de exploração anual do ano de 2004 da Licença n.º 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite.

Os FACTOS

2.º

Em 06 de Maio de 2005 foi a A informada por este GDTTI, através do ofício n.º 723/02-02.03-113, que deveria proceder à liquidação da quantia de Mop\$391.617,00 referente à taxa de exploração anual do ano de 2004, prevista no ponto 8.2 da Licença n.º 1/98, anexa à Portaria 7/98/M, de 19 de Janeiro.

3.º

Em 02 de Junho de 2005 veio a A interpor recurso hierárquico necessário para o Secretário para os Transportes e Obras Públicas.

4.º

Através do ofício n.º 2389/02-02.03-113, datado de 24 de Agosto, foi a ora recorrente notificada do acto administrativo que indeferiu a sua pretensão e confirmou o acto Administrativo do coordenador do GDTTI, com base nos fundamentos de facto e de direito constantes da Informação-Proposta n.º 147/02-00.01-113, datada de 03 de Agosto.

O DIREITO

Do vício de violação de lei

5.º

A questão em apreço centra-se na forma de cálculo da taxa anual de exploração correspondente a 1.5% das receitas brutas de exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias, prevista no ponto 8.2 da Licença n.º 1/98, anexa. à Portaria n.º 7/98/M, de 19 de Janeiro, mormente na mudança de sistema contabilístico baseado no *princípio da especificação* para o sistema contabilístico baseado no *princípio de caixa*.

6.º

Vem a recorrente defender que o cálculo da taxa de exploração anual efectuado pelo coordenador do GDTTI, e confirmado pelo acto ora recorrido, se baseia numa interpretação incorrecta do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro e da Cláusula 8.ª da Licença n.º 1/98, o que configura um vício de violação de lei, tornando o acto anulável.

7.º

Tal entendimento não pode ser aceite pelo ora recorrido, como se justificará. Assim,

8.º

O regime de caixa consubstancia uma modalidade contábil que considera para a apuração do resultado do exercício apenas os pagamentos e recebimentos ocorridos efectivamente no exercício.

9.º

Cumprir verificar se a adopção de tal regime se coaduna com os preceitos legais vigentes na RAEM, nomeadamente no que se refere ao Plano Oficial de Contabilidade – doravante designado por POC – aprovado para as empresas.

10.º

O Plano Oficial de Contabilidade para as empresas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho, visando a normalização contabilística na actividade dos diferentes agentes económicos, referindo o n.º 3 do Ponto I do POC que no conjunto procurou equilibrar-se a necessária informação sobre a situação estático-patrimonial (balanço e contas de balanço no quadro de contas), sobre os fluxos apresentados, por um lado com finalidade exterior à empresa (demonstração

de resultados por natureza; mapa de origens e aplicações de fundos; contas de custos e proveitos classificados por natureza e de resultados extraordinários e imputáveis a exercícios anteriores, no quadro de contas) e por outro com finalidades internas (demonstração de resultados por funções; contas das classes da contabilidade interna de custos, industrial ou de gestão).

11.º

Neste sentido, e quanto a critérios valométricos, prevê-se um conjunto de princípios nos quais deve assentar o cálculo objectivo dos resultados da empresa, quais sejam os constantes do Ponto IX do POC.

12.º

Na sequência dos objectivos acima enunciados prevê o POC nas alíneas *b)* e *c)* do Ponto IX o princípio contabilístico da consistência dos exercícios, segundo o qual a empresa não altera os seus princípios de valometria ao longo dos exercícios, e o princípio da efectivação das operações pelo qual as operações realizada num exercício afectam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

13.º

Tais princípios encontram-se, igualmente, previstos na legislação comercial, mormente no artigo 58.º do Código Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 40/99/M, de 3 de Agosto.

14.º

Como facilmente se verifica, é incontestável que o princípio da competência se encontra reflectido tanto na letra como no espírito da legislação vigente em Macau, uma vez que permite mostrar a imagem real do património e a verdadeira situação económico financeira da empresa.

15.º

Parece-nos lógico que concentrando a contabilidade apenas no controlo dos recebimentos e pagamentos e ignorando a incorrência dos custos e a realização dos proveitos pode provocar graves insuficiências na informação financeira que é facultada às entidades supervisoras.

