

economia

REFLEXÕES SOBRE O SISTEMA FISCAL DE MACAU: EVOLUÇÃO E PERSPECTIVAS

*J. H. Paulo Rato Rainha **

1. Introdução
2. Objectivos dos sistemas fiscais
3. Reforma fiscal
4. Tendências internacionais das reformas fiscais
5. Sistema fiscal de Macau
 - 5.1. Impostos sobre o rendimento
 - 5.1.1. Imposto profissional
 - 5.1.2. Imposto complementar de rendimentos
 - 5.1.2.1. Pessoas singulares
 - 5.1.2.2. Sociedades e outras pessoas colectivas
 - 5.1.3. Contribuição predial urbana
 - 5.2. Incentivos fiscais
 - 5.2.1. Incentivos fiscais de âmbito geral
 - 5.2.2. Indústria hoteleira e similar
 - 5.2.3. Contratos de desenvolvimento para a habitação
 - 5.2.4. Conservação e recuperação do património cultural
 - 5.3. Caracterização da tributação sobre o rendimento
 - 5.4. Alterações legislativas e administrativas (1978-1990)
 - 5.4.1. Imposto profissional
 - 5.4.2. Imposto complementar de rendimentos
 - 5.4.3. Contribuição predial urbana
 - 5.4.4. Legislação complementar
 - 5.5. Caracterização das alterações legislativas e administrativas
 - 5.6. Administração fiscal
6. Sugestões de alterações ao sistema fiscal
 - 6.1. Alterações da legislação
 - 6.1.1. Tributação das sociedades e outras pessoas colectivas
 - 6.1.2. Tributação das pessoas singulares
 - 6.2. Fiscalização tributária
7. Conclusões
 - Quadros anexos
 - Bibliografia

* Subdirector dos Serviços de Finanças de Macau e Técnico-economista Assessor da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos do Ministério das Finanças (Portugal).

1. INTRODUÇÃO

Quaisquer que sejam os fundamentos sócio-políticos ou sócio-económicos prevalecentes nas colectividades públicas organizadas como Estados, Regiões Administrativas ou Territórios Autónomos, são necessários recursos financeiros para a respectiva actividade de satisfação de necessidades sociais e colectivas. Mesmo nas sociedades de economia liberal, em que a intervenção do poder político é muito reduzida ou podendo ser só limitada à manutenção da ordem e defesa, continuam a ser necessários recursos para o desempenho dessa função.

Na maior parte dos países ou territórios com autonomia financeira, os impostos de aplicação geral, quer constituam ou não um sistema coerente entre si, são a principal fonte das respectivas receitas públicas. Os casos em que isso não acontece são excepcionais e são derivados de situações económicas especiais como é o caso de países com recursos naturais — petróleo, fosfatos, diamantes, etc. — em que a maior parte das receitas são derivadas da concessão da exploração desses recursos ou já derivam dos reinvestimentos daquelas receitas¹.

O território de Macau tem sistema fiscal (e tributário) próprio e é da competência da respectiva Assembleia Legislativa definir os elementos essenciais do regime tributário, estabelecer a incidência e a taxa de cada imposto e fixar os termos em que podem ser concedidos isenções e outros benefícios fiscais. O sistema fiscal do Território, como todos os sistemas fiscais dos países com algum desenvolvimento económico, é um sistema composto de diversos impostos, pelo que integra impostos sobre o rendimento, sobre o património ou riqueza e sobre a despesa ou bens e serviços.

2. OBJECTIVOS DOS SISTEMAS FISCAIS

Os sistemas fiscais, para além de serem uma fonte de receitas públicas, são também um instrumento poderoso para a prossecução da política económica e social, através do uso adequado dos vários impostos. Pode-se dizer que, nos países desenvolvidos ou em vias de desenvolvimento, o sistema fiscal deixou de ter como finalidade exclusiva a mobilização de recursos para financiar os programas de acção da administração pública, tendo-se transformado num importante instrumento de política devido aos seus efeitos sobre a conjuntura económica ou de alteração progressiva da própria estrutura económica.

¹ Há também países ou territórios que, dada a sua pequena dimensão geográfica e populacional, procuram obter um conjunto de receitas públicas suficientes para a satisfação das necessidades colectivas derivadas de outras origens: venda de selos e moedas, exploração de actividades turísticas e de jogos de azar (casinos), etc.

Na realidade, o conjunto de medidas políticas que se tomam sobre o conjunto dos impostos e das despesas públicas têm incidência na afectação de recursos, na redistribuição do rendimento e da riqueza e na estabilização e desenvolvimento económico². As alterações das funções das colectividades públicas estaduais ou territoriais e o seu papel institucional como principal agente do desenvolvimento económico-social obriga a contar com uma administração pública, em que as suas unidades administrativas e técnicas contribuam rápida e eficientemente através dos seus recursos humanos e materiais para a realização dos objectivos definidos ao nível político.

Na medida em que há cobrança de receitas fiscais para a prossecução destes objectivos com maior ou menor desenvolvimento, procura-se que a obtenção destas receitas públicas seja feita com eficácia e com justiça na sua repartição entre os contribuintes. Por outro lado pretende-se que o sistema fiscal se adapte às necessidades da actividade económica, tendo em atenção a concorrência económica internacional e a sua boa aceitação pela opinião pública.

Tendocomo base de análise o estabelecimento destes condicionalismos gerais que devem ser considerados na utilização do instrumento de política económico-social que é um *sistema fiscal*, poder-se-á perguntar quais são os objectivos do sistema fiscal do território de Macau e quais são as perspectivas da sua evolução. No actual período administrativo de transição parece dever ser feito um ponto da situação do conjunto dos impostos territoriais e da sua gestão e perspectivar possíveis alterações para essa fonte de receitas públicas e instrumento de política.

Na estrutura das receitas públicas correntes do Território que se tem mantido sensivelmente igual na hierarquização da sua importância nos últimos anos, as receitas fiscais representam na média global dos três últimos anos (1988-1990) cerca de 28% do total das receitas correntes, enquanto as receitas derivadas da concessão de exploração dos jogos de fortuna e azar representam só por si 47%³. Deste modo, o principal objectivo dos sistemas fiscais

² Cf. Richard M. Bird, «The Role of the Tax System in Developing Countries», em *Australian Tax Forum*, 1990, pags. 395/410. Para maior desenvolvimento veja-se Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave, em «Public Finance in Theory and Practice». McGraw-Hill Book Company, International Edition, 4.^a edição, Singapura 1987, pags. 6/22.

³ Sobre a estrutura das receitas públicas correntes do território de Macau dos anos de 1985-1989 veja-se J. H. Paulo Rato Rainha, «Receitas Públicas do Território de Macau: Origem e Evolução (1980-1989)», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 10, Dezembro de 1990, pags. 761/778. No ano de 1990, as receitas da exploração dos jogos de fortuna ou azar correspondem acerca de 49,2% do total das receitas correntes, enquanto as receitas fiscais representam 25,8%.

— cobrança de receitas públicas — não é prosseguido em Macau, ainda que se possa reter que as receitas fiscais, embora não sendo a principal fonte de rendimentos do Território, são uma importante origem de receitas públicas sobre a qual o poder político-administrativo tem possibilidade de intervir e de procurar controlar a sua evolução⁴.

A possibilidade da utilização dos impostos (e das despesas públicas) como instrumento privilegiado da política económico-social de Macau é bastante diminuta, principalmente nos seus efeitos sobre a conjuntura ou estabilidade económica, pois a limitação de intervenção deriva das características das receitas públicas, em que a maior parte não é controlada pelo poder político-administrativo — receitas de jogo —, assim como, de se estar perante uma economia muito dependente de decisões externas. No entanto, considerando as suas potencialidades de obtenção de receitas públicas, os impostos podem ser utilizados como instrumentos de afectação de recursos para o desenvolvimento de infra-estruturas ou de algumas políticas económico-sociais, nomeadamente de distribuição de rendimentos (riqueza), pelo financiamento de serviços públicos que beneficiem as famílias de mais baixos rendimentos, como são os casos de construção e venda de habitações económicas e de concessão de bolsas de estudo.

Não se estabelecendo como objectivo do sistema fiscal de Macau a sua transformação em principal fonte de receitas públicas, parece, no entanto, não se dever negligenciar o seu aperfeiçoamento, pois há que verificar se as condições em que tem sido aplicado são as consideradas mais correctas, mesmo num território onde se pretende a continuação de um baixo nível tributação⁵. Por outro lado, convém ter sempre em atenção que num futuro próximo pode haver alterações exteriores ao Território que influenciem as

⁴ Cf. J. H. Paulo Rato Rainha, *ob. cit.*, pag. 777.

⁵ Em relação a Hong Kong, como referem Bill Lam e Kaushall Tikku, «Tax implications of doing business in Hong Kong», em *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, Novembro/Dezembro de 1987, pag. 1467: «Taxation is generally not a major instrument of government policy in Hong Kong. Hong Kong has no external debt, a small defence budget, and no extravagant social security programs. Consequently, it can function efficiently with a low rate of tax. The objective of taxation in Hong Kong is simply to raise sufficient revenue so that the government can function properly». Com referência ao estudo da reforma da tributação empreendida em 1976 pelo *Third Inland Revenue Ordinance Review Committee* indicam que: «It is interesting to note that the committee was instructed to consider the prevailing system of taxation of profits and other income and to make recommendations to the governor that would have regard to Hong Kong's economic circumstances and ensure that (1) there would be a comparatively low level of direct taxation; (2) the system at given rates would be as productive of revenue as possible; and (3) the relevant legislation would be simple and inexpensive to administer».

fontes das suas receitas públicas⁶, para além de ser sempre preferível que o sistema fiscal funcione bem e possa proporcionar eventualmente receitas para os períodos em que haja necessidade de maior realização de despesas⁷.

Uma outra filosofia de actuação que o poder político-administrativo pode prosseguir em Macau, que não é a seguida na apresentação deste texto, é a do abandono puro e simples de recorrer aos impostos para a cobertura financeira das suas actividades. Embora sem se apresentar fundamentação mais desenvolvida, consideramos que em Macau, para que toda a gente se sinta directamente envolvida nas decisões governamentais, deve ser aplicado o princípio da participação no financiamento das despesas públicas, mesmo com um baixo nível de tributação, de acordo com a capacidade contributiva dos seus residentes e dos que daqui auferem rendimentos⁸.

Mantendo-se o pouco peso da tributação como característica do Território, parece não dever haver grandes objecções a que as receitas fiscais sejam cobradas *de forma simples*, com *eficácia* e com *justiça*. A justiça implica que as receitas fiscais sejam cobradas com eficácia, já que só assim é que os contribuintes com a mesma situação tributária ficam em pé de igualdade. Por outro lado, torna-se necessário que o sistema fiscal seja coerente entre si, isto é, os contribuintes com a mesma capacidade tributária ou possibilidade de pagamento de impostos devem pagar o mesmo e as pessoas com mais capacidade devem pagar mais.

⁶ «O modo como, a partir de 1997, o governo da Região Administrativa de Hong Kong tratará o problema do jogo é uma grande incógnita. Será exactamente este o maior perigo que ameaçará o jogo no Território». Ng Kuok Cheong, «A interacção regional no Delta do Rio das Pérolas e a Política Económica de Macau», em *Administração — Revista da Administração Pública de Macau*, n.º 7, Julho de 1990, pag. 51.

⁷ A 2.ª condição que o sistema fiscal de Hong Kong deve assegurar, conforme se indica na nota 5, é a de ser tão produtivo quanto possível às taxas determinadas (embora baixas).

⁸ Segundo o tradicional *princípio do benefício*, um sistema fiscal será justo se cada contribuinte pagar conforme os benefícios que recebe dos serviços públicos. Com este princípio, a justiça ou equidade do sistema fiscal depende da estrutura das despesas públicas, pelo que, no caso de Macau, tendo em atenção a divisão de atribuições entre os diferentes níveis de poder político-administrativo, muitas das despesas realizadas pelas *autarquias locais* devem ser essencialmente financiadas por receitas fiscais, dado que, deste modo, existe uma maior apreensão pelos contribuintes do destino dos impostos. O desenvolvimento da aplicação desta teoria pode levar a que as atribuições da administração fiscal passem para as autarquias locais ou para um serviço público com o exclusivo dessas funções.

⁹ De acordo com o *princípio da capacidade* no pagamento de impostos, as pessoas com igual capacidade pagam o mesmo, enquanto as pessoas com maior capacidade devem pagar mais. A primeira regra é referida como *equidade horizontal* e a segunda como *equidade vertical*.

Nestas condições, para existir justiça na repartição dos impostos, o sistema fiscal deve estar harmonizado no plano legislativo e a administração fiscal tem de ter capacidade administrativa e técnica para o aplicar. Parece dever ou poder ser este o sentido da realização da reforma do sistema fiscal de Macau ou do prosseguimento do seu aperfeiçoamento, qualquer que seja a sua finalidade de obtenção de receitas públicas.

3. REFORMA FISCAL

A expressão de *reforma fiscal* abrange diversos significados e conceitos e é utilizada de acordo com os objectivos que, em determinado momento e espaço fiscal, se pretendem considerar importantes na análise do respectivo sistema fiscal (ou conjunto de impostos)¹⁰. Costuma-se enunciar alguns objectivos para justificar a necessidade de alterar o sistema fiscal vigente, entre os quais os de simplificação legislativa ou administrativa, atracção de investimento estrangeiro, modernização do sistema e justiça fiscal.

O território de Macau não é excepção a esta regra geral e, por vezes, tem-se utilizado a expressão *reforma fiscal*, com possível ligação a alguns dos objectivos gerais mencionados, sem se explicitar contudo qual o seu verdadeiro significado. Na segunda metade da década de «80», esta expressão foi algumas vezes usada ao nível político-administrativo¹¹ em relação aos impostos do Território, embora sem nunca terem sido indicadas as suas eventuais finalidades ou fases de execução.

Estas referências a alterações da tributação territorial não originaram debate público, para além da mera notícia circunstancial em alguns órgãos locais de comunicação social. Do pouco que é conhecido resultante de declarações públicas e de outras escassas informações internas dos serviços públicos, parece poderem ser indicadas duas linhas de orientação, bastante diferentes entre si, na prossecução destas «reformas fiscais»:

a) No período de 1986/1987 pretender-se-ia aumentar a tributação indirecta com diminuição da tributação directa, ou mesmo o completo abandono da tributação correspondente aos

¹⁰ Brian J. Arnold, «Future Directions in International Tax Reform», em *Australian Tax Fórum*, 1988, pags. 451/469, apresenta também um conceito de *reforma fiscal internacional*: «changes concerning the international aspects of a country's tax system: in particular, changes in the treatment of residents earning foreign source income (outward bound transactions) and non-residents earning domestic source income (inward bound transactions)».

¹¹ Embora sem se usar a expressão *reforma fiscal*, nas Linhas de Acção Governativa aprovadas anualmente pela Assembleia Legislativa, encontram-se medidas a tomar no domínio da política fiscal, em que se nota como principal preocupação a manutenção do baixo nível de tributação.

Impostos sobre os rendimentos das actividades comerciais e industriais e sobre os rendimentos de trabalho;

b) No período de 1987/1989 pretender-se-ia reduzir a tributação a dois conjuntos de impostos: imposto sobre a transmissão e posse de imóveis e imposto sobre os rendimentos.

Com a primeira linha de orientação desejar-se-ia um sistema de receitas públicas correntes onde não existisse tributação sobre o rendimento, servindo eventualmente de exemplo outros territórios de dimensão geográfica e com características semelhantes à de Macau, como o caso do Principado de Mónaco. A alteração governamental verificada na segunda metade do ano de 1987 não permitiu o conhecimento e desenvolvimento das orientações pretendidas para esta reforma fiscal, embora se conheça a existência de uma ligeira alteração do pensamento político na parte final do período, pois passou-se a considerar justificado, de acordo com o *princípio do benefício*, a manutenção de alguns impostos sobre o rendimento, nomeadamente os resultantes de profissões liberais e das actividades comerciais e industriais.

As orientações prevalecentes no segundo período indicado incidiriam essencialmente no plano legislativo e procurariam reunir num só *regulamento* a legislação aplicável aos actuais impostos sob a transmissão (sisa)¹² e posse de prédios (contribuição predial urbana), enquanto o *regulamento do imposto sobre o rendimento* abrangeria as disposições dos actuais regulamentos da contribuição industrial, imposto profissional e imposto complementar de rendimentos¹³.

Não foi explicitado se se pretendia a tributação do rendimento global ou uma mera simplificação administrativa (?) resultante da reunião num só *regulamento* das disposições correspondentes a diversos impostos. Conforme demonstra a experiência internacional, mesmo nos territórios fiscais em que há unicidade de taxas e impostos únicos sobre o rendimento, não deixa de haver regras distintas para a determinação de cada categoria de rendimento e procedimentos administrativos diferentes na liquidação parcial do

¹² A *sisa* é um imposto que incide sobre o valor das transmissões onerosas de propriedade imobiliária e é pago pelo comprador. Nunca foi conhecida orientação explícita relativamente à continuação ou não da existência de um *imposto sobre as sucessões e doações*.

¹³ A *contribuição industrial* é um imposto anual de cadastro ou de registo de estabelecimentos comerciais e industriais de taxas fixas por cada estabelecimento; o *imposto profissional* incide sobre os rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem e dos trabalhadores que exercem, por conta própria, actividades de carácter científico, artístico ou técnico; e o *imposto complementar de rendimentos* tributa os rendimentos derivados do exercício directo ou de participação em actividade comercial ou industrial das pessoas singulares e colectivas e ainda os rendimentos de trabalho, quando os contribuintes exercem simultaneamente uma actividade da qual auferem rendimentos sujeitos a imposto profissional.

imposto¹⁴, pelo que, em alguns casos, não se pode dizer que se tenha simplificado o sistema fiscal.