16.º

Pode-se afirmar que a falta de especialização dos exercícios, tal como exige a base do acréscimo pode dar lugar a práticas abusivas como por exemplo a tentação de incluir no desempenho de um período recebimentos que não são mais do que a antecipação dos proveitos a realizar no período seguinte.

17.º

Ora, numa contabilidade organizada em regime de acréscimo tal não será possível na avaliação do desempenho, o que trás outra transparência às contas, não podendo a recorrente esquecer que estamos no âmbito da prestação de um serviço público e, mormente, da salvaguarda do interesse público.

18.º

É um facto que, hoje em dia, a engenharia financeira é uma importante componente da vida de uma empresa, sendo que a contabilidade à base do *princípio de caixa* ignora todas as operações efectuadas nesse âmbito, ao passo que a contabilidade à base do acréscimo obriga à revelação destas situações em activos e passivos, o que indubitavelmente afecta a posição financeira da empresa.

19.º

Obviamente, sem querer duvidar da honestidade da ora recorrente, parece-nos demonstrada a falta de clareza e transparência da situação financeira de uma

empresa caso seja adoptado o regime de caixa, situação que contraria frontalmente o disposto no n.º 2 do artigo 54.º do Código Comercial que dispõe que “*As contas anuais devem ser redigidas com clareza e mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da empresa (...)*”.

20.º

O argumento utilizado pela recorrente ao afirmar que, com a alteração do sistema contabilístico, pretende fazer reflectir a imagem real da situação financeira da empresa é, salvo o devido respeito, falacioso, pois, como ficou demonstrado e é unanimemente aceite, o sistema de caixa é contrário a esses princípios, de tal forma que a regra geral que preside às normas contabilísticas é a adopção do sistema da competência.

21.º

Aliás, não podemos deixar de afirmar que, assim sendo, a norma constante do n.º 2 do artigo 54.º do Código Comercial tem como pressuposto a adopção do sistema-regra referido.

22.º

Sendo que, a aplicação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial, quais sejam os riscos de investimento e os créditos de cobrança duvidosa, não colhem nem tão pouco se pode aceitar que a recorrente venha afirmar que nada têm a ver com as receitas brutas da empresa, caso contrário o que estaria previsto na Licença n.º 1/98 seria o cálculo da taxa de exploração sobre as receitas líquidas.

23.º

Cumpram também referir que se os clientes não pagaram ou continuam a não pagar, mantendo, ainda assim, a recorrente os contratos em vigor por razões

puramente comerciais, é de facto uma opção exclusiva da recorrente nada tendo a ver com a RAEM.

24.º

Não se compreendendo como pode a recorrente afirmar que é do conhecimento da recorrida que parte daqueles contratos já foram revogados ou resolvidos se os documentos que a recorrente junta como “Doc. 5” referem-se ao cancelamento de canais e não à revogação de contratos!

25.º

O que não se pode aceitar é que a recorrente queira fazer reflectir nas suas obrigações legais referentes à exploração de um serviço público de telecomunicações as suas opções comerciais, esquivando-se assim e através de uma injustificada, desnecessária e desproporcional alteração contabilística, ao cumprimento pontual das mesmas.

26.º

Além do mais, foi solicitado parecer à Direcção dos Serviços de Finanças no que respeita à mudança de regime contabilístico da recorrente, que se pronunciou no sentido de não dever ser aceite tal alteração por desconformidade com o disposto nas alíneas b) e c) do ponto IX do Plano Oficial de Contabilidade bem como pela não verificação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial (*vide* ofício n.º 107/NAJ/EG/04, de 24 de Agosto de 2004, da DSF, constante do processo administrativo em anexo).

27.º

Acresce que, não pode a recorrente esquecer-se que, nos termos do disposto o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro, a fiscalização da actividade de radiodifusão televisiva por satélite compete à Autoridade de

Telecomunicações, especificamente ao GDTTI, cumprindo-lhe zelar pelo interesse público e pelo estrito cumprimento das normas legais por parte das entidades licenciadas.

28.º

Resultando claro do acima exposto que a alteração contabilística efectuada pela recorrente viola o disposto no Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho.

29.º

Face ao acima exposto, considera-se que o acto administrativo recorrido está legalmente correcto.

CONCLUSÕES

I. O presente recurso contencioso centra-se na forma de cálculo da taxa anual de exploração correspondente a 1.5% das receitas brutas de exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias, mormente na mudança de sistema contabilístico baseado no *princípio da especificação* para o baseado no *princípio de caixa*.