Qualquer destas linhas políticas gerais sobre as alterações à tributação do Território não foram desenvolvidas, nem tiveram grande divulgação para poderem suscitar interesse entre as associações empresariais, profissionais ou outras entidades relacionadas com a fiscalidade. Em ambas orientações nunca foram referidas alterações a introduzir nas práticas seguidas pela administração fiscal, nem se indicou a necessidade de aumentar quantitativa e qualitativamente os recursos técnicos e humanos ao seu dispor.

Uma verdadeira *reforma fiscal* é formada por dois conjuntos de acções diferentes ainda que interligados: um, no plano legislativo e, outro, no plano da técnica da administração fiscal. Destas acções, as mais fáceis de realizar em qualquer espaço fiscal são as referentes à elaboração das alterações legislativas: bastará encomendar a um técnico ou conjunto de técnicos, mais ou menos especialistas sobre a matéria, a apresentação de projectos de diplomas em que se incluirão os princípios normais e gerais de incidência dos impostos, as isenções e as regras de liquidação e cobrança, assim como os deveres de cooperação dos contribuintes e as normas processuais de resolução de conflitos¹⁵.

A outra componente de uma autêntica reforma fiscal é a mais difícil de implementar e é muitas vezes a causa de falharem as «reformas» só idealizadas no plano legislativo: a formação e preparação da administração fiscal (e do público) que tem a seu cargo a aplicação e desenvolvimento dessa mesma reforma. Há que dar aos funcionários e agentes da administração pública a formação necessária para a apreensão e compreensão dos grandes princípios pelos quais se deve procurar reger a nova legislação fiscal, assim como utilizar técnicas de gestão e de fiscalização tributária de modo a que a legislação seja realmente cumprida.

Outro conjunto de questões relacionadas com uma reforma fiscal (ou alterações do sistema fiscal) é do seu faseamento e problemas postos pelo seu desenvolvimento. A orientação pode depender de uma maneira geral do sistema de governo de cada território — constituição ou lei orgânica, quadro institucional e

¹⁴ Por exemplo, em Portugal, o *imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)* incide sobre o valor anual de rendimentos de oito categorias, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos, com algumas regras diferenciadas na respectiva determinação: rendimentos de trabalho dependente, de trabalho independente, comerciais e agrícolas, de capitais, prediais, mais-valias, pensões e outros rendimentos (cf. Código do IRS, artigo 1.º).

¹⁵ A apresentação destes diplomas pode ser baseada ou não em estudos com maior ou menor aderência à realidade e depende, por vezes, também da necessidade política de se querer demonstrar *trabalho realizado*.

sistema político —, mas, para além deste aspecto jurídico, as lições das diversas experiências internacionais mostram que é necessário estudar com cuidado a maneira de apresentar os seus objectivos. É muito importante que os objectivos das alterações sejam compreendidos e aceites pela opinião pública, pois o sucesso do projecto depende dessa compreensão e aceitação.

Relativamente à forma a seguir na aplicação das alterações dos sistemas fiscais existem essencialmente dois caminhos: uma *reforma de conjunto* a realizar num período curto, ou, uma *reforma gradual* em que é definida uma direcção na qual se devem orientar as alterações a introduzir ao sistema fiscal¹⁶. Por vezes a distinção entre uma reforma de conjunto e uma reforma gradual é muito pequena e, na prática, alterações graduais podem algumas vezes produzir mudanças na estrutura fiscal, com resultados acumulativos bastante semelhantes aos de uma reforma maior.

A Direcção dos Serviços de Finanças de Macau (DSF), que tem entre as suas atribuições as de «realizar a administração fiscal do Território, promovendo a adequação das leis fiscais, a simplificação dos processos administrativos e a defesa e reintegração dos interesses da Fazenda Pública quando violados» e as de «executar a política fiscal, mantendo uma contínua avaliação dos seus efeitos na ordem financeira, económica e social»¹⁷, tem também seguido nas suas tarefas um conceito de reforma fiscal. Numa nota divulgada na revista editada pela DSF «Gazeta Fiscal»¹⁸, que, por si só, é também um elemento de reforma fiscal, está expresso o conceito seguido nos últimos anos pela DSF e de que, para melhor compreensão, se transcreve o seguinte extracto¹⁹:

«A filosofia de gestão tributária adoptada pela DSF, nos anos mais recentes, tem sido a de permanente actualização da legislação e das técnicas tributárias por forma a adequá-las à

¹⁶ Qualquer reforma fiscal num determinado país deve partir do que existe. É assim condicionada pelas condições políticas e sociais particulares para esse país e época. Cf. Richard M. Bird, *ob. cit.*, pag. 409.

¹⁷ Cf. Decreto-Lei n.º 3/88/M, de 25 de Janeiro, artigo 2.º, alíneas *d*) e *e*) (lei orgânica da DSF).

¹⁸ A «Gazeta Fiscal» é uma revista policopiada, em línguas portuguesa e chinesa, cuja edição não é periódica, tendo sido publicado em Abril de 1988 o seu número 1 e publicados seis números até 31 de Dezembro de 1990. Nesta revista são apresentados e divulgados os diplomas com matérias fiscais, circulares do Departamento de Contribuições e Impostos, modelos de impressos ou declarações utilizadas para efeitos fiscais, doutrina e jurisprudência, resoluções administrativas ou das comissões de revisão da fixação de rendimentos tributáveis, etc. A sua divulgação é feita entre as associações empresariais, profissionais e outras entidades relacionadas com as matérias de fiscalidade.

¹⁹ «Gazeta Fiscal», n.º 2, Julho de 1988, pags. 8 a 11.

realidade económico-social do Território, também esta em acelerada transformação. Esta filosofia de actuação contrapõe-se à clássica reforma fiscal que, em geral, é realizada em bloco com os consequentes inconvenientes que derivam da modificação súbita e, muitas vezes, radical, de todo o enquadramento tributário a que um espaço fiscal está sujeito.

As alterações introduzidas inserem-se no espírito de uma reforma gradual e constante do sistema fiscal, sendo de assinalar importantes modificações ocorridas em anos recentes, nomeadamente, a informatização das contribuições predial e industrial, a emissão automática dos respectivos documentos de cobrança, lançamento de novos impressos de mais fácil preenchimento e a possibilidade de pagamento destes impostos nos balcões de instituições bancárias.

Destes novos procedimentos tem resultado uma acrescida facilidade no diálogo entre a Administração e administrados, numa sensível economia de recursos, o que se tem traduzido, a nível de contribuintes, numa importante melhoria na rapidez e eficácia na resposta às suas solicitações.

É ainda de realçar que todo este esforço de permanente modernização tem sido realizado recorrendo, exclusivamente, aos recursos internos da DSF.»

4. TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS DAS REFORMAS FISCAIS

De uma maneira geral nos países desenvolvidos os impostos são um dos mais importantes instrumentos de política económica e social e a política fiscal está sempre presente nas acções governamentais, havendo a tendência de os restantes países procurarem estudar ou imitar as experiências seguidas nas alterações dos sistemas fiscais daqueles países. É uma técnica corrente e racional desde que se tenha em atenção os condicionalismos próprios de cada país ou território, que vão desde o desenvolvimento económico até razões de carácter histórico, social e político e que enforma as funções desempenhadas pelos respectivos sistemas fiscais²⁰.

Este interesse pelas alterações dos sistemas fiscais é devido a

²⁰ Muitas vezes, esta metodologia deriva da influência que os sistemas fiscais dos países industrializados tiveram na elaboração da regulamentação dos impostos dos países em vias de desenvolvimento. Por exemplo, o Reino Unido introduziu, nos anos de 1920, um modelo de Regulamento do Imposto sobre o Rendimento para uso nas colónias britânicas e o estudo dos actuais códigos da maior parte dos países da *Commonwealth* revela semelhanças na sua estrutura básica. Cf. S. I. Chelvathurai, «Whither Taxation in the Commonwealth?», em *APTIRC — Bulletin*, Janeiro de 1991, pag. 3. Sobre determinados condicionalismos históricos na legislação fiscal do Território, veiam-se ainda as notas 28, 64 e 65.

três conjuntos de razões²¹: o primeiro deriva da concorrência fiscal entre os países, pois o capital e certas categorias de trabalho têm-se tornado geograficamente móveis, enquanto as economias se integram e as barreiras ao comércio internacional têm sido removidas. Neste novo ambiente, os governos sentem que não podem permitir que os seus sistemas se desviem muito da linha de orientação dos seus maiores concorrentes, quer estes sejam países exportadores ou importadores de capital²². O segundo é uma nova ênfase dada aos ajustamentos estruturais da economia, pois muitos governos começaram a rever criticamente os seus sistemas fiscais dada a sua influência distorciva na economia, particularmente durante um período de inflação contínua e rápido aumento de preços. O terceiro conjunto de razões resulta do designado *efeito fascinação* que deriva de, com o aumento dos meios de comunicação e do conhecimento rápido das transformações, se procurar imitar o que se gosta, levando assim os agentes de decisão política a procurar seguir a moda e as tendências internacionais da fiscalidade.

Tendo-se sempre subjacente estes condicionalismos e para se fazer uma análise sumária da fiscalidade de Macau, podemos seguir como referência os países da OCDE, pois também estes têm servido de guia a estudos sobre países da área geográfica da Ásia/Pacífico não pertencentes a este organismo internacional²³. A análise das tendências das alterações fiscais e a sua comparação incide essencialmente nos impostos sobre o rendimento das pessoas físicas e das sociedades e outras pessoas colectivas, pois é a tributação que geralmente mais controvérsia levanta²⁴.

Entre 1965 e 1985, o conjunto dos países da OCDE, com excepção das medidas tomadas para passar da tributação sobre o

²¹ Cf. S. I. Chelvathurai, *ob. cit.*, pags. 5/6 que cita a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Este organismo foi fundado em Dezembro de 1960 e é constituído por países da Europa, América (Estados Unidos e Canadá) e Ásia/Pacífico (Austrália, Japão e Nova Zelândia), que totalizam 24 países membros e um país observador (República Federal Socialista da Jugoslávia).

²² Esta razão deve levar os agentes de decisão político-administrativa de Macau a conhecer as linhas gerais do sistema fiscal de Hong Kong e a acompanhar as suas alterações, assim como as da tributação das zonas económicas especiais da República Popular da China concorrentes de Macau (Zhuhai e Shenzhen).

²³ Veja-se Veerinderjeet Singh e Lee Beng Fye, «Malaysia: Tax Reforms — An Overview and Recommendations», em *APTIRC — Bulletin*, Outubro e Novembro de 1989, pags. 445/461 e 507/527 e S. I. Chelvathurai, *ob. cit.*, pags. 3/10, que refere também países da *Commonwealth* não pertencentes à área geográfica da Ásia/Pacífico.

²⁴ No sentido de analisar a eficiência económica dos impostos sobre o rendimento nos países em vias de desenvolvimento, veja-se Ved P. Gandhi e outros, «*Supply-Side Tax Policy — Its Relevance to Developing Countries*», International Monetary Fund, Washington, D. C., 1987.

consumo a sistemas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nitidamente superior, não tiveram grandes transformações na fiscalidade. Após este período, quase todos estes países transformaram o sistema fiscal de *tributação do rendimento*, tendo todas estas alterações sido desenvolvidas através da integração da tributação do rendimento em dois grandes impostos: o imposto sobre as sociedades e outras pessoas colectivas e o imposto sobre o rendimento das pessoas físicas.

Nos países onde ainda vigorava um sistema de tributação cedular do rendimento das pessoas físicas assistiu-se à passagem para a respectiva tributação global do rendimento. Embora os efeitos das reformas fiscais sobre o alargamento da base de tributação das pessoas físicas ainda não sejam certos, tem-se considerado que todas estas reformas procuram ser neutras perante a promoção de objectivos económicos e sociais. Este afastamento recente do intervencionismo fiscal a favor da neutralidade tem sido inspirado pela aceitação crescente, pela maior parte das correntes de opinião, de que as forças de mercado podem melhor guiar uma política fiscal eficaz do que a intervenção dos poderes públicos, muitas vezes influenciados por *grupos de pressão*.

Para se comparar resumidamente a tributação do rendimento existente em Macau e as dos países da OCDE, as seguintes situações são caracterizadoras das tendências das alterações dos sistemas fiscais²⁵:

- Tributação do rendimento através de dois impostos: imposto de taxas progressivas sobre o rendimento das pessoas físicas e imposto de taxa proporcional sobre o rendimento das sociedades e outras pessoas colectivas;
- Reformas da tributação do rendimento pessoal com alargamento da base de tributação, reestruturação das taxas e maior igualdade de tratamento das diferentes fontes de rendimento; e
- Reformas da tributação do rendimento das sociedades e outras pessoas colectivas através da eliminação de incentivos fiscais distorcedores das decisões de investimento, da redução da taxa do imposto e da introdução de medidas para reduzir a discriminação dos lucros e dividendos distribuídos.

²⁵ Para um maior desenvolvimento, veja-se OCDE, «Taxation in Developed Countries», Paris, 1987, pags. 64/69 e «Les rapports entre la fiscalité et les flux d'investissement internationaux — Reformes fiscales recentes dans les pays de l'OCDE et perspectives pour les années 90» (documento de referência do Secretariado dos Assuntos Fiscais da OCDE), Paris, Junho 1990.

O alargamento da base de tributação do rendimento pessoal tem sido obtido por dois conjuntos de medidas: o primeiro consiste na integração de fontes de rendimentos que anteriormente eram excluídas, tais como benefícios sociais, ganhos de capital e rendimentos de função pública; outro é constituído pela anulação do tratamento fiscal mais favorável de fontes particulares de rendimentos ou da redução da dedução de determinadas despesas e a eliminação de subsídios concedidos através do sistema fiscal. Quase todas as reformas fiscais integram um abaixamento das taxas marginais do sistema progressivo da tributação pessoal²⁶, embora, na maior parte dos países, estas taxas sejam só pagas por uma minoria de contribuintes e, em alguns países, esta reestruturação de taxas foi acompanhada por uma redução do número de escalões de rendimentos.

Em muitos sistemas fiscais, o montante do imposto pago depende da fonte do rendimento, pois diferentes taxas e deduções se podem aplicar entre os rendimentos de trabalho e os outros rendimentos e os ganhos de capital são normalmente tratados mais favoravelmente do que outras fontes de rendimento. Algumas reformas fiscais têm procurado atenuar estas diferenças de forma a dar um tratamento mais neutro ao rendimento das diferentes fontes.

A maior parte dos sistemas de tributação das sociedades integram uma variedade de incentivos ao investimento (crédito fiscal de investimento, deduções regionais, etc.) e as depreciações para efeitos fiscais excedem substancialmente a depreciação económica real. As reformas fiscais têm eliminado os incentivos especiais ao investimento e as provisões para compensação dos efeitos da inflação e têm estabelecido valores de depreciação para efeitos fiscais mais próximos da depreciação económica.

O alargamento da base de tributação do imposto sobre o rendimento das sociedades tem invariavelmente sido acompanhado de uma redução de taxa. Para a maior parte dos contribuintes, estas medidas tomadas em conjunto raramente reduzem a *taxa efectiva* do imposto, embora possam estabelecer uma maior neutralidade em relação às decisões de investimento e, onde as novas taxas se aproximam das taxas do imposto do rendimento pessoal, na decisão de a empresa ser ou não sociedade.

Tendo-se como linha de orientação estas grandes tendências internacionais seguidas na fiscalidade dos países em que a economia de mercado é o factor dominante, torna-se necessário conhecer o

²⁶ A Islândia e a Suécia são os primeiros países da OCDE a aplicar uma taxa única proporcional no imposto sobre o rendimento das pessoas físicas e só existem duas taxas nos Estados Unidos, Nova Zelândia e no Reino Unido (cf. OCDE, «Les rapports...», pags. 12 e 25/26).

sistema fiscal de Macau para se analisarem eventuais situações de coincidência ou não. Conhecendo-se a situação presente, como resultante da evolução de uma anterior posição de partida, poder-se-ão perspectivar algumas alterações à tributação de Macau.

5. SISTEMA FISCAL DE MACAU

O sistema fiscal de Macau é formado por diferentes impostos sobre o rendimento, sobre o património ou riqueza e sobre a despesa ou bens e serviços. Nos sectores empresariais internacionais, a fiscalidade é analisada essencialmente com a finalidade de se conhecer o seu impacto sobre o investimento e os fluxos internacionais de capitais, pelo que, de uma maneira geral, é sobre os impostos sobre o rendimento que incide primeiramente a atenção.

Seguindo também esta análise e comparação parciais dos sistemas fiscais, aqui só se apresentarão as questões relacionadas com os *impostos sobre o rendimento*, indicando-se, no entanto, o conjunto de *incentivos fiscais* constante na tributação territorial²⁷. Esta metodologia de análise parcial não significa que os restantes impostos não possam ter um papel importante, quer, como meio de obter receitas públicas, quer, como instrumentos de políticas governamentais, mas esse estudo deverá ser desenvolvido noutra oportunidade.

5.1. IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

O conjunto de impostos sobre o rendimento existente no actual sistema fiscal de Macau tem ainda as suas fontes na reforma fiscal realizada nos anos «60» em Portugal, embora com influência da legislação fiscal do Território e tenha havido logo de início algumas diferenças substanciais²⁸. Como grande semelhança verifica-se que, em ambos os sistemas fiscais, a tributação do rendimento é feita através de impostos cedulares que tributam categorias de rendimentos aos quais se sobrepõe um imposto complementar com algumas características de imposto pessoal sobre o rendimento.

²⁷ Neste breve resumo retoma-se parcialmente o texto referente aos impostos sobre o rendimento e completa-se o conjunto de incentivos fiscais apresentado em J. H. Paulo Rato Rainha, «Análise do Sistema Fiscal», Suplemento de Economia, n.ºs 3,4 e 5 do semanário «Comércio de Macau», de 4 de Maio, de 3 de Agosto e 16 de Novembro de 1991. O conjunto dos impostos sobre o rendimento representam, no ano de 1990, cerca de 41% do total das receitas fiscais do território de Macau, o que demonstra a sua importância entre este tipo de receitas públicas.

²⁸ Os actuais regulamentos dos impostos sobre o rendimento resultaram da reformulação, em 1978, dos impostos anteriormente existentes com a mesma designação: Regulamento da Contribuição Predial Urbana (Diploma Legislativo n.º 1 630, de 9 de Maio de 1964); Regulamento do Imposto Profissional (Diploma Legislativo n.º 1 632, de 16 de Maio de 1964; e, Regulamento do Imposto

(continua na página seguinte)

Como diferenças iniciais, verificava-se no sistema fiscal de Portugal²⁹ uma tributação específica relativa a alguns ganhos de capital (imposto de mais-valias) e os rendimentos derivados de prédios e de aplicação de capitais, embora sujeitos a tributação cedular, eram englobados para efeitos de tributação do imposto complementar. Em Macau, os rendimentos de prédios ficaram só sujeitos a tributação cedular e não existe tributação específica dos rendimentos derivados da aplicação de capitais e dos ganhos de capital, embora estes rendimentos nalgumas situações sejam tributados em imposto complementar de rendimentos.

Em substituição do englobamento dos rendimentos de prédios para efeitos de tributação em imposto complementar de rendimentos manteve-se a existência de um imposto de 1,5% com a mesma designação incidente sobre o *valor* dos actos de compra e venda de prédios urbanos³⁰. A existência deste imposto especial, que não tinha características de imposto sobre o rendimento, foi uma fonte de divergência e de conflito entre a administração fiscal e os contribuintes, tendo sido abolido em 1988³¹.

O sistema fiscal de Macau, como *impostos sobre o rendimento*, apresenta o *imposto profissional* incidente sobre os rendimentos de trabalho independente derivados do exercício de actividades constantes em tabela de profissões liberais e técnicas e sobre os rendimentos de trabalho dependente, o *imposto complementar de*

(continuação da página anterior)

Complementar de Rendimentos (Diploma Legislativo n.º 1 635, de 2 de Junho de 1964).

Até a esta reforma da tributação directa de 1964, a contribuição predial urbana baseava-se essencialmente num Regulamento de 9 de Março de 1893 e a tributação do trabalho incorporava-se na contribuição industrial de que foi separada por esta reforma. O imposto complementar de rendimentos só foi instituído pela reforma fiscal de 1964 e dirigia-se à capacidade do contribuinte, no sentido de corrigir, por taxas progressivas sobre os rendimentos colectáveis, lucros, dividendos e proveitos estimados, a tributação proporcional da contribuição predial e as taxas fixas da contribuição industrial e do imposto profissional (cf. preâmbulo do Diploma Legislativo n.º 1 635).

²⁹ A partir de 1989, em Portugal, a tributação sobre o rendimento passou a ser feita através de dois impostos: imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

³⁰ A redacção original do artigo 1.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) era a seguinte: «O imposto complementar incide sobre o rendimento global que as pessoas singulares e colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam no Território e, bem assim, sobre o valor dos actos de compra e venda de prédios urbanos». Por sua vez, o artigo 7.º do mesmo RICR estabelecia que «a taxa do imposto complementar para os actos de compra e venda de prédios urbanos é de 1,5% sobre o valor da transmissão que servir de base à liquidação da sisa».

³¹ Cf. Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho. Sobre as razões da manutenção deste imposto especial veja-se a nota 64.

rendimentos incidente sobre os rendimentos derivados do exercício directo ou de participação de actividades comerciais e industriais e rendimentos de trabalho e a *contribuição predial urbana* incidente sobre as rendas de prédios urbanos arrendados ou o seu valor locativo, quando não declarados como arrendados³².

5.1.1. IMPOSTO PROFISSIONAL

O imposto profissional incide sobre os rendimentos do trabalho, em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não, fixos ou variáveis, seja qual for a sua proveniência ou local, moeda e forma estipulada para o seu cálculo e pagamento. Para efeitos de imposto profissional é indiferente que os rendimentos sejam pagos ou depositados fora do Território ou depois da cessação do trabalho.

Os contribuintes estão divididos em dois grupos: os trabalhadores que exercem qualquer actividade no Território por conta de outrem (assalariados ou empregados) e os trabalhadores que exercem, por conta própria, actividades de carácter científico, artístico ou técnico. Quando os contribuintes auferirem rendimentos pelo exercício simultâneo de trabalho dependente e independente serão tributados pelo seu rendimento global, embora ao rendimento do trabalho dependente deva ser deduzida a respectiva parcela do imposto profissional na fonte e as importâncias deduzidas pelo empregador ser entregues trimestralmente na Repartição ou Delegação de Finanças.

Os contribuintes que exercem actividade por conta própria pagam um mínimo de imposto anual de \$ 300,00, correspondente a uma taxa fixa por cada profissão liberal ou técnica. A determinação do seu rendimento é feita com base em contabilidade devidamente organizada ou com base na diferença entre as receitas obtidas e as despesas realizadas no ano anterior, quando deva presumir-se que aquelas são superiores a estas, nos casos de inexistência ou insuficiência de contabilidade devidamente organizada e de falta ou insuficiência das declarações dos contribuintes que tenham declarado possuir contabilidade.

Os contribuintes de ambos os grupos deverão apresentar durante os meses de Janeiro e Fevereiro de cada ano, uma declaração de todas as remunerações ou rendimentos recebidos ou postos à sua disposição no ano antecedente. Só ficam dispensados da apresentação desta declaração as pessoas isentas do imposto, quando não auferirem rendimentos de trabalho de outra proveniência

³² É de notar que sobre estes impostos existe um outro imposto (*adicional*) -*selo sobre contribuições e impostos* - de 5%, o que altera em termos práticos as respectivas taxas por este valor.

e, bem assim, os trabalhadores dependentes cujas remunerações provenham de uma única entidade pagadora.

As entidades patronais são também obrigadas a apresentar, durante os meses de Janeiro e Fevereiro de cada ano, uma relação nominal dos assalariados ou empregados a quem, no ano anterior, hajam pago ou atribuído qualquer remuneração ou rendimento, tenha ou não havido lugar à dedução do imposto. A obrigatoriedade da apresentação desta relação nominal por todas as entidades patronais mantém-se mesmo que os assalariados e empregados estejam isentos de imposto profissional.

O período normal do pagamento das diferenças de imposto devidas pelos trabalhadores dependentes é no mês de Junho seguinte ao da obtenção do rendimento. No mesmo período é pago o imposto dos trabalhadores independentes, a que é deduzido o valor da taxa fixa (ou taxas) paga previamente no mês de Janeiro do ano anterior.

Para efeitos de apuramento do rendimento tributável dos contribuintes que exercem actividades por conta própria são deduzidos as despesas e encargos que respeitem ao exercício da actividade ou sejam indispensáveis à formação do rendimento, provados documentalmente e dentro de limites tidos como razoáveis. Não estão sujeitos a tributação os subsídios recebidos para despesas com assistência médica e medicamentosa ou hospitalização, os subsídios de família e de nascimento até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da administração pública, pensões de reforma ou subsídios equivalentes.

Para todos os contribuintes existe uma dedução pessoal de \$ 50 000,00, aplicável aos rendimentos do ano de 1990 e seguintes, sendo este valor aumentado para \$ 70 000,00 nos casos de empregados com mais de sessenta e cinco anos de idade ou cujo grau de invalidez permanente seja igual ou superior a 60%. As taxas do imposto profissional são progressivas entre 10% e 15% e aplicáveis de uma forma acumulativa por escalões de rendimentos sobre os valores que excedam, em geral, o limite de \$ 50 000,00 e não estejam isentos de imposto.

Entre outras pessoas, estão isentos de imposto profissional os agentes e funcionários da administração pública e os servidores das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, onde se incluem os professores do ensino oficial particular. As isenções respeitam aos rendimentos derivados exclusivamente do exercício das respectivas actividades.

5.1.2. IMPOSTO COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS

O *imposto complementar de rendimentos* apresenta características de imposto cedular e de imposto de sobreposição da tributação de rendimentos com elementos personalizantes. É um imposto cedular, porque tributa os rendimentos auferidos no Território

derivados do *exercício directo* da actividade comercial ou industrial das pessoas singulares ou colectivas e os derivados das mesmas actividades correspondentes a dividendos ou lucros³³ e é um imposto com características de sobreposição em relação às *pessoas singulares*, pois incide também sobre os rendimentos de trabalho, quando os contribuintes exercem simultaneamente uma actividade da qual auferem rendimentos sujeitos a imposto profissional.

Os contribuintes sujeitos a imposto complementar de rendimentos, por rendimentos derivados do exercício directo de actividade comercial ou industrial, distribuem-se por dois grupos conforme possuem ou não contabilidade devidamente organizada, assinada e verificada por contabilistas ou auditores inscritos nos Serviços de Finanças. Devem ter escrita organizada as sociedades anónimas, em comandita por acções e as cooperativas, assim como as sociedades de qualquer natureza com interesses próprios e que não se confundam nas pessoas dos seus sócios, com um capital social não inferior a \$ 1 000 000,00 ou cujos lucros tributáveis sejam, em média dos últimos três anos, superiores a \$ 500 000,00.

A administração fiscal tem aplicado este imposto de forma *degressiva* pois utiliza a taxa de 15% sobre os rendimentos superiores a \$ 300 000,00 e o conjunto de taxas entre 2% a 15% aos rendimentos inferiores a \$ 300 000,00. Estas taxas tanto se aplicam às pessoas singulares como às pessoas colectivas.

O ano económico para efeitos fiscais coincide com o ano civil, devendo os contribuintes com contabilidade organizada entregar a respectiva declaração de rendimentos nos meses de Abril a Junho seguintes ao encerramento das suas contas (31 de Dezembro) e os restantes contribuintes deverão entregar a sua declaração de rendimentos durante o mês de Março. Da fixação do rendimento colectável só pode haver reclamação para uma Comissão de Revisão, de cuja deliberação pode haver recurso contencioso.

As importâncias de imposto superior a \$ 3 000,00 podem ser pagas em duas prestações iguais, vencíveis, respectivamente, em Setembro e Novembro do ano seguinte ao do rendimento e quando o imposto é igual ou inferior a \$ 3 000,00 deve ser pago durante o mês de Setembro. Em todos os casos em que o imposto é liquidado fora dos prazos usuais, o contribuinte é notificado para, no prazo de quinze dias, pagar o imposto ou satisfazer a diferença.

³³ O RICR estabelece no seu artigo 20.º que se consideram «(...) proveitos ou ganhos realizados do exercício os provenientes de quaisquer transacções ou operações efectuadas pelos contribuintes, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória (...)» e exemplifica com um grande conjunto de tipos de proveitos ou ganhos. A integração dos dividendos, lucros ou participações como rendimentos a incluir na incidência do imposto complementar de rendimentos resulta de diversas disposições [cf. RICR, artigo 9.º, n.º 1, alínea é) e n.º 3, e artigo 12.º, n.ºs 1 e 3].

Para efeitos do apuramento do rendimento tributável são considerados custos ou perdas imputáveis ao exercício os que tiverem de ser suportados para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora. As empresas com contabilidade devidamente organizada podem beneficiar do *reporte de prejuízos* nos três anos imediatos seguintes, mas não podem ser deduzidos aos lucros realizados no Território os prejuízos verificados em actividades exercidas no estrangeiro.

5.1.2.1. PESSOAS SINGULARES

O rendimento global das pessoas singulares é a soma dos rendimentos derivados do exercício directo ou da sua participação em actividades comerciais ou industriais e dos rendimentos de trabalho. Quando o rendimento global é constituído exclusivamente por rendimentos de trabalho está isento de imposto complementar de rendimentos, sendo sempre excluídos do englobamento os rendimentos de prédios urbanos.

Relativamente às pessoas singulares, a unidade de tributação é a *família* através da atribuição ao *chefe de família* para efeitos fiscais dos rendimentos comuns do casal, os rendimentos próprios do seu cônjuge, não separado judicialmente de pessoas e bens, e os rendimentos dos filhos menores e equiparados. As pessoas singulares residentes no Território beneficiam de deduções de \$ 12 000,00 ao rendimento tributável anual e de 20% dos rendimentos de trabalho englobados e provenientes do exercício de actividade por conta de outrem, bem como de outras deduções relativas aos familiares residentes no Território.³⁴

5.1.2.2. SOCIEDADES E OUTRAS PESSOAS COLECTIVAS

O rendimento global das pessoas colectivas é o lucro líquido anual derivado do exercício de actividade comercial ou industrial e calculado com base em contabilidade devidamente organizada ou, na sua falta ou insuficiência, em critérios de presunção. Exceptuam-se do rendimento global os rendimentos (e respectivos encargos) derivados dos prédios urbanos.

Tratando-se de sociedades comerciais e civis sob forma comercial, abate-se ao rendimento global, a importância dos lucros repartidos pelos sócios ou de dividendos distribuídos aos accionistas relativamente ao ano a que o imposto respeitar. Deste modo, não existe dupla tributação, quer económica quer jurídica, dos rendimentos atribuídos ou postos à disposição dos sócios ou accionistas das sociedades, visto que só são tributados nos respectivos beneficiários.

³⁴ Cf. RICR artigo 6.º.

5.1.3. CONTRIBUIÇÃO PREDIAL URBANA

A contribuição predial incide sobre os rendimentos dos prédios urbanos situados no Território e é devida pelos titulares do direito ao respectivo rendimento. O rendimento dos prédios urbanos, quando arrendados, é o valor da respectiva renda e, quando o não estejam, a utilidade económica estabelecida por avaliação (valor locativo) que deles obtiver, ou tiver a possibilidade de obter, quem os possa usar ou fruir.

A contribuição predial é de base anual e aplica-se à taxa de 16% sobre os rendimentos ou valor locativo determinados antes de 1 de Julho de 1988 pela administração fiscal e à taxa de 10% sobre os rendimentos ou valores locativos determinados após aquela data. É permitida uma dedução de 10% no rendimento ou valor locativo para despesas de conservação e manutenção se forem suportadas pelo senhorio ou proprietário.

Há diversas isenções da contribuição predial urbana, nomeadamente:

- As pessoas singulares ou colectivas que exerçam qualquer actividade industrial, quanto aos edifícios, não arrendados, que se destinem exclusivamente à instalação e laboração dos respectivos estabelecimentos fabris;
- Os rendimentos dos prédios construídos para fins habitacionais e/ou comerciais pelo período de 4 anos no Município de Macau e de 6 anos no Município das Ilhas (Taipa e Coloane);
- Os rendimentos dos imóveis edificadas de novo para a instalação de unidades industriais ou estabelecimentos fabris durante 5 anos no Município de Macau e 10 anos no Município das Ilhas (Taipa e Coloane);
- Prédios ocupados por estabelecimentos de ensino com fins não lucrativos e prédios de pessoas colectivas de utilidade pública e de organizações religiosas.

A maior parte destas isenções necessitam de ser invocadas pelas entidades a quem aproveitam, mediante pedido acompanhado de prova bastante dos factos que lhes sirvam de fundamento. O competente despacho é notificado à entidade requerente que dele pode reclamar ou interpor recurso, em caso de indeferimento total ou parcial.

5.2. INCENTIVOS FISCAIS

O sistema fiscal de Macau, para além de ter um nível de tributação muito baixo, apresenta ainda um conjunto de benefícios fiscais destinados a incentivar o investimento das empresas, quer

estas já se encontrem instaladas ou pretendam instalar-se no Território, assim como incentivos fiscais à construção e venda de habitações económicas e à conservação e recuperação do património cultural. Deste modo, encontram-se benefícios fiscais destinados à renovação de equipamento e de instalações em qualquer indústria ou de âmbito mais específico, como são os incentivos concedidos aos empreendimentos considerados de *utilidade turística*.

5.2.1. INCENTIVOS FISCAIS DE ÂMBITO GERAL

Como *incentivos fiscais de âmbito geral* aplicáveis à generalidade das empresas e actividades encontram-se os seguintes:

- As *taxas de reintegração* relativas a edifícios habitacionais, comerciais, administrativos e industriais podem ser aumentadas até 20% no primeiro ano de utilização (aquisição) (a taxa anual normal é de 2% ou de 4%), para efeitos de apuramento do rendimento tributável sujeito a imposto complementar de rendimentos;
- Os *lucros levados a reservas* e que dentro dos três anos seguintes tenham sido reinvestidos na própria empresa em *instalações ou equipamentos novos*, de interesse para o desenvolvimento económico do Território, podem ser deduzidos dos lucros tributáveis em imposto complementar de rendimentos nos três anos imediatos³⁵.

Outros incentivos fiscais³⁶ destinados ao aumento do investimento, em especial no respeitante à eficiência produtiva, à fabricação de novos produtos, ao nível tecnológico e aos efeitos sobre o progresso de outras actividades produtivas são os seguintes:

- Isenção da contribuição predial urbana durante um período não superior a dez anos, no Município de Macau, ou a vinte, no Município das Ilhas, relativamente aos rendimentos dos imóveis arrendados exclusivamente para fins industriais;
- Isenção da contribuição industrial;
- Redução a 50% do imposto complementar de rendimentos;
- Redução a 50% da sisa (ou do imposto sobre as sucessões e doações) relativa às transmissões de imóveis, desde que tais imóveis sejam utilizados exclusivamente no exercício da

³⁵ Cf. RICR, artigo 35.º.

³⁶ Lei n.º 1/86/M, de 8 de Fevereiro.

respectiva actividade industrial, incluindo a instalação de serviços comerciais, administrativos e sociais conexos.

A concessão destes investimentos fiscais depende de requerimento do investidor, apresentado em regra antes de iniciada a instalação, ampliação, reorganização ou reconversão das unidades industriais a que respeitarem e, para efeitos de contribuição predial urbana, de requerimento conjunto do proprietário do imóvel e do investidor. O despacho que conceder os incentivos fiscais fixará, quando seja caso disso, a sua duração e as condições a que a concessão fica sujeita.