II. Nestes termos, cumpre verificar se a adopção de tal regime se coaduna com os preceitos legais vigentes na RAEM, nomeadamente no que se refere ao Plano Oficial de Contabilidade – doravante designado por POC – aprovado para as empresas.

III. Prevê o Plano Oficial de Contas nas alíneas b) e c) do Ponto IX o princípio contabilístico da consistência dos exercícios, segundo o qual a empresa não altera os seus princípios de valometria ao longo dos exercícios, e o princípio da

efectivação das operações pelo qual as operações realizadas num exercício afectam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

IV. Tais princípios encontram-se, igualmente, previstos na legislação comercial, mormente no artigo 58.º do Código Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 40/99/M, de 3 de Agosto.

V. Como facilmente se verifica, é incontestável que o princípio da competência se encontra reflectido tanto na letra como no espírito da legislação vigente em Macau, uma vez que permite mostrar a imagem real do património e a verdadeira situação económico financeira da empresa.

VI. Parece-nos lógico que concentrando a contabilidade apenas no controlo dos recebimentos e pagamentos e ignorando a incorrência dos custos e a realização dos proveitos pode provocar graves insuficiências na informação financeira que é facultada às entidades supervisoras.

VII. Ficando demonstrada a falta de clareza e transparência da situação financeira de uma empresa caso seja adoptado o regime de caixa, situação que contraria frontalmente o disposto no n.º 2 do artigo 54.º do Código Comercial que dispõe que *“As contas anuais devem ser redigidos com clareza e mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da empresa (...)”*.

VIII. A aplicação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial, quais sejam os riscos de investimento e os créditos de cobrança duvidosa, não colhem nem tão pouco se pode aceitar que a recorrente venha afirmar que nada têm a ver com as receitas brutas da empresa,

caso contrário o que estaria previsto na Licença 1/98 seria o cálculo da taxa de exploração sobre as receitas líquidas.

IX. Numa contabilidade organizada em regime de acréscimo tal não será possível na avaliação do desempenho, o que trás outra transparência às contas, não podendo a recorrente esquecer que estamos no âmbito da prestação de um serviço público e, mormente, da salvaguarda do interesse público.

X. Acresce que se os clientes não pagaram ou continuam a não pagar, mantendo, ainda assim a recorrente, os contratos em vigor por razões puramente comerciais, isso é de facto uma opção exclusiva da recorrente, nada tendo a ver com a RAEM.

XI. Não se compreendendo como pode a recorrente afirmar que é do conhecimento da ora recorrida que parte daqueles contratos já foram revogados ou resolvidos, se os documentos que a recorrente junta como “Doc. 5” se referem ao cancelamento de canais e não à revogação de contratos.

XII. Foi solicitado parecer à Direcção dos Serviços de Finanças no que respeita à mudança de regime contabilístico da recorrente, que se pronunciou no sentido de não dever ser aceite tal alteração por desconformidade com o disposto nas alíneas b) e c) do ponto IX do Plano Oficial de Contabilidade bem como pela não verificação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial (*vide* ofício n.º 107/NAJ/EG/04, de 24 de Agosto de 2004, da DSF, constante do processo administrativo em anexo).

XIII. Além disso, não pode a recorrente esquecer-se que, nos termos do disposto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro a fiscalização da

actividade de radiodifusão televisiva por satélite compete à Autoridade de Telecomunicações, especificamente ao GDTTI, cumprindo-lhe zelar pelo interesse público e pelo estrito cumprimento das normas legais por parte das entidades licenciadas.

XIV. Resultando claro do acima exposto que a alteração contabilística efectuada pela recorrente viola o disposto no Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho.

Termos em que se requer [...] se digne considerar o presente recurso contencioso de anulação improcedente, mantendo-se o acto administrativo recorrido.

[...]>> (cfr. o teor de fls. 60 a 68, e *sic*).

Ulteriormente, e notificadas nos termos e para efeitos das disposições conjugadas dos art.ºs 63.º e 68.º do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC), ambas as partes produziram alegações facultativas.