5.2.2. INDÚSTRIA HOTELEIRA E SIMILAR³⁷

Os empreendimentos de carácter turístico que sejam considerados de *utilidade turística* beneficiam do seguinte conjunto de incentivos fiscais:

- Isenção de contribuição predial urbana por um período de oito anos se localizado no Município de Macau e de doze anos se localizado no Município das Ilhas;
- Isenção de contribuição industrial por um período de oito anos se localizado no Município de Macau e de doze anos se localizado no Município das Ilhas;
- Aumento para o dobro das taxas máximas de reintegração e amortização previstas para efeitos de determinação do rendimento tributável de imposto complementar de rendimentos, durante o período de oito ou doze anos até ao limite do valor amortizável;
- Isenção de sisa pela aquisição de prédios destinados à sua instalação;
- Redução do imposto de selo a um quinto pela aquisição, trespasse ou arrendamento de prédios para sua instalação; e
- Isenção de imposto de consumo sobre veículos ligeiros, bem como sobre os veículos para transporte colectivo de passageiros importados para uso dos estabelecimentos com declaração de utilidade turística, até ao máximo de seis unidades.

A *utilidade turística* consiste na qualidade atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam a determinados princípios e requisitos. Esta declaração é feita a requerimento dos interessados, que devem juntar os elementos julgados neces-

³⁷ Decreto-Lei n.º 81/89/M, de 11 de Dezembro.

sários à apreciação do seu pedido, nomeadamente do estudo de viabilidade económico-financeiro do empreendimento.

5.2.3. CONTRATOS DE DESENVOLVIMENTO PARA A HABITAÇÃO³⁸

As empresas construtoras de habitações no âmbito dos *contratos de desenvolvimento para a habitação* beneficiam, na parte correspondente aos lucros obtidos na sua comercialização, da redução de 50% do imposto complementar devido ao rendimento colectável declarado e demonstrado por contabilidade devidamente organizada. Esta redução depende de declaração a apresentar durante o prazo previsto para a entrega das declarações anuais de rendimentos para efeitos fiscais e em conjunto com estas.

Os *rendimentos das habitações* gozam de isenção de contribuição predial urbana durante o período de tempo que não podem ser transaccionadas (cinco anos) e é reduzida a metade a mesma contribuição, enquanto a habitação pertencer ao primeiro adquirente ou, em caso de transmissão por morte, ao seu agregado familiar. A primeira venda realizada pela empresa construtora é isenta de sisa e se o prédio for transmitido por morte do proprietário para o seu agregado familiar, no período de cinco anos em que o prédio não pode ser transaccionado, goza de isenção do imposto sobre as sucessões e doações.

5.2.4. CONSERVAÇÃO E RECUPERAÇÃO DO PATRIMÓNIO CULTURAL

Numa estratégia global de conservação do património cultural, tem-se assumido como de especial relevo o tratamento fiscal da matéria, como forma de evitar a demolição de edifícios classificados ou incluídos em conjuntos, em sítios classificados ou em zonas de protecção e como meio de incentivar a sua recuperação³⁹. Com a finalidade de incentivar a conservação do património cultural de Macau existem os seguintes benefícios fiscais:

- Isenção de contribuição predial urbana enquanto se encontrarem em bom estado de conservação os *edifícios classificados* que tenham beneficiado de obras de conservação ou recuperação de valor não inferior a \$ 500 00,00;
- Redução a 50% das taxas da contribuição industrial, durante cinco anos, relativas aos estabelecimentos comerciais ou industriais instalados em edifícios classificados que tenham sido objecto de obras de conservação ou recuperação de valor não inferior a \$ 50 000,00 por parte dos proprietários desses estabelecimentos;

³⁸ Lei n.º 1/85/M, de 8 de Abril.

³⁹ Cf. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 56/84/M, de 30 de Junho.

- Dedução dos valores despendidos em obras de conservação ou recuperação de edifícios classificados nas colectas de imposto complementar de rendimentos, por dez anos, ou de imposto profissional, por cinco anos, respeitantes aos contribuintes que tenham suportado o respectivo encargo, quer sejam possuidores dos prédios, quer sejam seus arrendatários;
- Isenção da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações nas transmissões de edifícios classificados enquanto beneficiarem de obras de conservação ou de recuperação.

As obras de conservação e recuperação têm de obter parecer prévio favorável do Instituto Cultural de Macau, a emitir no prazo de trinta dias, a contar da data da entrada do respectivo projecto, considerando-se tacitamente aprovado no caso de, nesse prazo, nada ter sido comunicado aos interessados. Estes benefícios fiscais necessitam de ser invocados pelas entidades a quem aproveitam, mediante requerimento acompanhado de prova bastante dos factos que lhes sirvam de fundamento.

5.3. CARACTERIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O RENDIMENTO

Conforme se indica no resumo apresentado do sistema de impostos sobre o rendimento, em Macau não existe tributação específica sobre os rendimentos das sociedades e outras pessoas colectivas, estando estas sujeitas a tributação cedular conforme a origem dos seus rendimentos: rendimentos prediais a contribuição predial e os restantes rendimentos a imposto complementar de rendimentos. As taxas dos diferentes impostos aplicam-se nas mesmas situações às pessoas singulares e às sociedades e outras pessoas colectivas, sendo proporcionais na contribuição predial e progressivas no imposto profissional e imposto complementar de rendimentos⁴⁰.

Procura-se que a tributação sobre o rendimento incida sobre valores reais baseados nas declarações do próprio contribuinte ou de terceiros, mas admite-se a tributação de rendimentos fixados com base em critérios de presunção ou de avaliação. Em conformidade com este princípio, estabelecem-se métodos alternativos de fixação do rendimento colectável se as empresas e os trabalhadores independentes não possuem contabilidade devidamente organizada ou na falta e insuficiência das respectivas declarações de

⁴⁰ A administração fiscal tem aplicado as taxas do imposto complementar de rendimentos de forma progressiva só até \$ 300 000,00, pois a partir deste valor calcula o imposto a taxa proporcional sobre todo o rendimento. Esta forma da aplicação da estrutura de taxas, que não está de acordo com a lei, implica um salto brusco na tributação do limite de \$ 300 000,00.

rendimentos⁴¹, e, se os prédios não se encontram arrendados, recorre-se ao seu valor locativo fixado por avaliação⁴².

Não há tributação global de rendimento, pois, para efeitos de imposto complementar de rendimentos, não são integrados os rendimentos prediais e os rendimentos de trabalho só são englobados, com uma dedução de 20% do seu valor se provenientes do exercício por conta de outrem, quando os contribuintes exercem simultaneamente actividades comerciais ou industriais. Neste caso de englobamento, o montante de imposto profissional é deduzido à colecta do imposto complementar de rendimentos⁴³, acabando por todos os rendimentos englobados serem tributados às taxas deste último imposto.

Existe um mínimo de existência para efeitos da tributação do rendimento, ainda que diferente conforme a origem do rendimento: \$ 12 000,00 nos rendimentos das actividades comerciais e industriais e \$ 50 000,00 nos rendimentos de trabalho. A justificação para um maior valor do mínimo de existência dos rendimentos sujeitos a imposto profissional é a de maior impossibilidade de evasão fiscal face à situação dos restantes contribuintes⁴⁴.

Alguns rendimentos de trabalho são excluídos de tributação, nomeadamente os rendimentos dos trabalhadores da administração pública e das pessoas colectivas de utilidade pública com inclusão dos professores do ensino oficial particular. Quando os respectivos beneficiários auferem outros rendimentos de trabalho, os rendimentos isentos de imposto profissional entram também para o cálculo do mínimo de existência, mantendo-se a justificação da não tributação de um determinado valor abaixo do qual se considera não dever existir pagamento de imposto.

A acumulação dos benefícios do mínimo de existência, aplicado só aos rendimentos não isentos, e da isenção total de rendimentos da função pública ou equiparada não é uma solução justa do ponto de vista da capacidade tributária dos contribuintes. Esta solução muito menos ainda se justifica perante a finalidade do mínimo de existência, pelo que, a inclusão dos rendimentos isentos para efeitos daquele mínimo pode ser considerada uma medida compensatória de equidade horizontal.

As taxas máximas nominais são muito baixas — 10% e 16% sobre os rendimentos prediais e 15% sobre os restantes rendimentos

⁴¹ Cf. RICR, artigo 4.º, n.º 3, artigo 19.º, n.º 3 e artigo 36.º; e, Regulamento do Imposto Profissional (RIP), artigo 15.º-A.

⁴² Cf. Regulamento da Contribuição Predial Urbana (RCPU), artigo 25.º, n.º 2

⁴³ Cf. RICR, artigo 51.º.

⁴⁴ Os trabalhadores independentes encontram-se na mesma situação favorecida dos comerciantes e industriais, pelo que a sua tributação deveria ser idêntica e ter o mesmo mínimo de existência.

—, quando comparadas com a maioria existente na fiscalidade internacional⁴⁵, o que faz do território de Macau um paraíso fiscal⁴⁶. A esta tributação baixa junta-se ainda um conjunto de incentivos fiscais ao investimento de âmbito geral ou sectorial, à construção e aquisição de habitações económicas e à conservação e recuperação do património cultural, mas cuja existência tem uma eficácia reduzida, pois estes instrumentos de política fiscal só têm efeito quando os níveis de tributação são elevados⁴⁷.

Alguns incentivos fiscais não são utilizados por parte dos investidores locais por desconhecerem a sua existência e, quanto a outros, não são solicitados, pelo receio que um pedido de benefícios fiscais conduza a uma fiscalização às suas contas e sejam detectadas irregularidades para efeitos fiscais. Desconhecimento da legislação parece ser o caso relativo aos incentivos fiscais à conservação e recuperação do património cultural, pois a totalidade das despesas suportadas com essas obras pode ser compensada com o não pagamento de diversos impostos, pelo que os contribuintes se podem transformar em *beneméritos culturais*, com o dinheiro que deixam de pagar ao Território.

Não é conhecido qual é o valor da *despesa fiscal* resultante da atribuição destes incentivos ao investimento, o que devia constar como informação no Orçamento Geral do Território (OGT). A não cobrança de imposto derivada da existência de um incentivo fiscal é equivalente à atribuição de um *subsídio financeiro* com a mesma finalidade, embora este, como despesa efectiva, seja melhor controlado, por dever aparecer nas Contas de Gerência e do Exercício (do Território), ao contrário da concessão do benefício fiscal, que, na maior parte dos casos, não necessita de ser publicitada.

A concessão da maioria dos incentivos fiscais é atribuída de forma discricionária pelo poder político-administrativo, ainda que o processo não possa ser muito selectivo para a sua atribuição, dada a falta de estruturas organizativas das empresas (e da administração

⁴⁵ Entre os países da OCDH as taxas máximas variam entre 20% e 60% (cf. OCDE, «Les rapports...», pags. 32/33. Para o ano fiscal de 1991/92, as taxas dos impostos sobre o rendimento em Hong Kong são as seguintes: *property tax e individual profits tax* — 15%; *corporations profits tax* — 16,5%; e, *salaries tax* — 15% (taxa base).

⁴⁶ Há dois tipos de paraísos fiscais: os que não cobram quaisquer impostos e os que cobram impostos a um nível menor que a média internacional.

⁴⁷ Como refere Ved P. Gandhi, *ob. cit.*, pag. 12, a experiência mostra que as decisões de investimento estrangeiro são mais afectadas por um conjunto de diversos factores económicos (dimensão de mercado, disponibilidade de matérias-primas e de mão-de-obra especializada), financeiros (desenvolvimento do mercado de capitais e legislação sobre mobilização de poupanças), institucionais (legislação sobre propriedade) e políticos do que pelas medidas fiscais, que têm pouca importância nessas decisões.

pública). A existência de alguns incentivos são de duvidosa vantagem para o desenvolvimento de Macau, para não mencionar questões de equidade horizontal⁴⁸; outros são mera *hipocrisia fiscal* ou têm simples *efeito psicológico*, como é o caso das isenções ou redução da contribuição industrial, dado, em geral, o reduzido montante da taxa fixa anual de cada estabelecimento.

Macau não tem convenções internacionais sobre dupla tributação com outros países ou territórios, mas esse facto não é entrave fiscal aos investimentos estrangeiros, dado o baixo nível de tributação. Em linhas gerais o sistema de tributação do rendimento pode-se considerar adequado ao estágio de desenvolvimento económico do Território e apresenta-se com um incentivo geral ao investimento, embora deva continuar a ser simplificado e actualizado em termos legislativos e alterado no sentido de maior justiça fiscal.

5.4. ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS E ADMINISTRATIVAS (1978-1990)

Antes de se considerarem possíveis alterações legislativas e administrativas a introduzir na formulação e aplicação dos impostos sobre o rendimento em Macau, deve ser feita uma breve análise da sua evolução histórica. Esta metodologia permite assim conhecer as tendências que têm sido seguidas no sistema fiscal e saber os seus resultados.

Os regulamentos dos actuais impostos sobre o rendimento foram publicados no ano de 1978, realizando-se o que foi designado de *revisão global do regime da tributação directa sobre o rendimento*⁴⁹. Com esta revisão, cuja legislação básica datava de 1964, procurou-se não só introduzir alguns aperfeiçoamentos de política e técnica tributárias aos impostos que vigoravam, assim

⁴⁸ Os beneficiários de alguns dos incentivos fiscais são os contribuintes que, por diversas razões institucionais ou contratuais, já têm uma situação privilegiada para o exercício da sua actividade em Macau.

⁴⁹ Esta revisão da legislação foi feita através de:

- Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro — Regulamento da Contribuição Industrial (RCI);
- Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro — Regulamento do Imposto Profissional (RIP);
- Lei n.º 19/78/M, de 12 de Agosto — Regulamento da Contribuição Predial Urbana (RCPU); e
- Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro — Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR).

A *contribuição industrial*, que não é um imposto sobre o rendimento (veja-se a nota 13), tem um peso relativamente muito pequeno no total da cobrança das receitas fiscais embora desempenhe um papel muito importante por servir de *imposto de cadastro* dos estabelecimentos comerciais e industriais, cujos proprietários estão sujeitos a imposto complementar de rendimentos.

como reformular localmente toda a anterior legislação fiscal fazendo-a reanalisar pelo órgão legislativo constante no novo Estatuto Orgânico de Macau de 1976.

A finalidade desta reformulação consta no preâmbulo da lei que aprovou o Regulamento da Contribuição Industrial onde se indica que:

«Na lei da autorização das receitas e despesas para o ano de 1997, foi inscrita a revisão da estrutura tributária, como medida a proseguir pelo Governo, cabendo-lhe elaborar a respectiva legislação, com vista à obtenção de uma mais perfeita repartição da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades colectivas. (...).

Neste sentido foi submetida à discussão e aprovação da Assembleia Legislativa uma proposta de lei que condensa no mesmo diploma alterações a determinados preceitos relativos à contribuição industrial, ao imposto profissional, à contribuição predial urbana e ao imposto complementar de rendimentos.

A Assembleia Legislativa, todavia, considerou preferível a publicação de quatro leis separadas, uma para cada um dos aludidos impostos directos. Assim se evita a dispersão legislativa e se reformulam integralmente os regulamentos vigentes, suprimindo deficiências, eliminando contradições, integrando lacunas e simplificando processos de actuação.»

A estrutura dos impostos sobre o rendimento definida na reforma fiscal de 1978 mantém-se ainda basicamente a mesma, embora tenha havido algumas alterações nos campos de incidência e de taxas, assim como outras alterações com influência nos procedimentos administrativos de liquidação, cobrança e fiscalização. Na tributação do rendimento, como já foi assinalado, continua a não existir tributação separada ou específica para as pessoas singulares e para as sociedades (e outras pessoas colectivas) e mantém-se a tributação cedular do rendimento.

5.4.1. IMPOSTO PROFISSIONAL

Ao Regulamento do Imposto Profissional foram introduzidas diversas alterações⁵⁰, mas as de maior importância foram as dos anos de 1987 e 1990, que se consubstanciaram em alterações à base de incidência, à estruturação das taxas do imposto e ao mínimo de existência. Em anos anteriores, embora se tenha mantido a estrutura de taxas e sua aplicação, houve também ligeiros aumentos do mínimo de existência com os consequentes aumentos dos

⁵⁰ Veja-se, na parte final do texto, o Quadro I com a lista dos diplomas que alteram os regulamentos dos impostos sobre o rendimento.

escalões de rendimento e pequenas alterações de taxas⁵¹, tendo-se ainda aumentado, no ano de 1984, de \$ 12,00 para \$ 20,00 por dia, o subsídio de alimentação não sujeito a imposto profissional e passou-se a considerar como rendimento não colectável outros subsídios ou gratificações que não excedessem \$ 2 400,00 anuais.

Pelas alterações de 1987 passaram a ser incluídos na base de tributação os prémios de natalidade, os subsídios de alimentação e outros subsídios anuais, pela eliminação da sua não incidência, mas, simultaneamente aumentou-se o mínimo de existência, pelo que muitos contribuintes deixaram de pagar imposto. Por outro lado, as taxas progressivas que variavam de 3% a 11% e eram aplicadas ao rendimento global por escalões passaram a ser aplicadas por *parcelas* de rendimento com valores de 10% a 15%, sendo esta última taxa aplicável à parte do rendimento que excedesse \$ 250 800,00⁵².

Este conjunto de medidas foi justificado com a diminuição da carga fiscal sobre os rendimentos de trabalho, procurando-se deste modo aproximá-la da que recaía sobre os proventos do exercício da actividade comercial e industrial⁵³. Considerou-se ainda que esta iniciativa era o primeiro passo da eliminação do imposto profissional, cuja base de incidência se pretendia transferir para o âmbito do imposto complementar de rendimentos⁵⁴.

Como medida complementar foi introduzido um sistema alternativo à cobrança por retenção na fonte aplicável aos rendimentos de trabalho dependente, procurando-se uma simplificação deste processo de cobrança. Este processo alternativo consiste em as entidades patronais poderem entregar periodicamente a título de adiantamento do imposto devido a final pelos seus trabalhadores, importância igual ao montante anual do imposto entregue no ano anterior, acrescido de uma percentagem, a fixar no despacho de autorização, e que não pode ser inferior a 5%, nem superior a 10% daquele⁵⁵.

⁵¹ Veja-se o Quadro H com a evolução dos mínimos de existência, taxas e rendimentos a partir dos quais se aplica a taxa máxima do imposto profissional.

⁵² Este valor é a soma do mínimo de existência — \$ 40 800,00 — e do valor do limite mínimo do escalão máximo — \$ 210 000,00.

⁵³ É de salientar que as alterações do mínimo de isenção e da estrutura das taxas também se aplicam aos rendimentos de trabalho das profissões liberais e técnicas sujeitas a impostos profissional.

⁵⁴ Cf. preâmbulo da Lei n.º 6/87/M, de 13 de Julho.

⁵⁵ Este regime alternativo à retenção na fonte consta actualmente dos artigos 25.º-A, 25.º-B e 25.º-C do RIP. O artigo 25.º-D do regime inicial dispensava parcialmente as entidades patronais seguidoras deste regime da entrega anual das relações nominais dos seus empregados/assalariados a quem não tivessem deduzido imposto, mas foi revogado em 1990, por se considerar impeditivo da fiscalização de todos os contribuintes, passando estas empresas a seguir também o procedimento geral (artigo 13.º do RIP).

O processo de cobrança de imposto por retenção na fonte seguido em Macau torna-se administrativamente muito trabalhoso para as entidades patronais (e administração fiscal), por a entrega periódica do imposto ter de ser acompanhada de uma relação nominal de todos os assalariados/empregados com a indicação do rendimento e imposto⁵⁶. Esta relação nominal é enviada trimestralmente às entidades patronais pela administração fiscal e é elaborada com base na última relação entregue pela entidade patronal, que, por sua vez, a torna a actualizar.

A vantagem para as entidades patronais da utilização do regime alternativo decorre da não necessidade da entrega trimestral da relação nominal dos seus assalariados/empregados, pois só entregam uma relação nominal anual. Outra eventual vantagem pode ocorrer se os descontos a efectuar são efectivamente superiores ao montante do imposto do ano anterior acrescido da taxa de crescimento fixada, já que só terá de pagar a diferença até ao dia 30 de Abril do ano seguinte, enquanto no sistema de retenção na fonte a entrega do imposto do 4.º trimestre de cada ano deve ser feita até ao dia 15 do mês de Janeiro seguinte.

Nas alterações de 1990, os subsídios de família e de nascimento continuaram a não estar sujeitos a imposto profissional, mas só até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da administração pública. Embora se tenha mantido a estrutura das taxas progressivas criada em 1987, foi aumentado o mínimo normal de existência para \$ 50 000,00, mas, para o cômputo deste limite passaram a ser considerados todos os rendimentos do trabalho, ainda que isentos do mesmo imposto⁵⁷.

Relativamente ao apuramento do rendimento tributável dos contribuintes de profissão liberal e técnica sujeita a imposto profissional passaram a integrar-se no Regulamento do Imposto Profissional normas que se encontravam estabelecidas no Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos: o modo de determinação do seu rendimento — com base em contabilidade devidamente organizada ou por critérios de presunção — e deduções dos encargos aos rendimentos brutos. Do mesmo modo, estabeleceu-se a possibilidade do reporte dos prejuízos apurados para efeitos fiscais, com base em contabilidade devidamente organizada, nos três exercícios seguintes⁵⁸.

⁵⁶ Cf. RIP, artigo 25.º. Uma forma de simplificação do método de retenção na fonte é a das entidades empregadoras passarem a entregar o imposto trimestralmente com base nos seus registos contabilísticos e só entregarem, no final do ano, a relação nominal com a indicação do rendimento e do imposto, para efeitos de eventual fiscalização. Com esta alteração a existência do sistema alternativo à retenção na fonte deixa de ter sentido.

⁵⁷ Os rendimentos isentos não são considerados para efeitos de determinação

⁵⁸ da taxa colectável (cf. RIP, artigo 7.º, n.º 3).

⁵⁹ Veja-se RIP, artigos 15.º-A e 15.º-B.

As taxas fixas devidas por estes contribuintes, que eram diferentes por cada profissão, passaram a ser substituídas por uma taxa única, de montante igual (\$ 300,00) para qualquer das actividades constantes da Tabela das Profissões Liberais e Técnicas. Esta taxa fixa (mínimo de imposto) tem um papel semelhante ao desempenhado pela contribuição industrial, relativamente aos estabelecimentos comerciais e industriais, pelo que parece que esta alteração teve também como finalidade aproximar a tributação de todos os trabalhadores independentes (comerciantes, industriais e outros profissionais).

Os rendimentos sujeitos a imposto profissional, quer provenientes do exercício de actividades por conta de outrem, quer por conta própria, em alguns escalões de rendimento, suportam maior tributação do que os rendimentos das actividades comerciais e industriais (entre \$ 69 500,00 a \$ 236 500,00). Esta situação tributária desfavorável dos trabalhadores dependentes não tem suscitado problemas de opinião pública ou de gestão administrativa, pois existe, em compensação, evasão e fraude generalizadas relativamente ao imposto profissional; por outro lado, é prática local corrente as empresas suportarem o imposto dos seus colaboradores (em Hong Kong este valor é ainda considerado rendimento do trabalhador e tributado), pelo que a maioria dos trabalhadores dependentes não sente o peso do imposto⁵⁹.

As alterações de procedimentos administrativos relativos à gestão do imposto profissional, quer derivadas ou não de alterações legislativas, realizadas ao longo do período em análise, não são de grande monta e parecem não ter tido ainda influência na fiscalização do imposto para efeitos de cobrança. Estas medidas respeitaram essencialmente à elaboração de novos modelos de declarações a apresentar pelas entidades patronais com as relações nominais dos seus trabalhadores, de declarações de início e alteração de actividades dos trabalhadores independentes e de declarações de rendimento anual a apresentar por todos os contribuintes.

Com os novos modelos de declarações de rendimentos introduzidas em 1990 pretendeu-se que todos os rendimentos de trabalho, qualquer que seja a sua proveniência, sejam apresentados na mesma declaração, continuando a ficar dispensados da apresentação as pessoas isentas de imposto⁶⁰. As alterações legislativas introduzidas ao Regulamento do Imposto Profissional no período em análise, embora procurassem reduzir um pouco os benefícios sociais não sujeitos a imposto profissional, não modificaram a estrutura das isenções, que abrangem os funcionários e agentes da

⁵⁹ Veja-se o Quadro III e a nota 132. Nos rendimentos mais elevados dos trabalhadores dependentes, os benefícios acessórios (não tributáveis) são equivalentes à evasão das actividades comerciais e industriais.

⁶⁰ Cf. RIP, artigo 11.º, n.º 3.

administração pública, os servidores das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, os professores dos estabelecimentos do ensino particular de fins não lucrativos e outras pessoas⁶¹, o que é motivo de injustiça fiscal para com outros trabalhadores do sector privado.

5.4.2. IMPOSTO COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS

O imposto complementar de rendimentos, como já foi dito, não engloba os rendimentos de prédios urbanos, tendo sido integrado, em sua vez, na versão inicial da sua incidência, o *valor dos actos de compra e venda de prédios urbanos*⁶². Na realidade, o imposto complementar de rendimentos desdobrava-se em dois: um incidente sobre os rendimentos da actividade comercial ou industrial e rendimentos de trabalho a que se aplicavam taxas progressivas; e, outro incidente sobre o valor dos actos de compra e venda de prédios urbanos, cuja taxa era de 1,5% sobre o valor da transmissão que servisse de base à liquidação da *sis*a. É de notar que este segundo imposto não abrangia normalmente a primeira transmissão dos prédios acabados de construir, pois estabelecia-se a sua isenção durante o período de isenção temporária da contribuição predial urbana⁶³.

Com o decurso do tempo, a particularidade histórica que tinha levado à manutenção deste imposto complementar de rendimentos⁶⁴ foi perdendo o seu sentido e a sua aplicação foi dando origem a questões de conflito entre a administração fiscal e os contribuintes: a administração fiscal entendia que os *resultados* da venda de prédios urbanos pertencentes ao activo immobilizado das empresas estavam sempre sujeitos a imposto complementar de rendimentos, independentemente da existência do imposto com o mesmo nome

⁶¹ Cf. RIP, artigo 10.º e Decreto-Lei n.º 65/84/M, de 30 de Junho, artigo 2.º.

⁶² Veja-se nota 30.

⁶³ Estes períodos são fixados entre 4 e 10 anos dependendo da localização e da finalidade do prédio (cf. RCPU, artigo 9.º).

⁶⁴ O imposto sobre o valor dos actos de compra e venda a pagar pelo vendedor, designado impropriamente de *imposto complementar de rendimentos*, foi criado pelo Diploma Legislativo n.º 1 635, de 2 de Junho de 1964. Em 1978, quando se reformulou a legislação fiscal sobre a tributação directa, manteve-se este imposto tendo em atenção algumas características específicas e condicionalismos históricos do Território, relativamente à propriedade dos prédios e ao seu registo: embora muitos prédios estivessem registados em nome de um contribuinte, em termos de relações contratuais particulares, esses prédios não lhe pertenciam, pelo que a tributação global de todos esses rendimentos (adicionado a outros de origem diferente) em nome de uma só pessoa tornava-se injusto. Deste modo, prevendo-se que, com o tempo, esses prédios seriam transaccionados, a Assembleia Legislativa manteve este imposto especial a pagar pelo vendedor, em substituição da tributação global do rendimento com inclusão dos rendimentos de prédios urbanos. Em relação ao comprador, existia e existe o pagamento de *sis*a incidente sobre o mesmo valor.

incidente *sobre o valor da transmissão* do prédio e cujo pagamento era da responsabilidade do vendedor; os contribuintes, por sua vez, entendiam que os resultados das vendas de prédios urbanos, cuja transmissão tivesse sido sujeita a este imposto, eram de deduzir ao resultado do exercício para efeitos de apuramento dos rendimentos das actividades comerciais e industriais sujeitos a imposto complementar de rendimentos.

Com as alterações legislativas de 1988 que levaram à eliminação deste *imposto* deu-se por finda a divergência entre a administração fiscal e os contribuintes, passando as mais e menos-valias contabilísticas, resultantes da venda de prédios urbanos do activo immobilizado das empresas, também a ser integradas como ganhos ou perdas para efeitos fiscais nos termos do artigo 22.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR). Em Macau não existe tributação específica (cedular) sobre as mais-valias realizadas, sendo a sua tributação integrada no imposto complementar de rendimentos com base no conceito de *rendimento-acréscimo* ou no *princípio do incremento patrimonial* aplicado às actividades comerciais e industriais, que, não sendo explicitamente formulado no RICR, também não é afastado pelas suas disposições e integra-se na definição de proveito ou ganho prevista no referido artigo 22.⁶⁵

A par destas alterações legislativas houve também introdução de novos métodos e procedimentos administrativos com influência não só na gestão e fiscalização interna do imposto como ainda na sua cobrança. Na realidade, após o período inicial da aplicação dos novos regulamentos fiscais em que a própria administração fiscal foi recolhendo experiência, começaram a estabelecer-se regras uniformes de procedimentos internos com maior desenvolvimento a partir de 1984.⁶⁶

⁶⁵ O Código da Contribuição Industrial, que foi a legislação portuguesa de base para a elaboração do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (de Macau), estabelecia explicitamente que as mais e menos-valias não contavam para a determinação do lucro tributável e eram dadas pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações contabilizadas (cf. Código da Contribuição Industrial, artigo 25.º). Esta explicitação tornou-se necessária para se evitar a sua dupla tributação — em contribuição industrial e em imposto de mais-valias —, pois, em Portugal, as mais-valias tinham uma tributação específica (cedular). Na actual legislação fiscal portuguesa, as mais-valias realizadas pelas pessoas colectivas estão sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e são também uma categoria de rendimentos sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

⁶⁶ Pelo Decreto-Lei n.º 81/84/M, de 28 de Julho, foi revista a estrutura da Direcção dos Serviços de Finanças (DSF) e criada uma Repartição (posteriormente designada de Departamento) de Contribuições e Impostos. Esta alteração da estrutura deu origem a um maior desenvolvimento e especialização das funções da administração fiscal.

Entre estas alterações encontram-se novos modelos de declarações de rendimentos para os contribuintes dos grupos A e B, com modelos específicos para os contribuintes das actividades bancária e seguradora, a elaboração de manuais de procedimentos para a análise interna das declarações de rendimentos e envio de informações e instruções para os contabilistas e auditores para facilitar e tornar mais correcto o preenchimento das declarações. Seguindo-se a mesma linha de orientação, passaram-se a elaborar manuais com orientações e critérios técnicos para as Comissões de Fixação (e de Revisão) do rendimento tributável dos contribuintes sem contabilidade organizada e para a aplicação do princípio da razoabilidade de custos para efeitos fiscais⁶⁷.

Esta uniformidade de aplicação de critérios técnicos para a fixação de rendimentos tributáveis fez diminuir o número de reclamações apresentadas pelos contribuintes, nomeadamente dos que não têm contabilidade devidamente organizada. Por outro lado, a partir do exercício de 1989, a administração fiscal aplicando os procedimentos administrativos previstos no RICR desde a sua vigência, passou a liquidar o imposto complementar de rendimentos dos contribuintes do grupo A de acordo com os valores declarados, independentemente de posteriores correcções resultantes da análise das declarações ou da realização de exames à escrita⁶⁸.

A prática seguida anteriormente era só a de liquidar o imposto após a análise da declaração de rendimentos e da fixação do rendimento tributável resultante dessa análise. Com esta alteração os contribuintes viram diminuir o seu interesse em apresentar reclamações por qualquer motivo contra a fixação do rendimento tributável com o protelamento do respectivo pagamento do imposto, pois também passou só a ficar suspensa a liquidação do imposto em relação à parte reclamada⁶⁹.

⁶⁷ Estes conjuntos de documentos são anualmente actualizados. A elaboração do primeiro manual a utilizar na verificação interna das declarações de rendimentos dos contribuintes com contabilidade devidamente organizada ocorreu em 1986 para a fiscalização das declarações do exercício de 1985 e, no ano seguinte, procedeu-se à sistematização dos critérios para a fixação do rendimento tributável dos contribuintes sem contabilidade organizada que passou a aplicar-se aos exercícios de 1986 e seguintes.

⁶⁸ O artigo 41.º, n.º 1, do RICR estabelece que «a fixação do rendimento colectável será feita (...) *em face das declarações dos contribuintes*, eventualmente corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha».

⁶⁹ A reclamação da fixação do rendimento tributável tem efeito suspensivo (cf. RICR, artigo 44.º, n.º 4). Nos termos das disposições do RICR, os contribuintes só pagam o imposto nos meses de Setembro e Novembro do ano seguinte ao da produção do rendimento (cf. artigo 57.º do RICR), encontrando-se assim em vantagem sobre os trabalhadores por conta de outrem, em que é seguido o regime de retenção na fonte.

Uma outra prática da administração fiscal já alterada em anos anteriores (1984/86) consistia em protelar a liquidação total do imposto complementar de rendimentos (com o conseqüente atraso do pagamento do imposto) até à fixação definitiva do rendimento tributável, se, perante a análise da declaração de rendimentos do contribuinte, fosse considerado conveniente fazer exame à escrita do contribuinte para esclarecimento da situação tributária. A realização e finalização destas auditorias externas, embora possam ser muito ligeiras, acabam sempre por demorar muito tempo (proposta de autorização, realização da auditoria, elaboração do relatório e decisão final), pelo que o contribuinte beneficiava deste protelamento da liquidação e da respectiva cobrança do imposto, que ultrapassava sempre os períodos normais de pagamento (em anos, nalguns caos) e não era efectuada qualquer cobrança parcial, mesmo sobre o rendimento declarado por si.

À nova prática correcta de procedimento tem sucedido outra derivada de falta de organização administrativa ou de pessoal técnico qualificado, já que a administração fiscal, deixando de estar pressionada para o cumprimento dos prazos de liquidação definitiva do imposto total e sua cobrança, deixou quase de ter qualquer preocupação de analisar atempadamente as declarações de rendimentos. Deste modo, eventuais erros ou omissões só são corrigidos muito posteriormente à entrega das declarações e a respectiva liquidação adicional do imposto devido é feita tão tardiamente que, embora em seu benefício, provoca alguma insegurança nos contribuintes, pois demoram a saber se ainda têm imposto a pagar⁷⁰.

5.4.3. CONTRIBUIÇÃO PREDIAL URBANA

As grandes alterações introduzidas ao Regulamento da Contribuição Predial Urbana verificaram-se no ano de 1987⁷¹, tendo em vista uma profunda remodelação dos procedimentos administrativos, com a introdução generalizada de métodos de gestão com recurso a tratamento informático, que serviram de padrão para os restantes impostos e outras receitas públicas. Posteriormente foram introduzidas outras pequenas alterações resultantes da complemen-

⁷⁰ Veja-se a parte final da nota 101.

⁷¹ Veja-se o Quadro I com as alterações legislativas ao Regulamento da Contribuição Predial Urbana (RCPU). Dos 135 artigos, constantes no RCPU em vigor antes das alterações de 1987, foram revogados 17 (dezassete), alterados 57 (cinquenta e sete) e acrescentado 1 (um). Dado o elevado número de alterações teria sido preferível rever na totalidade o RCPU, de forma a sistematizar-se a numeração dos seus artigos e simplificar-se a leitura e compreensão do texto, mas, esta metodologia de revisão total, foi considerada politicamente como não oportuna.

riedade de disposições introduzidas a outros regulamentos fiscais, no pressuposto de que o desagravamento da tributação de imóveis constitui factor de dinamização do mercado imobiliário⁷².

As taxas da contribuição predial urbana inicialmente tinham um carácter progressivo e aplicavam-se ao rendimento anualmente atribuído a cada contribuinte, independentemente do número de prédios a que respeitasse⁷³. Esta estrutura de taxas verificou-se ser de difícil aplicação, dado existirem muitas dificuldades no englobamento dos rendimentos de diferentes prédios pertencentes ao mesmo contribuinte e na cobrança do próprio imposto.