Concluiu assim a recorrente a sua alegação, para sustentar a procedência do seu recurso:

<<[...]

a) Em contrapartida pela exploração do serviço público de telecomunicações de radiodifusão televisiva por satélite a ora Recorrente está sujeita ao pagamento de uma taxa anual de exploração, correspondente a 1,5% da respectivas receitas brutas de exploração dos sistemas ou dos serviços licenciados e actividades subsidiárias

(artº 4º do Decreto-Lei nº 3/98/M, de 19 de Janeiro e Cláusula 8ª da Licença nº 1/98).

b) O valor a liquidar em sede de taxa anual de exploração deve ser calculado com base no valor das receitas brutas constantes das contas da Recorrente, anualmente enviadas até 120 dias após o termo de cada exercício, devidamente auditadas por uma sociedade de auditores inscrita em Macau, de reconhecida idoneidade e competência, certificadas e aprovadas.

c) O acto de cobrança da referida taxa no âmbito da licença de radiodifusão televisiva por satélite não é um acto discricionário, quer relativamente aos interesses ou finalidades visados na lei, quer quanto aos pressupostos de facto da decisão.

d) A administração está vinculada à receita bruta indicada pela Recorrente, para fixar o valor da taxa a cobrar, não podendo presumir receitas futuras e incertas com base no princípio contabilístico do acréscimo, que a Recorrente não adoptou.

e) O GDTTI e o Sr. Secretário para os Transportes e Obras Públicas não podem alterar as contas apresentadas pela Recorrente.

f) Receita bruta de exploração é: o produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados, compreendendo a receita total decorrente das actividades desenvolvidas.

h) O reconhecimento de proveitos, para efeitos de aferição da taxa bruta de exploração pode e deve seguir o princípio de caixa ou cobrança efectiva porquanto o conceito de "proveitos", adoptado para o princípio contabilístico do acréscimo, difere substancialmente do de "receitas".

i) O procedimento contabilístico da Recorrente é legal e está em conformidade com

os termos constantes da cláusula 8.2 da licença n° 1/98, uma vez a taxa anual a pagar pelo operador é calculada com base em "receitas brutas da exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias", e essas "*receitas*" se referem a receitas realizadas ou recebimentos efectivos.

j) Pelo contrário, no caso de continuar a aplicar o princípio do acréscimo como pretende a entidade Recorrida, levando em conta os "proveitos", que incluem os recebidos e eventualmente a receber no futuro, que não são *receitas brutas*.

l) O princípio de acréscimo não pode aplicar-se à aferição das taxas brutas de exploração, pois só o princípio do regime de caixa permite conhecer os proveitos da Operadora com base nos recebimentos efectivos (eliminando a incerteza na cobrança de créditos de acordo com o princípio da prudência).

m) Ao indeferir a forma de cálculo da taxa de exploração anual do ano 2004 conforme o Regime de Caixa recusando as contas legítimas apresentadas pela Recorrente, ao abrigo da Licença n° 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite, o Senhor Secretário para os Transportes e Obras Públicas fez interpretação incorrecta do artigo 4° do Decreto-Lei n° 3/98/M, de 19 de Janeiro e da Cláusula 8ª da Licença n° 1/98, o que torna o acto recorrido anulável, por vício de violação de lei em obediência ao disposto nos artigos 3° e 122° do CPA e do artigo 21°, n° 1 al. d) do CPAC.

Nestes termos,

[...] deve julgar-se o recurso procedente por provado, anulando-se o acto de fixação da taxa de exploração anual do ano 2004, conforme o regime de

acréscimo, por vício de violação de lei em obediência ao disposto nos artigos 3º e 122º do CPA e do artigo 21º, nº 1 al. d) do CPAC.

[...]>> (cfr. o teor de fls. 86 a 89 dos autos, e *sic*).

Enquanto a entidade recorrida sumariou a sua contra alegação como segue, pugnando pelo não provimento do recurso:

<<[...]

I. O presente recurso contencioso centra-se na forma de cálculo da taxa anual de exploração correspondente a 1.5% das receitas brutas de exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias, mormente na mudança de sistema contabilístico baseado no *princípio da especificação* para o sistema contabilístico baseado no *princípio de caixa*.

II. Nestes termos, cumpre verificar se a adopção de tal regime se coaduna com os preceitos legais vigentes na RAEM, nomeadamente no que se refere ao Plano Oficial de Contabilidade – doravante designado por POC - aprovado para as empresas.