Muitos dos proprietários dos prédios locais não são residentes em Macau, pelo que, em muitos casos, são os próprios inquilinos dos prédios arrendados que pagam o imposto por conta do senhorio (ou o suportam mesmo), havendo assim necessidade de conhecer qual a parte do imposto atribuído a cada prédio. Por outro lado, dadas as possibilidades do uso de diferentes documentos de identificação utilizados para registo do mesmo contribuinte e da existência de mais do que um proprietário do mesmo prédio tornavam difícil a atribuição e o conhecimento inequívoco do rendimento global de cada contribuinte, de forma a aplicar-se, sem se cometerem graves injustiças, esta estrutura de taxas progressivas⁷⁴.

Desde modo, em 1987, procedeu-se à revisão dessas taxas e passou a consagrar-se uma única que correspondeu à taxa mais baixa em vigor na altura (16%), medida aliada a outras alterações com vista à simplificação dos procedimentos relativos à liquidação e cobrança do imposto e à constituição de um incentivo à construção civil⁷⁵. A esta taxa de 16% veio juntar-se uma taxa de 10%, a partir de 1 de Julho de 1988, que incide sobre o rendimento colectável dos prédios cujo valor locativo seja fixado pelo novo regime de avaliação introduzido nessa data.

⁷² Cf. preâmbulo da Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho.

⁷³ As taxas originais da contribuição predial eram as seguintes:

Até	\$ 120 000,00	16%
Até	\$ 240 000,00	18%
Acima de	\$ 240 000,00	20%

Em caso algum podia ser liquidado imposto que deixasse ao contribuinte rendimento líquido menor do que aquele que lhe ficaria se o rendimento colectável correspondesse ao limite máximo do escalão imediatamente inferior.

⁷⁴ São havidos como prédios urbanos distintos as fracções autónomas de que um edifício se compõe, em condições de constituírem unidades independentes e poderem legalmente pertencer a proprietários diversos em regime de propriedade horizontal (cf. RCPU, artigo 3.º). Em muitos casos os prédios estão inscritos em nome do marido e esposa.

⁷⁵ Cf. preâmbulo da Lei n.º 2/87/M, de 9 de Março.

Com este novo regime de avaliação, que consiste essencialmente em se atribuir um valor padrão de avaliação, para efeitos de liquidação de sisa, de acordo com a localização, a finalidade e a superfície do prédio, pretendeu-se manter actualizados os valores das matrizes prediais, servindo assim o momento da transmissão do prédio para actualizar o seu valor locativo. Esta avaliação oficiosa tornou os procedimentos burocráticos mais rápidos, simplificados e menos onerosos, mantendo as garantias de defesa dos contribuintes e, dada a sua eficácia, devia-se tornar também extensiva às avaliações realizadas para efeitos de contribuição predial urbana, relativamente às inscrições de novos prédios⁷⁶.

O processo de informatização da contribuição predial urbana concluído em meados do ano de 1987 durou cerca de dezoito meses e foi a primeira aplicação informática realizada pela DSF totalmente concebida e implantada com recurso exclusivo aos seus meios humanos e equipamento instalado. Foi uma tarefa de difícil realização devido à enorme quantidade de elementos informativos a tratar⁷⁷ e ao grau de deterioração a que tinham chegado os suportes físicos da informação⁷⁸, dado o grande uso dos livros de registo e documentos respectivos.

As soluções encontradas serviram de padrão para a reformulação dos processos administrativos de liquidação e cobrança dos impostos, com os correspondentes reflexos do nível e da qualidade da gestão interna. Entre as soluções encontradas salienta-se o registo de prédios e de contribuintes que passou a ser feito por meios informáticos⁷⁹, a emissão automática de notificações e de

⁷⁶ Cf. RCPU, artigo 31.º. Com o novo regime de avaliação foi ainda conseguido, embora aliado a outros factores, uma cobrança crescente da sisa (cuja taxa diminuiu 2 pontos percentuais), já que os valores declarados pelos contribuintes (ou avaliados por comissões mistas) são normalmente muito inferiores aos resultantes desta avaliação automática (e aos valores reais). A taxa da contribuição predial urbana foi diminuída relativamente aos prédios abrangidos pelo novo regime, de modo a evitar eventuais situações de agravamento na tributação desses casos (cf. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho).

⁷⁷ A *matriz predial* existente na DSF, que é o *tombo* de todos os prédios do Território, tinha registado, em 31 de Dezembro de 1987, 60 582 fracções autónomas correspondentes a 1 1 633 artigos matriciais, sendo um único artigo da matriz por edifício.

⁷⁸ Cf. Despacho n.º 2/GM/88, publicado no *Boletim Oficial de Macau*, n.º 3, de 18 de Janeiro de 1988.

⁷⁹ Dado esta nova forma de registo, foi abandonada a escrituração dos diversos livros que formavam a *matriz predial*, onde se inscreviam as alterações e anulações dos registos. Estes livros, que se encontravam muito deteriorados e foram recuperados nalguns casos com plastificação de folha a folha, são documentos com algum valor histórico referentes ao registo dos prédios de Macau.

conhecimentos de cobrança em vez de manual, a simplificação dos contactos entre a administração fiscal e os contribuintes e a possibilidade do pagamento dos impostos ser feita através dos balcões das instituições bancárias.

No plano legislativo, as alterações introduzidas deram resposta às grandes necessidades de gestão da contribuição predial urbana, embora se deva retomar a revisão total do seu regulamento em que, para além de outras questões de pormenor, seja sistematizada a numeração dos seus artigos pois muitos encontram-se revogados⁸⁰. Os procedimentos seguidos na gestão deste imposto, que permiti-tiram a sua cobrança através das instituições de crédito a partir do ano de 1987, foram-se aplicando a outras receitas públicas de pagamento periódico administradas pela DSF⁸¹.

5.4.4. LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Como legislação complementar à tributação do rendimento das actividades comerciais e industriais e dos trabalhadores independentes consideramos o regime fiscal das reintegrações e amortizações dos elementos do activo immobilizado e os incentivos ao investimento. Na tributação dos rendimentos de trabalho dependente encontra-se essencialmente a legislação sobre fundos de previdência, que são patrimónios afectos exclusivamente à satisfação dos encargos que decorram da atribuição de prestações pecuniárias, a título de pensões de reforma ou de sobrevivência, aos respectivos beneficiários.

Para efeitos da tributação do lucro real das empresas há que estabelecer alguns critérios contabilísticos, nomeadamente os métodos e as taxas a utilizar no cálculo das reintegrações e amortizações dos bens do activo immobilizado, pois as respectivas dotações são custos ou perdas imputáveis ao exercício para efeitos de determinação do rendimento tributável⁸². A regulamentação dos métodos e das regras de cálculo, assim como a definição das taxas aplicáveis a diferentes categorias de elementos, que constava num só artigo do RICR na sua redacção original⁸³, passou a estar integrada em diploma autónomo a partir de 1984.

⁸⁰ Veja-se a nota 71.

⁸¹ A possibilidade do pagamento ao Território destas dívidas de receitas públicas ser feita com a colaboração das instituições bancárias foi tornada extensiva à contribuição industrial (1988), rendas de terrenos (1990) e, parcelarmente, ao imposto complementar de rendimentos (1991) e ao imposto profissional pelas diferenças de imposto devidas pelos trabalhadores (1991).

⁸² Cf. RICR, artigo 21.º, alínea g) e RIP, artigo 15.º-B, n.º 2.

⁸³ Cf. RICR, artigo 23.º, na redacção aprovada pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro.

O Decreto-Lei n.º 36/84/M, de 28 de Abril, definiu as regras de valorimetria dos bens reintegráveis ou amortizáveis, estabeleceu novas taxas para tipos diferenciados de elementos do activo immobilizado das empresas e «(...) algumas regras tendentes a introduzir mais segurança na elaboração das declarações dos contribuintes nas suas relações com a administração fiscal»⁸⁴. Foi ainda mantido «(...) o compromisso já existente entre o princípio das quotas constantes e a permissão de uma dedução inicial superior ao deprecimento para alguns elementos patrimoniais»⁸⁴, correspondente a 20% do valor dos edifícios e de equipamento e maquinaria industrial.

Este diploma limitou-se a preencher algumas lacunas mais flagrantes do sistema de reintegrações e amortizações, pelo que face à experiência entretanto adquirida foi feita a revisão global do seu regime fiscal pelo Decreto-Lei n.º 4/90/M, de 5 de Março. Através deste último diploma foram definidos os conceitos de vida útil máxima e mínima dos elementos do activo sujeitos a deprecimento e reformularam-se as regras e taxas, passando a prever-se a possibilidade de as mesmas serem efectuadas por duodécimos, e alargaram-se os casos que podem beneficiar de taxas especiais⁸⁵.

Estas alterações tiveram como finalidade estabelecer mais rigor científico e técnico em diversos conceitos e regras de cálculo, de forma a torná-los mais claros e diminuir as zonas de potencial conflito entre a administração fiscal e os contribuintes pela aplicação de critérios de razoabilidade. As dotações anuais de reintegrações e amortizações aceites como custos fiscais são muito superiores aos valores normais de deprecimento económico e funcionam como um incentivo à renovação de equipamento ou instalações das empresas.

A legislação que criou incentivos fiscais no âmbito da política industrial⁸⁶ e estabeleceu o novo regime de utilidade turístico⁸⁷ teve o mérito de renovar as *referências legislativas* sobre estas matérias, pois substituíram outros benefícios cuja invocação de aplicação era de duvidosa legalidade e fonte de conflito entre a administração fiscal e os contribuintes. Não há muito rigor técnico na concessão de alguns dos incentivos fiscais previstos na legislação, pois os prazos de início e fim dos benefícios podem não coincidir com o início e fim dos exercícios económicos dos contribuintes e são concedidos a

⁸⁴ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36/84/M, de 28 de Abril.

⁸⁵ Cf. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 4/90/M, de 5 de Março. Este diploma, rectificado pelo Decreto-Lei n.º 71/90/M, de 3 de Dezembro, estabeleceu o regime fiscal das reintegrações e amortizações aplicável ao rendimento tributável do exercício de 1989 e seguintes.

⁸⁶ Lei n.º 1/86/M, de 8 de Fevereiro.

⁸⁷ Decreto-Lei n.º 81/89/M, de 11 de Dezembro.

empresas que, não tendo contabilidade, são tributadas com base em rendimentos presumíveis⁸⁸.

Os incentivos correspondentes a redução de taxa ou isenção do imposto complementar de rendimentos, respeitantes a rendimentos derivados de estabelecimentos industriais explorados por contribuintes com outros rendimentos sujeitos ao regime normal de tributação, levantam problemas de cálculo do montante do imposto a pagar. Estas dificuldades mais se agravam se as taxas a aplicar são progressivas e se os estabelecimentos não têm contabilidade autónoma ou o contribuinte não tem contabilidade para poder ser tributada pelos seus lucros reais.

De acordo com a legislação sobre fundos de previdência⁸⁹, as participações pecuniárias pagas pela entidade patronal e o empregado beneficiário para o respectivo fundo de previdência estão isentas de quaisquer impostos, taxas ou contribuições⁹⁰. As contribuições para planos de pensões ou fundos de previdência envolvem a afectação de rendimento corrente para uso futuro e são equivalentes a outras formas de poupança ou de aforro, pelo que, de um ponto de vista de *justiça fiscal* deve ser dado o mesmo tratamento às participações dos seus beneficiários e às das pessoas que tenham esquemas de previdência privada (seguros) ou pessoais.

A isenção de quaisquer impostos das participações pecuniárias dos empregados beneficiários de fundos de previdência, além de problemas de justiça fiscal, suscita algumas questões sobre o montante de imposto a pagar, no caso de tributação progressiva com mínimo de existência. A situação de injustiça fiscal resultante desta legislação não é significativa no âmbito da existente aplicação do sistema de tributação do rendimento, porque as poucas entidades patronais com fundos de previdência pertencem ao reduzido número de entidades que ainda vão cumprindo algumas obrigações fiscais no Território⁹¹.

⁸⁸ No *Boletim Oficial de Macau*, n.º 41, de 14 de Outubro de 1991, pags. 4 128/4 129, apresentam-se exemplos típicos desta falta de rigor técnico na concessão de incentivos correspondentes a isenção de contribuição industrial e redução a 50% do imposto complementar de rendimentos: aplicação retroactiva do conjunto dos incentivos; transmissão do benefício respeitante ao rendimento derivado de uma unidade industrial explorado por um contribuinte — pessoa singular — para outro contribuinte — pessoa singular — com início a 5 de Dezembro, ou não indicação do início dos benefícios dos impostos periódicos. No caso de redução de sisa a 50% não se identifica o prédio ou prédios beneficiários.

⁸⁹ Decreto-Lei n.º 44/88/M, de 13 de Junho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 58/88/M, de 4 de Julho.

⁹⁰ Cf. Decreto-Lei n.º 44/88/M, de 13 de Junho, artigo 4.º.

⁹¹ Veiam-se as notas 121 e 132.

5.5. CARACTERIZAÇÃO DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS E ADMINISTRATIVAS

Fazer a caracterização do conjunto das alterações legislativas e administrativas verificadas desde a *reforma fiscal de 1978* torna-se um pouco difícil, dado não existir uma tendência uniforme ao longo do período em análise. As alterações verificadas, por vezes, são o reflexo do conhecimento científico e da experiência profissional do pessoal técnico que em determinado momento fez parte da administração fiscal e da compreensão e apoio político conjuntural para as introduzir, outras vezes, obedeceram a meras circunstâncias de oportunidade política, sem se dar grande atenção aos princípios teóricos e função do sistema fiscal.

Em relação ao alargamento da base de tributação dos rendimentos de trabalho não parece existir uma linha de orientação uniforme nas alterações legislativas. Se houve a limitação ou eliminação da isenção (ou não sujeição) de alguns rendimentos isentos para efeitos do mínimo de existência, há também aumentos daquele mínimo⁹² e a concessão da isenção das participações destinadas aos fundos de previdência, mantendo-se ainda as isenções dos rendimentos derivados dos trabalhadores da função pública ou de actividades equiparadas.

A estrutura e o valor das taxas tiveram algumas alterações, parecendo existir a tendência para a diminuição das taxas sobre os rendimentos prediais (de 20% para 16% e 10%) e para alguma aproximação dos valores das taxas aplicáveis aos rendimentos das actividades comerciais, industriais e do trabalho, embora o rendimento do trabalho dependente esteja em situação que acaba por suportar maior tributação do que os restantes rendimentos. Diversos incentivos fiscais foram criados em que a sua atribuição é feita discricionariamente, mas, verifica-se que o rigor técnico não tem sido muito seguido e que os beneficiários, por vezes, não têm contabilidade organizada, desconhecendo-se ainda quanto representa, em termos orçamentais, o custo destes incentivos.

Ao longo do período ressalta um objectivo de diminuir as situações de potencial conflito entre a administração fiscal e os contribuintes, quer através de alterações da legislação — regime fiscal das reintegrações e amortizações, actualização dos incentivos fiscais, eliminação do imposto complementar sobre as transacções de imóveis, aumento do mínimo de existência com eliminação da isenção dos rendimentos correspondentes a benefícios sociais, etc. —, quer através de novos procedimentos administrativos —

⁹² O aumento do mínimo de existência pode ser justificado, em parte, como compensação da inflação.

elaboração de instruções destinadas aos contribuintes, publicitação de resoluções administrativas⁹³, etc.

Entre os novos procedimentos administrativos houve também a preocupação de simplificar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes com a elaboração de novos modelos de declarações para efeitos de início ou alteração de actividades, de rendimentos ou de dar a conhecer determinados factos com efeitos fiscais. O recurso à informatização permitiu o pagamento dos impostos através das instituições bancárias, o que, para além da facilidade e comodidade no pagamento para os contribuintes que têm à sua disposição diversos locais de cobrança que se encontram por todo o Território, demonstra a colaboração entre os sectores privado e público.

5.6. A ADMINISTRAÇÃO FISCAL

Como há muito se reconhece, não há reforma fiscal sem reforma administrativa, pelo que, em relação aos serviços que devem administrar o sistema fiscal de Macau, há também interesse em conhecer a evolução da sua estrutura, principalmente da Direcção dos Serviços de Finanças (DSF). A par de outros serviços públicos que administram parcelarmente impostos de pouco valor como receitas públicas, encontram-se a Direcção dos Serviços de Economia, que administra principalmente o imposto de consumo, e o Leal Senado, as licenças de circulação de veículos.

A *reforma fiscal de 1978*⁹⁴ foi motivo para que a anterior Repartição dos Serviços de Finanças, existente desde 1972, fosse substituída pela nova estrutura organizativa da Direcção dos Serviços de Finanças (DSF). A importância da alteração da legislação fiscal nesta reorganização administrativa encontra-se amplamente mencionada nos seguintes termos no preâmbulo do diploma que a definiu⁹⁵:

«L Reformulados quatro dos principais diplomas do sistema tributário, em que se estabelece a substância e a forma dos direitos do Território à obtenção dos impostos directos sobre o

⁹³ A divulgação de resoluções administrativas por *circulares* permite dar a conhecer aos contribuintes quais os entendimentos seguidos pela administração fiscal em certas situações, o que evita o recurso a esclarecimentos pontuais sobre situações idênticas ou eventuais reclamações sobre as soluções encontradas, embora o contribuinte possa sempre recorrer contenciosamente da administração fiscal quando discorde das soluções seguidas. Veja-se no Quadro IV a evolução da emissão de circulares pela administração fiscal (DSF).

⁹⁴ A reforma fiscal de 1978 só abrangeu parcelarmente a tributação dos impostos directos, pois a legislação básica da contribuição de registo (sisa e imposto sobre as sucessões e doações) data ainda de 1901.