III. Prevê o Plano Oficial de Contas nas alíneas b) e c) do Ponto IX o princípio contabilístico da consistência dos exercícios, segundo o qual a empresa não altera os seus princípios de valometria ao longo dos exercícios, e o princípio da efectivação das operações pelo qual as operações realizadas num exercício afectam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

IV. Tais princípios encontram-se, igualmente, previstos na legislação comercial, mormente no artigo 58.º do Código Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 40/99/M, de 3 de Agosto.

V. Como facilmente se verifica, é incontestável que o princípio da competência se encontra reflectido tanto na letra como no espírito da legislação vigente em Macau, uma vez que permite mostrar a imagem real do património e a verdadeira situação económico financeira da empresa.

VI. Parece-nos lógico que concentrando a contabilidade apenas no controlo dos recebimentos e pagamentos e ignorando a incorrência dos custos e a realização dos proveitos pode provocar graves insuficiências na informação financeira que é facultada às entidades supervisoras.

VII. Ficando demonstrada a falta de clareza e transparência da situação financeira de uma empresa caso seja adoptado o regime de caixa, situação que contraria frontalmente o disposto no n.º 2 do artigo 54.º do Código Comercial que dispõe que *“As contas anuais devem ser redigidos com clareza e mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da empresa (...)”*.

VIII. A aplicação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial, quais sejam os riscos de investimento e os créditos de cobrança duvidosa não colhem, nem tão pouco se pode aceitar que a recorrente venha afirmar que nada têm a ver com as receitas brotas da empresa, caso contrário o que estaria previsto na Licença 1/98 seria o cálculo da taxa de exploração sobre as receitas líquidas.

IX. Numa contabilidade organizada em regime de acréscimo tal não será possível na avaliação do desempenho, o que trás outra transparência às contas, não podendo a recorrente esquecer que estamos no âmbito da prestação de um serviço público e, mormente, da salvaguarda do interesse público.

X. Acresce que se os clientes não pagaram ou continuam a não pagar, mantendo, ainda assim, a recorrente os contratos em vigor por razões puramente comerciais, é de facto uma opção exclusiva da recorrente, nada tendo a ver com a RAEM.

XI. Não se compreendendo como pode a recorrente afirmar que é do conhecimento da ora recorrida que parte daqueles contratos já foram revogados ou resolvidos! Ora os documentos que a recorrente junto como “Doc. 5” referem-se ao cancelamento de canais e não à revogação de contratos!!

XII. Foi solicitado parecer à Direcção dos Serviços de Finanças no que respeita à mudança de regime contabilístico da ora recorrente, a qual se pronunciou no sentido de não dever ser aceite tal alteração por desconformidade com o disposto na alínea b) e c) do ponto IX do Plano Oficial de Contabilidade bem como pela não verificação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial (*vide* Ofício n.º 107/NAJ/EG/04, de 24 de Agosto de 2004, da DSF, constante do processo administrativo em anexo).

XIII. Além disso, não pode a recorrente esquecer-se que, nos termos do disposto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro a fiscalização da actividade de radiodifusão televisiva por satélite compete à Autoridade de Telecomunicações, especificamente ao GDTTI, cumprindo-lhe zelar pelo interesse público e pelo estrito cumprimento das normas legais por parte das entidades licenciadas.

XIV. Resultando claro do acima exposto que a alteração contabilística efectuada pela recorrente viola o disposto no Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho.>> (cfr. o teor de fls. 97 a

100 dos autos, e *sic*).

Emitido depois o visto final pelo Ministério Público e corridos já os vistos legais pelos Mm.ºs Juízes-Adjuntos, cumpre agora decidir.

Para o efeito, e para melhor compreensão do pano de fundo das coisas, é de transcrever também aqui a seguinte fundamentação exarada na proposta n.º 147/02-00.01-113, de 3 de Agosto de 2005, na qual se estribou o acto administrativo ora recorrido:

<<A questão controvertida centra-se na forma de cálculo da taxa anual de exploração correspondente a 1.5% das receitas brutas de exploração do serviço licenciado e das actividades subsidiárias, prevista no ponto 8.2 da Licença n.º 1/98, anexa à Portaria n.º 7/98/M, de 19 de Janeiro, mormente na mudança de sistema contabilístico baseado no princípio da especificação para o sistema contabilístico baseado no princípio de caixa.

Tendo presente que o regime de caixa se consubstancia numa modalidade contábil que considera para a apuração do resultado do exercício apenas os pagamentos e recebimentos ocorridos efectivamente no exercício, cumpre verificar se a adopção de tal regime se coaduna com os preceitos legais vigentes na RAEM, nomeadamente no que se refere ao Plano Oficial de Contabilidade – doravante designado por POC - aprovado para as empresas.

O Plano Oficial de Contabilidade para as empresas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho, visando a normalização contabilística na

actividade dos diferentes agentes económicos. Refere o n.º 3 do Ponto I do POC que no conjunto procurou equilibrar-se a necessária informação sobre a situação estático-patrimonial (balanço e contas de balanço no quadro de contas), sobre os fluxos apresentados, por um lado com finalidade exterior à empresa (demonstração de resultados por natureza; mapa de origens e aplicações de fundos; contas de custos e proveitos classificados por natureza e de resultados extraordinários e imputáveis a exercícios anteriores, no quadro de contas) e por outro com finalidades internas (demonstração de resultados por funções; contas das classes da contabilidade interna de custos, industrial ou de gestão).

Neste sentido, e quanto a critérios valométricos, foram previstos um conjunto de princípios nos quais deve assentar o cálculo objectivo dos resultados da empresa, quais sejam os constantes do Ponto IX do POC.

Na sequência dos objectivos acima enunciados prevê o POC nas alíneas b) e c) do Ponto IX o princípio contabilístico da consistência dos exercícios, segundo o qual a empresa não altera os seus princípios de valometria ao longo dos exercícios, e o princípio da efectivação das operações pelo qual as operações realizadas num exercício afectam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Tais princípios encontram-se, igualmente, previstos na legislação comercial, mormente no artigo 58.º do Código Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 40/99/M, de 3 de Agosto.

Como facilmente se verifica, é incontestável que o princípio da competência se encontra reflectido tanto na letra como no espírito da legislação vigente em Macau, uma vez que permite mostrar a imagem real do património e a verdadeira situação

económico financeira da empresa.

Concentrando contabilidade apenas no controlo dos recebimentos e pagamentos e ignorando a incorrência dos custos e a realização dos proveitos provoca, sem dúvida, graves insuficiências na informação financeira que é facultada às entidades supervisoras. Pode-se afirmar que a falta de especialização dos exercícios, tal como exige a base do acréscimo pode dar lugar a práticas abusivas como por exemplo a tentação de incluir no desempenho de um período recebimentos que não são mais do que a antecipação dos proveitos a realizar no período seguinte. Ora, numa contabilidade organizada em regime de acréscimo tal não será possível na avaliação do desempenho, o que trás outra transparência às contas.

Não pode a recorrente negar que, hoje em dia, a engenharia financeira é uma importante componente da vida de uma empresa, sendo que a contabilidade à base do princípio de caixa ignora todas as operações efectuadas nesse âmbito, ao passo que a contabilidade à base do acréscimo obriga à revelação destas situações em activos e passivos, o que indubitavelmente afecta a posição financeira da empresa.

Demonstrada que está a falta de clareza e transparência da situação financeira da empresa caso seja adoptado o regime de caixa, situação que contraria frontalmente o disposto no n.º 2 do artigo 54.º do Código Comercial que dispõe que “As contas anuais devem ser redigidas com clareza e mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da empresa, em conformidade com as disposições legais”.

O argumento utilizado pela recorrente ao afirmar que, com a alteração do sistema contabilístico, pretende fazer reflectir a imagem real da situação

financeira da empresa é, salvo o devido respeito, falacioso, pois, como ficou demonstrado e é aceite unanimemente, o sistema de caixa é contrário a esses princípios, de tal forma que a regra geral que preside às normas contabilísticas é a adopção do sistema da competência. Aliás, não podemos deixar de afirmar que, assim sendo, a norma constante do n.º 2 do artigo 54.º do Código Comercial tem como pressuposto a adopção do sistema-regra referido.

Os argumentos utilizados para a aplicação das excepções previstas no n.º 4 do artigo 54.º e n.º 3 do artigo 58.º do Código Comercial, quais sejam os riscos de investimento e os créditos de cobrança duvidosa não colhem, nem tão pouco se pode aceitar que a recorrente venha afirmar que nada têm a ver com as receitas brutas da empresa, caso contrário o que estaria previsto na Licença 1/98 seria o cálculo da taxa de exploração sobre as receitas líquidas.