⁹⁵ Decreto-Lei n.º 27-G/79/M, de 28 de Setembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1980.

rendimento, não poderia deixar de ser revista, em rigorosa coincidência com a publicação ou entrada em vigor da reforma tributária, toda a estrutura dos serviços de administração fiscal e dos meios de que naturalmente careça, para a integral realização dos fins a seu cargo. Se o fenómeno fiscal se processa em todo o seu decurso, sob a acção e a autoridade de serviços públicos afectos a um fim específico de administração, declaradamente técnico e qualificado pelo exercício de funções decisórias, toda a eficiência da reforma tributária ficará dependente, por certo, da boa ou má organização e funcionamento desses mesmos serviços que a hão-de executar.

Se se procurou na reforma tributária adaptar o sistema fiscal à conjuntura económica actual de Macau, e se criaram, para tal, novas incidências, novos métodos de determinação da matéria colectável e novas técnicas, de acentuado rigor jurídico e conteúdo económico para o próprio apuramento dos elementos ou factores que a devam expressar, não poderia deixar de se orientar a constituição do serviço e dos elementos pessoais que o compõem, no sentido de obter deles aquela adequação indispensável à boa eficiência das novas leis.

2.(...)

3.Não seria de adoptar como método, necessariamente, uma reestruturação profundamente inovadora, em extensão e em substância, porque nem a reforma tributária o exigiria. Os Serviços de Finanças não se compadecem com improvisos, dado que o melhor que possuem resulta sempre do processamento longo e persistente dos seus objectivos e da dedicação e experiência daqueles que os servem, muito embora a formação dos funcionários da administração fiscal tenha de ser bastante melhorada a nível interno, para uma mais segura garantia de adaptação rápida às necessidades e objectivos da reforma tributária.

4.A reestruturação dos Serviços de Finanças faz-se, no entanto, numa perspectiva de que lhes ficam conferidas duas importantes tarefas — a administração financeira e a inspecção das finanças públicas, ao mesmo tempo que se transforma numa direcção de serviços, dividida em repartições de serviços — a de administração financeira propriamente dita — e a da contabilidade pública. Criam-se, assim novos meios ou reforçam-se os já existentes, para que possam ser material e eficientemente desempenhadas todas as funções, e para que os funcionários possam acompanhar constantemente, na sua preparação, as exigências técnicas do próprio serviço ou o progresso, no campo teórico e prático da ciência das finanças.

5.Embora se aplique o princípio à generalidade dos Serviços, procura-se ampliar o sector da administração fiscal,

dotando-o de pessoal idóneo e suficiente, em qualidade e em número, para que a reforma tributária possa realizar-se integralmente, isto é, como um todo em si mesma, sem a possibilidade de desarticulação decorrente de eventuais atrasos, ou de ineficiência porventura ocorrente em alguns sectores da fiscalidade.»

Nesta estrutura incluiu-se na mesma repartição — Repartição de Administração Financeira — os serviços de *administração e património* e de *contribuições e impostos*, atribuindo-se a estes últimos serviços as tarefas tradicionais e clássicas competências das administrações fiscais. Os serviços de contribuições e impostos compreendiam as secções de *administração e informação fiscal* e de *prevenção e verificação tributária*, funcionando ainda repartições de finanças nos concelhos de Macau e das Ilhas com uma recebedoria⁹⁶.

Embora tenha havido estas alterações legislativas à estrutura administrativa para acompanhamento da *reforma fiscal de 1978*, pode-se, no entanto, quase dizer o mesmo que foi dito em relação à reforma fiscal portuguesa de 1962/63 que lhe serviu de referência⁹⁷: a reforma ainda que executável não significou que viesse a ser executada nos devidos termos. Na realidade, era preciso que a administração fiscal correspondesse e realizasse as condições para a pôr adequadamente em prática, pois exigia-se:

- Que se confiasse a direcção superior da execução da reforma a um corpo de funcionários que a conhecessem em toda a sua amplitude e que, portanto, pudessem decidir, de estreito acordo com o espírito das novas leis, os muitos e inevitáveis problemas de interpretação e de preenchimento de lacunas;
- Que se reorganizassem os serviços de fiscalização, de modo a estes ficarem a dispor do numeroso pessoal necessário à correcta leitura e apreciação da escrita das empresas. Disso dependia altamente o êxito do imposto complementar de rendimentos e do imposto profissional;
- Que se dotasse a administração fiscal com pessoal bastante para o acréscimo de tarefas da reforma, e particularmente da tributação dos rendimentos reais. Na verdade, esta tributação — é o seu preço — não só multiplica os contactos dos contribuintes com o Fisco como requer o exame e apreciação de grande número de elementos; e

⁹⁶ Cf. artigos 10.º, 13.º, 14.º, 22.º e 25.º do Decreto-Lei n.º 27-G/79/M, de 28 de Setembro.

⁹⁷ Cf. José Joaquim Teixeira Ribeiro, «A Reforma Fiscal», Atlântida Editora, S.A.R.L., Coimbra, 1965, pags. 32/33.

- Que se desenvolvesse uma vasta e persistente campanha de elucidação do público sobre os intuitos da reforma, a razão de ser das soluções, os deveres e direitos dos contribuintes.

Houve uma preocupação de reorganizar os serviços de fiscalização tributária e de proporcionar um serviço de informação fiscal⁹⁸, mas, na realidade, o corpo do quadro técnico inspectivo criado para a fiscalização tributária revelou-se não só insuficiente, como também inadequado, pela sua formação técnico-profissional, para a realização de algumas acções que lhes deveria ser exigida, nomeadamente a realização de auditoria às escritas das empresas. Por outro lado, verificou-se que os problemas administrativos e questões técnicas resultantes da aplicação dos novos regulamentos fiscais eram demasiado complexos para serem resolvidos sem a existência de uma maior especialização do pessoal na área das contribuições e impostos.

Deste modo sentiu-se a necessidade da revisão da estrutura estabelecida em 1979, o que foi feito em 1984, procurando-se uma melhor explicitação das suas atribuições e uma melhor estruturação dos serviços de forma a possibilitar um mais adequado relacionamento hierárquico. Foi definido que a DSF passava a dispor de *serviços de apoio* e *serviços operacionais* colocados na imediata dependência do director, incluindo os serviços operacionais uma *Repartição de Contribuições e Impostos* em que se integravam *repartições de finanças* nas áreas geográficas fiscais definidas".

Com esta revisão da estrutura passa a existir uma maior especialização entre as diferentes áreas de atribuições da DSF — correspondentes aos serviços operacionais — e define-se para a Repartição de Contribuições e Impostos um largo leque de atribuições integrantes da actividade da *administração fiscal*¹⁰⁰. Juntamente com esta estrutura procurou-se recrutar pessoal técnico com formação adequada para a área das contribuições e impostos, nomeadamente através de requisições de técnicos aos serviços afins da República¹⁰¹.

⁹⁸ Veja-se Mário Corrêa de Lemos, «Organização da Secção de Prevenção e Verificação Tributária» e «Implementação da Secção de Administração e Informação Fiscal», em *Boletim de Fazenda*, Janeiro e Março de 1982, n.º 2, Macau, pags. 114/168 e 169/190.

⁹⁹ Cf. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 81/84/M, de 28 de Julho e seus artigos 3.º e 4.º.

¹⁰⁰ Cf. Decreto-Lei n.º 81/84/M, de 28 de Julho, artigo 13.º.

¹⁰¹ Os serviços públicos portugueses com afinidades à DSF na parte respeitante às atribuições de administração fiscal são a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e Inspecção-Geral de Finanças. Esta política de recrutamento, dada a formação do pessoal técnico, permitiu não só a transmissão de conhecimentos e experiências, como possibilitou a introdução de novos procedimentos administrativos e alterações à legislação fiscal. Esta política de recrutamento selectivo foi sendo

(continua na página seguinte)

A lei orgânica da DSF foi de novo revista em 1988¹⁰², seguindo o novo enquadramento das bases gerais da estrutura orgânica da administração pública¹⁰³, mas a sua estrutura básica de divisão entre serviços de apoio técnico e serviços operacionais quase que se manteve, passando as anteriores *Repartições* a ser designadas por *Departamentos*. A nova lei orgânica estabelece que o *Departamento de Contribuições e Impostos (DCI)* é a subunidade orgânica da DSF à qual compete realizar a administração fiscal do Território, dando execução à política fiscal superiormente definida e promovendo o cumprimento das leis fiscais¹⁰⁴.

Esta subunidade orgânica da DSF dispõe ainda da seguinte estrutura formal: Divisão de Inspeção e Fiscalização Tributárias, Sector de Administração e Informações Fiscais e Repartição de Finanças de Macau. A Repartição de Finanças de Macau é equiparada a divisão composta por secções e funcionam no seu âmbito duas Delegações de Finanças, enquanto que, para efeitos de fiscalização tributária, estão constituídos informalmente dois núcleos: Núcleo de Inspeção de Empresas e Núcleo de Recolha de Dados¹⁰⁵.

As diversas alterações introduzidas à estrutura da DSF têm procurado estabelecer áreas cada vez mais específicas de atribuições, embora continuem a integrar-se na mesma unidade orgânica finalidades completamente distintas, o que implica por vezes diversificação e falta de especialização técnica. Numa breve conclusão à análise destas alterações e no respeitante à administração fiscal, pode-se dizer que a subalternidade da sua importância, por se integrar numa unidade orgânica com outros objectivos totalmente distintos, demonstra a pouca importância política dada às receitas fiscais como receitas públicas e ao sistema fiscal como instrumento de política governamental.

(continuação da página anterior)

abandonada a partir de fins de 1988, sendo substituída por recrutamento local ou ao exterior, mas sem formação específica anterior em fiscalidade, o que, aliado à saída de outro pessoal técnico local, provocou a diminuição dos níveis de competência e experiência da administração fiscal.

¹⁰² Decreto-Lei n.º 3/88/M, de 25 de Janeiro.

¹⁰³ Decreto-Lei n.º 85/84/M, de 11 de Agosto e Lei n.º 8/87/M, de 30 de Julho.

¹⁰⁴ Cf. Decreto-Lei n.º 3/88/M, de 25 de Janeiro, artigo 24.º.

¹⁰⁵ O Núcleo de Inspeção de Empresas é composto por técnicos superiores e de finanças e tem como funções principais a análise das declarações de rendimentos, inspeções sumárias e exames às escritas dos contribuintes com contabilidade organizada ou declarada como tal. O Núcleo de Recolha de Dados é constituído por inspectores verificadores, cujas funções são essencialmente de prospecção de contribuintes não registados, recolha de elementos respeitantes a prédios, estabelecimentos industriais e comerciais, contribuintes sem contabilidade organizada (empresas e profissionais independentes), etc.

6. SUGESTÕES DE ALTERAÇÕES AO SISTEMA FISCAL DE MACAU

Após o conhecimento do sistema de tributação do rendimento e da evolução verificada nos correspondentes planos legislativo e administrativo, parece ser de retomar novamente as referências das reformas fiscais ocorridas nos países desenvolvidos e procurar perspectivar possíveis alterações ao sistema fiscal de Macau¹⁰⁶. Embora com o perigo de se estar a repetir a ideia, estas sugestões só fazem sentido se se partir do princípio que, existindo um conjunto de impostos, qualquer que seja o nível das suas taxas, se pretende que os impostos sejam cobrados com eficácia e com justiça.

Dado que se procura incentivar o investimento estrangeiro (e local) há que também procurar tornar mais compreensivo o sistema fiscal de Macau para o observador exterior que procura aqui investir e está habituado aos padrões da tributação internacional. Uma reforma fiscal não se pode considerar como correspondendo à mera elaboração de alguns diplomas, pois, no caso particular de Macau, a legislação fiscal tem de atender não só à organização administrativa das empresas, como ao período de transição que decorre, com todas as dificuldades de formação e estabilidade de pessoal para a aplicar.

No plano legislativo, para além da equidade fiscal, duas preocupações devem existir fundamentalmente nas alterações a introduzir ao sistema em vigor: simplificação da legislação e dos procedimentos administrativos e a sua adequação à organização dos contribuintes (e da administração fiscal). No plano da aplicação deve ser dada importância à necessidade do cumprimento genérico da legislação e a administração fiscal deve actuar de forma a desincentivar os infractores das leis fiscais, pelo que também se indicam alguns procedimentos a seguir no âmbito da fiscalização tributária.

6.1. ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO

Analisando o conjunto dos impostos sobre o rendimento existentes no Território — imposto complementar de rendimentos, imposto profissional e contribuição predial urbana — e a dicotomia do padrão da tributação internacional — pessoas colectivas e pessoas singulares — deve-se procurar estabelecer uma tributação distinta para as sociedades e pessoas colectivas, embora não seja fundamental, numa primeira fase, a existência de *regulamentos fiscais distintos* ou que se tenha de abandonar o sistema local de impostos parcelares de rendimento (impostos cedulares). Na tributação das pessoas singulares, mesmo quando existe um imposto

¹⁰⁶ Retomam-se e revêem-se, com desenvolvimento neste texto, algumas ideias já expostas em «Sugestões para algumas alterações ao sistema fiscal de Macau», em suplemento de «Economia», n.º 5, do semanário «Comércio de Macau», de 16 de Novembro de 1991.

único sobre o rendimento, haverá sempre que distinguir as diversas fontes de rendimento e as diferentes maneiras de o conhecer, pelo que os procedimentos seguidos não se afastam muito dos utilizados na tributação cedular, embora se deva procurar que a diferente tributação cedular seja harmonizada entre si¹⁰⁷.

6.1.1. TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES E OUTRAS PESSOAS COLECTIVAS

Em relação às *sociedades e outras pessoas colectivas*, o actual imposto complementar de rendimentos quase funciona como imposto único sobre o rendimento, pois incide sobre todos os rendimentos auferidos pelas suas actividades comercial e industrial, qualquer que seja a sua proveniência, exceptuando-se, no entanto, os *rendimentos de prédios urbanos*. Dado que estes últimos rendimentos não estão sujeitos àquele imposto, todas as despesas relativas aos prédios de rendimento das sociedades não são aceites como custos para efeitos do mesmo imposto, o que, por vezes, traz desvantagens ao contribuinte.

Esta excepção à tributação do rendimento global das sociedades pelo mesmo imposto implica ainda custos administrativos adicionais, quer, para as sociedades, que devem separar contabilisticamente os rendimentos e os encargos imputáveis aos prédios (incluindo os da administração geral da sociedade) cuja tributação só é feita em contribuição predial, quer, para a administração fiscal, que deve analisar e comprovar os cálculos apresentados nas declarações de rendimentos dos contribuintes. Para se obviar a este inconveniente, sem se deixar de ter as vantagens de manter uma tributação separada para os rendimentos dos prédios urbanos, pode-se alterar a legislação de modo a que os contribuintes com contabilidade organizada passem a incluir como proveitos e custos os derivados dos prédios urbanos e na liquidação do imposto complementar de rendimentos seja deduzida na respectiva colecta o valor da contribuição predial urbana, ficando deste modo todos os seus rendimentos (com os respectivos encargos) sujeitos à mesma taxa.

Enquanto em Macau as taxas do imposto complementar de rendimento se aplicam de forma progressiva indistintamente aos rendimentos das sociedades e aos das pessoas físicas, outra tendência da fiscalidade internacional é a da tributação proporcional sobre o rendimento das sociedades. Não há grandes argumentos teóricos para a justificação de taxas progressivas sobre os rendimentos das pessoas colectivas e para os cálculos resultantes de existirem 16 escalões de rendimento no actual imposto complementar de rendimentos. Como meio de simplificação do sistema fiscal local

¹⁰⁷ Esta harmonização da tributação das diversas fontes de rendimento não se refere só às taxas, mas também à mesma possibilidade de evasão e fraude fiscais.

deve ser estabelecida uma única taxa proporcional e eliminado o adicional de 5% de imposto de selo sobre contribuições e impostos, podendo resultar desta integração uma taxa de cerca de 16%¹⁰⁸.

Em Macau, ainda que a dupla tributação sobre os lucros ou dividendos distribuídos não exista, quer esta situação derive da *lei fiscal* ou da *prática administrativa*, devem ser introduzidas alterações de forma a que a tributação das sociedades integre a tributação dos rendimentos, lucros ou dividendos postos à disposição dos seus associados ou respectivos titulares e seja explicitada legislativamente a eliminação da dupla tributação dos mesmos rendimentos. Para efeitos de simplificação administrativa, quer das pessoas colectivas quer da administração fiscal, a tributação dos dividendos, lucros ou rendimentos dos sócios ou associados deve passar a ser incluída no cômputo do lucro tributável da pessoa colectiva deixando de o ser no beneficiário do rendimento como ocorre presentemente¹⁰⁹.

Ao contrário do que é seguido na tributação territorial do rendimento do trabalho dependente em que existe pagamento parcial do imposto profissional ao longo do ano da obtenção do rendimento¹¹⁰, na tributação do rendimento das sociedades (e das pessoas singulares com rendimentos derivados das actividades comerciais e industriais) só é pago o respectivo imposto nos meses de Setembro e Novembro do ano seguinte ao da obtenção do rendimento¹¹¹. Esta situação é injusta e não tem qualquer justificação no plano administrativo, devendo passar a ser feitos pagamentos por conta ao longo do ano da obtenção do rendimento e ao acerto e pagamento finais com a entrega da declaração de rendimentos¹¹².

¹⁰⁸ A taxa marginal máxima actual aplicável aos rendimentos superiores a \$ 300 000,00 é de 15,75% (15% de imposto complementar de rendimentos e adicional de 5% sobre a sua colecta). Nesta simplificação não está em causa o valor da taxa, mas antes a sua transformação em proporcional.

¹⁰⁹ No sistema fiscal de Hong Kong segue-se o método de tributação dos lucros globais das sociedades, não sendo posteriormente tributados os lucros ou dividendos distribuídos.

¹¹⁰ As entidades empregadoras descontam mensalmente aos seus empregados/assalariados o respectivo imposto devido e entregam-no nos cofres públicos trimestralmente.