Cumpre também referir que se os clientes não pagaram ou continuam a não pagar, mantendo, ainda assim, a recorrente os contratos em vigor por razões puramente comerciais, é de facto uma opção exclusiva da recorrente, nada tendo a ver com o GDTTI e em última análise com a RAEM. O que não se pode aceitar é que a

recorrente queira fazer reflectir nas suas obrigações legais referentes à exploração de um serviço público de telecomunicações as suas opções comerciais, esquivando-se, assim e através de uma injustificada, desnecessária e desproporcional - permitindo-nos utilizar as expressões constantes do parecer emitido pela Direcção dos Serviços de Finanças acerca da questão em apreço - alteração contabilística, ao cumprimento pontual das mesmas.

Além do mais, não pode a recorrente esquecer-se que, nos termos do disposto

no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro a fiscalização da actividade de radiodifusão televisiva por satélite compete à Autoridade de Telecomunicações, especificamente ao GDTTI, cumprido-lhe zelar pelo interesse público e pelo estrito cumprimento das normas legais por parte das entidades licenciadas.

Face ao acima exposto considera-se legalmente correcto o acto ora impugnado no qual se solicitou o pagamento da taxa de exploração referente ao ano de 2004, definindo-a com base nos valores calculados de acordo com o princípio da competência e constantes da página 14 do relatório de contabilidade fornecido pela recorrente a este Gabinete.>> (cfr. o correspondente teor a fls. 21 a 25 dos autos, e sic).

Ora, desde já é de observar que a dissidência a resolver nesta sede recursória se resume precisamente a uma indagação puramente jurídica.

Assim sendo, e analisados os termos pelos quais foi motivado pela recorrente o seu recurso contencioso, por um lado, e, por outro, os argumentos invocados pela entidade recorrida para sustentar a legalidade da sua decisão ora posta em crise, cremos que a solução do caso *sub judice* já se encontra concretamente tecida pelo Digno Representante do Ministério Público junto deste Tribunal através dos seguintes termos materialmente constantes do seu douto parecer final, a fls. 102 a 105 dos autos:

Vem “A”, impugnar o despacho do Secretário para os Transportes e

Obras Públicas de 5 de Agosto de 2005 que, em sede de recurso hierárquico, manteve decisão do Coordenador do GDTTI, que fixara a taxa de exploração anual do ano de 2004 referente à licença n.º 1/98 do Serviço de Telecomunicações de Radiodifusão Televisiva por Satélite no montante de MOP\$391.617,00, assacando-lhe vício de violação de lei, por incorrecta interpretação do art.º 4º do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro, e da cláusula 8ª da licença n.º 1/98, argumentando, em síntese, que o seu procedimento contabilístico, de acordo com o “*princípio de caixa*”, é o correcto e legal, pois só o mesmo permite conhecer os proveitos da operadora com base nos rendimentos efectivos, não se podendo, como o fez a recorrida, lançar mão do “*princípio do acréscimo*” às taxas brutas de exploração, já que, através do mesmo, se levarão em conta não só aqueles proveitos efectivos recebidos, como também os eventualmente a receber no futuro, que não poderão ser consideradas “*receitas brutas*”.

Analizando:

Como contrapartida pela exploração do serviço público de telecomunicações (radiodifusão televisiva, via satélite e outras actividades complementares conexas), a recorrente encontra-se obrigada ao pagamento de uma taxa anual de exploração à Autoridade de Telecomunicações, correspondente a 1,5% das respectivas receitas brutas de exploração ou dos serviços licenciados e actividades subsidiárias (art.º 4.º, do Decreto-Lei n.º 3/98/M, de 19 de Janeiro, na redacção introduzida pelo Regulamento Administrativo n.º 6/2004 e Cláusula 8.ª da Licença n.º 1/98).

No ano de 2004, alegadamente devido ao facto de existirem clientes

seus que não pagaram e continuam a não pagar a respectiva taxa e serviço de canal, facto que, no seu critério, “*distorcia a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados*”, criando “*alto grau de incerteza e de fidedignidade nas contas*”, entendeu a recorrente alterar o critério contabilístico quanto ao reconhecimento de proveitos, de forma a passar do “*princípio do acréscimo*” ou “*da especificação*” que vinha adoptando, para o “*princípio de caixa*” ou “*cobrança efectiva*”, alteração que a Administração não aderiu e não aceitou.

Sendo certo que a veracidade e autenticidade das operações, montantes e valores a que se chega concretamente pela utilização de qualquer dos sistemas referidos não são questionados, o que fica em causa no presente recurso será tão só a aferição da legalidade do princípio utilizado pela recorrida para o apuramento, para o cálculo da taxa anual de exploração em questão.

Inexistindo, quer na lei, quer na licença concedida, expressa e específica referência sobre a noção de “*taxa bruta de exploração*”, no âmbito de licença de radiodifusão televisiva por satélite, haverá que lançar mão, procurar a resposta nos preceitos legais vigentes na RAEM que mais se aproximem e coadunem com a situação, de forma a salvaguardar a coerência do sistema.

Nesse sentido, da análise que se empreende ao “*Plano Oficial de Contabilidade*” (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho, visando a normalização contabilística da actividade dos diversos agentes económicos, fáclmente se colhe que, quanto a critérios valométricos, se prevê um conjunto de princípios (alíneas b) e c) do Ponto

IX) sobre os quais deve assentar o cálculo objectivo dos resultados da empresa, como o da consistência dos exercícios e o da efectivação das operações, perante o qual as operações realizadas num exercício afectam os respectivos resultados independentemente do seu rendimento ou pagamento, princípios com consagração também no art.º 58.º do Código Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 40/99/M, de 3 de Agosto, onde, além do mais, nas respectivas alíneas b) e d) do n.º 1 se dispõe que “*Não se alterarão os critérios de valorimetria de um exercício para o outro*” e “*Imputar-se-ão no exercício a que as contas anuais se refiram os custos e proveitos que afectem o mesmo, independentemente da data de pagamento ou da cobrança*” (sublinhado nosso).

Os princípios enunciados nada têm a ver com a credibilidade a conceder pela Administração relativamente às contas anuais aprovadas em assembleia geral da recorrente que, pelos vistos, tiveram aceitação quanto à fixação do rendimento colectável daquela para efeitos de Imposto Complementar de Rendimentos por parte da Direcção dos Serviços de Finanças: do que se trata é, exclusivamente, da utilização de diferentes critérios, afigurando-se-nos que o utilizado pela recorrida é o que, de facto, melhor permite mostrar a imagem real do património, a verdadeira situação económico/financeira da empresa, obrigando à revelação das diversas situações (em termos de “*activos*” e “*passivos*”) decorrentes de eventuais engenharias financeiras, o que, manifestamente, não sucede com a adopção do regime de caixa, onde a contabilidade se concentra apenas no controlo de pagamentos e recebimentos, ignorando a incorrência dos custos e a realização de proveitos, o que, por si só, poderá causar grave

insuficiência relativamente à informação financeira real.

No caso específico, se, por razões de mera estratégia comercial, o recorrente optou por manter os contratos com clientes que não pagaram e continuam a não pagar as taxas e serviços de canal, trata-se, pura e simplesmente, de opção sua, havendo, obviamente, que arcar com as respectivas consequências, designadamente contabilísticas.

Afigura-se-nos, pois, que o regime a que a Administração aderiu no caso vertente, para além de ser o que melhor se coaduna com os princípios e critérios legalmente aplicáveis, é o que melhor salvaguarda o interesse público reflectido no conhecimento, o mais perfeito possível, da “*saúde financeira*” das entidades sujeitas ao pagamento das taxas de exploração em causa.

É, pois, à luz deste judicioso entendimento pertinentemente emitido pelo Ministério Público de acordo com a legislação aplicável à matéria em questão (e nele já citada), no qual nos louvamos aqui na íntegra, que há que julgar improcedente o presente recurso contencioso, visto que o acto administrativo impugnado realmente não enferma de nenhuma ilegalidade como tal assacada pela recorrente, nem de outras de que nos cumpra conhecer oficiosamente.

Dest’arte, e em sintonia com o acima exposto, **acordam em julgar improcedente o recurso contencioso**, com custas pela recorrente, com oito UC de taxa de justiça.

Macau, 27 de Abril de 2006.

Chan Kuong Seng (relator)

José Maria Dias Azedo

Lai Kin Hong