¹¹¹ Cf. RICR, artigo 57.º, n.º 1 e veja-se a nota 69. O pagamento do imposto profissional dos trabalhadores liberais e técnicos deve ser feito em Julho do ano seguinte ao da obtenção do rendimento (cf. RIP, artigo 35.º).

¹¹² Em Hong Kong o imposto sobre o rendimento das actividades comerciais e industriais (*profits tax*) também é pago parcialmente antes da entrega da respectiva declaração anual de rendimentos: quando é feita a liquidação definitiva do imposto, o imposto já pago por conta é creditado contra aquele valor e qualquer diferença é adicionada ao primeiro pagamento por conta do ano seguinte e pagável na mesma data (cf. David Flux, «*Hong Kong Taxation: Law and Practice*», 1991-92 Edition, The Chinese University Press, pags. 223/228).

Antes das alterações de 1990 introduzidas ao RICR, a entrega das declarações de rendimentos dos contribuintes com contabilidade devidamente organizada era feita em Abril do ano seguinte à obtenção do rendimento, podendo no entanto ser feita até ao fim de Junho, desde que se procedesse à liquidação (e pagamento) provisório correspondente a metade do imposto por que o contribuinte fora colectado no ano anterior. Na altura da discussão destas alterações, uma das propostas apresentadas por um dos deputados (simultaneamente contabilista) e aprovada pela Assembleia Legislativa foi a de estender o prazo até Junho, mas sem qualquer pagamento antecipado¹¹³.

Muitas sociedades que operam no Território, mas com sede no exterior, têm encerramento de contas não coincidente com o final do ano civil, pelo que se deve dar opção aos contribuintes de escolher o período anual de tributação, de modo a procederem a um só fecho de contas das suas actividades comerciais e industriais e que sirva também para efeitos fiscais. Deste modo, há que proceder à alteração do período de tributação (não coincidente obrigatoriamente com o ano civil), com as consequentes alterações dos prazos de entrega das declarações de rendimentos, de liquidação e cobrança do imposto, devendo-se aproximar as datas de obtenção dos rendimentos e do pagamento do respectivo imposto.

6.1.2. TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES

Na *tributação das pessoas singulares*, ainda que, em termos teóricos, possa ser dito que só a perspectiva unitária do rendimento do contribuinte permite a distribuição da carga fiscal em consonância com a capacidade contributiva, esta afirmação, em termos práticos, perde bastante do seu sentido em Macau. Para esta conclusão basta considerar que uma parte importante dos proprietários mais representativos não reside no Território, a falta de rigor na determinação dos rendimentos parcelares e as dificuldades de identificação dos contribuintes (e agregados familiares) de forma a englobarem-se os respectivos rendimentos.

Apesar da impossibilidade de se obter a perspectiva unitária do rendimento global deve-se procurar que a tributação dos contribuintes com o mesmo rendimento seja sensivelmente igual sem atender à origem dos seus rendimentos. Considerando as taxas actuais dos impostos sobre o rendimento, verifica-se que contribuintes com o mesmo rendimento teórico, mas derivado de diferentes origens,

¹¹³ A apresentação das declarações de rendimentos seis meses após o encerramento das contas, que foi justificada pela necessidade dos contabilistas terem tempo para as preencher, implica que eventuais liquidações adicionais de imposto derivadas de erros ou omissões só venham a ser feitas muito posteriormente ao ano de obtenção do rendimento. Veja-se a nota 69.

pagam montantes diferentes de imposto, dependendo a situação relativa entre si do valor do rendimento.

Esta situação de desigualdade de tratamento tributário é mais grave quando se compara a tributação dos rendimentos dos trabalhadores dependentes com a tributação de rendimentos de igual montante dos comerciantes e industriais sujeitos a imposto complementar de rendimentos¹¹⁴. Além desta desigualdade no montante do imposto a pagar, há ainda que acrescentar a desigualdade no pagamento diferido do imposto e a diferente possibilidade de evasão fiscal, que nos trabalhadores dependentes é muito reduzida.

Embora a tributação progressiva sobre o rendimento das pessoas singulares seja ainda considerado padrão, alguns países com sistemas fiscais desenvolvidos começam a aplicar uma taxa única proporcional ou diminuem o conjunto de taxas¹¹⁵, o que apresenta vantagens administrativas, ainda que com perda do juízo de valor que fundamenta a progressividade. Dada a dificuldade sentida pela administração fiscal de Macau de obter o rendimento global dos contribuintes derivado das suas diferentes fontes de rendimento e da progressividade existente ser quase irrelevante¹¹⁶, uma forma mais simples e menos injusta de tributação é a de todos os rendimentos serem tributados à mesma taxa e não existirem deduções por encargos familiares em nenhum imposto cedular.

Esta forma de tributação proporcional permite dar o mesmo tratamento aos rendimentos das actividades comercial, industrial, profissional por conta própria e da posse de prédios, onde a possibilidade de evasão (e fraude) é bastante idêntica. Por outro lado, de fonia a procurar-se compensar a diferente situação dos contribuintes perante a evasão fiscal deve-se continuar a dar um tratamento mais favorável para os rendimentos de trabalho dependente, nomeadamente através de uma dedução global ao rendimento auferido, de forma a obter-se o rendimento tributável a que se aplique uma taxa proporcional¹¹⁷.

Numa tributação proporcional deixam de ter sentido os problemas com a tributação conjunta ou em separado dos membros

¹¹⁴ Veja-se o Quadro m.

¹¹⁵ Veja-se a nota 26.

¹¹⁶ A progressividade existe na tributação dos rendimentos de trabalho (imposto profissional) e na tributação dos rendimentos das actividades comerciais e industriais (imposto complementar de rendimentos). Não há progressividade sobre os rendimentos derivados da posse de prédios urbanos (contribuição predial urbana).

¹¹⁷ O valor percentual desta dedução deverá procurar corresponder à evasão fiscal praticada normalmente pelos contribuintes com outras origens de rendimentos. É este o significado da dedução de 20% aos rendimentos de trabalho por conta de outrem quando englobados para efeitos de imposto complementar de rendimentos [cf. RICR, artigo 6.º, n.º 1, alínea b)].

dos agregados familiares, a integração ou não dos lucros ou dividendos distribuídos no rendimento das pessoas singulares ou se os benefícios fiscais por encargos familiares (caso se mantenham) devem ser atribuídos por deduções ao rendimento ou à colecta do imposto. Esta é uma forma de simplificação do sistema fiscal da tributação das pessoas singulares e se a taxa proporcional única for idêntica à das sociedades passa também a ser indiferente, em termos de tributação, se a empresa é ou não sociedade.

Mesmo mantendo-se a progressividade, por qualquer razão teórica ou política, as tabelas das taxas dos impostos complementar de rendimentos e do imposto profissional incidentes sobre os rendimentos das pessoas singulares devem ser idênticas e o rendimento derivado da posse de prédios urbanos deve ser tributado à taxa máxima marginal aplicável aos rendimentos de trabalho e das actividades comerciais e industriais. Nesta hipótese, deve-se ainda simplificar o conjunto de taxas e de escalões de rendimento: de 16 para, por exemplo, 5 escalões; estabelecer a tributação separada dos agregados familiares e eliminar as deduções por encargos familiares.

A justificação teórica das deduções por encargos familiares no sistema fiscal de Macau perde muito do seu peso perante as baixas taxas do imposto e acabam por só ter efeito psicológico e dar trabalho administrativo. Caso se tenham de manter por motivos políticos, os benefícios correspondentes a cada familiar devem ser de montantes fixos a deduzir ao valor da colecta do imposto e não ao rendimento do contribuinte, pois este último método com taxas progressivas favorece os contribuintes de mais altos rendimentos. A manutenção destas deduções na tributação em separado do agregado familiar implica trabalho administrativo adicional para se evitar a sua atribuição a ambos os cônjuges.

Uma preocupação do desenvolvimento das recentes reformas fiscais é a do alargamento da base de tributação, com a integração de rendimentos que anteriormente eram excluídos ou com a anulação de benefícios fiscais correspondentes a subsídios concedidos através do sistema fiscal. De acordo com esta orientação deve ser limitado o âmbito das isenções nos impostos sobre o rendimento (imposto profissional e imposto complementar de rendimentos), o que, além de acabar com algumas ambiguidades na interpretação (?) da lei fiscal, torna mais simples a sua aplicação.

As isenções previstas para os servidores do Território e de qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, bem como os servidores das autarquias locais e das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa devem ser abolidas¹¹⁸. Como existem diferentes formas de vínculo ou de contratos especiais com a administração pública, torna-se muitas vezes difícil definir qual é a verdadeira situação fiscal em análise ou

nem sequer se procura conhecê-la, já que o enquadramento numa situação sujeita a imposto pode ser muito injusta, quando comparada com outras situações que são consideradas isentas de tributação¹¹⁹.

Há ainda outros rendimentos não sujeitos a tributação que abrangem as pensões, os subsídios de aposentação, os complementos de pensões, as gratificações globais de fim de carreira que tenham objectivo idêntico ao das referidas pensões¹²⁰, etc. cuja justificação para a sua não tributação não se encontra teoricamente fundamentada. Do mesmo modo, encontram-se injustificadas as isenções referentes às participações pecuniárias dos empregados beneficiários de fundos de previdência constituídos ao abrigo da legislação local¹²¹, que só apresentam distorções, em benefício dos contribuintes com maior protecção, e dificuldades de fiscalização, pelo que se devem rever todas estas situações.

Como conclusão da apresentação destas propostas de alterações legislativas, pode-se dizer que permitirão simplificar em certa medida a tributação do rendimento em Macau e ao mesmo tempo torná-la mais justa, o que também dará mais força moral à administração fiscal para exigir o seu cumprimento. Não basta

¹¹⁸ Cf. RIP, artigo 10.º, n.º 1, alíneas a) e b), e RICR, artigo 9.º, n.º 1, alíneas a) e ò). O corpo docente dos estabelecimentos de ensino particular de fins não lucrativos é havido como servidor das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa para efeitos de isenção de imposto profissional (cf. Decreto-Lei n.º 65/84/M, de 30 de Junho, artigo 2.º).

¹¹⁹ Exemplos da ambiguidade (?) de tratamento fiscal relacionam-se com os administradores por parte do Estado (Território) que não estão isentos de imposto profissional [(cf. RIP, artigo 10.º, n.º 1, alínea a)], mas cujo cumprimento desta sujeição a imposto não é muito segura, principalmente, quando aquela função é exercida em acumulação por funcionário ou agente da administração pública, e com os casos de rendimentos derivados do exercício das mesmas actividades simultaneamente por agentes ou funcionários da administração pública (em acumulação) e por entidades privadas. Por sua vez, têm-se considerado (?) que algumas isenções de contribuição industrial (cf. RCI, artigo 6.º) são extensivas aos rendimentos sujeitos a impostos complementar de rendimentos, em cujo Regulamento não constam (cf. RICR, artigo 9.º), ou mesmo aos rendimentos sujeitos a imposto profissional.

¹²⁰ Cf. RIP, artigo 4.º, alínea c), e RICR, artigo 9.º, alínea b).

¹²¹ Cf. Decreto-Lei n.º 44/88/M, de 13 de Junho, artigo 4.º. Em Hong Kong um pedido apresentado pela *Hong Kong Society of Accountants* para que as participações dos trabalhadores beneficiários de esquemas de aposentação ou previdência fossem isentas do imposto sobre o rendimento de trabalho foi rejeitado pelo *Commissioner of Inland Revenue*. Enquanto as contribuições dos empregadores (dentro de determinados limites) são consideradas despesas necessárias para o processo produtivo, do mesmo modo que outras despesas, e são de deduzir ao rendimento bruto da empresa, as contribuições dos empregados são claramente uma despesa de natureza privada, pelo que não pode ser deduzida ao seu rendimento. (Cf. *South China Morning Post*, «Ruling of employe retirement payments — Tax exemption call rejected», 22 de Fevereiro de 1991, pag. 1).

introduzir alterações legislativas que procurem pôr em situação idêntica tributária as diferentes fontes de rendimento para que daí resulte justiça fiscal, pois, a administração fiscal deve também actuar de forma a que a aplicação do sistema fiscal seja justa, para o que deve realizar acções que levem ao cumprimento das leis fiscais (justas) estabelecidas.

6.2. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os objectivos gerais das administrações fiscais podem ser resumidamente definidos como sendo a cobrança dos impostos existentes com o mínimo custo e através da aplicação permanente das leis, de modo justo, imparcial e uniforme. Estes objectivos incluem conceitos aparentemente conflituosos: para ser assegurada a cobrança de todas as receitas fiscais, sem lugar a dúvidas na sua liquidação, necessitar-se-ia de uma fiscalização exaustiva e completa das declarações dos contribuintes e dos actos com relevância fiscal, o que seria demasiado dispendioso, pelo que só se pode procurar atingir a melhor combinação possível destes objectivos.

Entre as funções desenvolvidas pelas administrações fiscais, tendo como finalidade otimizar o cumprimento voluntário das diversas obrigações fiscais, encontramos a *da fiscalização* considerada, de um modo geral, como o conjunto das actividades realizadas com o objectivo de verificar se os contribuintes cumprem as suas obrigações de acordo com as leis fiscais. Qualquer que seja a administração fiscal e o nível de cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, a função da fiscalização é sempre necessária: mesmo na situação improvável em que todos os contribuintes cumprem completamente as leis fiscais é também preciso ter mecanismos para se verificar este facto, visto que, se não for verificado, não pode ser indicado como verdadeiro.

Do universos dos contribuintes nem todos são conhecidos dos serviços de administração fiscal, sendo necessárias a realização de acções e a aplicação de meios conducentes à sua identificação e, entre os contribuintes conhecidos ou registados, uma parte deles não apresenta de forma regular e voluntária as suas declarações tendo-se também de pressionar o cumprimento dessa obrigação a quem o não faz. Por outro lado, como a experiência ainda demonstra, nem todos os contribuintes que declaram de maneira voluntária e regular os seus rendimentos o fazem correctamente e, nestes casos, têm de ser estabelecidas as formas de verificação necessárias para determinar quais os contribuintes que o tenham feito de maneira incompleta ou falsa.

O sistema fiscal do território de Macau, do mesmo modo que os sistemas fiscais de outros espaços geográficos, inclui dois grandes grupos de impostos cuja fiscalização apresenta características próprias para cada grupo. Na realidade, pode-se falar da fiscalização dos impostos relacionados com a actividade empresarial —

imposto complementar de rendimentos das empresas com contabilidade, imposto profissional, imposto de turismo¹²², etc. —, que exige dos respectivos funcionários ou agentes da administração fiscal alguns conhecimentos de contabilidade, de auditoria e de gestão de empresas, e a fiscalização geral dos restantes impostos não baseados em elementos contabilísticos — contribuição predial, sisa e imposto sobre as sucessões e doações, etc. —, onde também se pode incluir a fiscalização das empresas tributadas numa base de lucro presumível ou normal.

Para efeitos de fiscalização e para além do emprego de técnicas de auditoria contabilística encontram-se outros procedimentos ou sistemas de inspecção que, sem reunir os requisitos técnicos daquela, também concorrem para a finalidade de fiscalizar o contribuinte. Entre estes meios encontram-se a avaliação de sinais exteriores, a apreciação subjectiva da capacidade financeira e económica da empresa ou pessoa física e, em geral, qualquer outro procedimento empírico cuja aplicação ajude a determinar a situação de quem deve cumprir as obrigações tributárias que fixam as leis fiscais.

Nas acções de fiscalização tributária sobre as empresas podemos distinguir tradicionalmente duas modalidades de auditoria contabilística: auditoria interna e auditoria externa. A *auditoria interna* é a realizada pelos agentes da administração fiscal nos seus serviços e consiste normalmente numa verificação primária das declarações e dos elementos apresentados pelas próprias empresas, eventualmente complementados com elementos e informações de outras fontes. Esta verificação, de uma maneira geral, incide sobre aqueles aspectos para os quais não se requiere, por norma, livros ou documentos e procura examinar a razoabilidade e consistência interna das verbas que constam na declaração, assim como a sua validade contabilística, mas, em rigor, não se aplicam nesta modalidade de fiscalização os princípios clássicos da técnica contabilística caracterizadores da auditoria.

A *auditoria externa* é a fiscalização feita no lugar onde a empresa tem toda a informação documental necessária para a finalidade da auditoria, com consulta aos elementos da sua contabilidade e verificação dos livros, documentos e de quaisquer outros elementos susceptíveis de revelar a situação real dos contribuintes. O dispêndio de tempo é normalmente bastante apreciável nesta modalidade de auditoria, visto a fiscalização poder ser profunda e exaustiva, requerendo-se uma programação cuidada antes de se iniciar o exame à documentação existente nos arquivos das empresas.

¹²² O imposto de turismo incide sobre a importância das contas facturadas em estabelecimentos hoteleiros ou equiparados.

As duas modalidades de auditoria contabilística são complementares entre si e têm na realidade uma única finalidade: o exame e verificação do cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes. O maior ou menor recurso a uma das modalidades depende da política de fiscalização definida e das funções atribuídas a cada uma.

A fiscalização realizada pelos serviços internamente tem uma cobertura de empresas muito superior à fiscalização externa, obtendo-se por esta razão uma maior difusão dos efeitos pedagógicos da função da auditoria no universo dos contribuintes. Através desta modalidade de fiscalização pode-se procurar a melhoria da apresentação das respectivas declarações, principalmente quando são introduzidos novos tipos de declarações para efeitos fiscais, e esta fiscalização pode ainda desempenhar um papel muito relevante na preparação de novos agentes para a realização das diversas tarefas de auditoria externa.

Considerando exclusivamente o âmbito e aplicação dos impostos sobre o rendimento existentes no Território podem-se indicar algumas acções de fiscalização ou meios de verificação que poderão contribuir para que diminuam a evasão e a fraude fiscais. Nesta indicação não estará em apreciação a definição da política de fiscalização tributária ou a elaboração de programas de auditoria, mas um mero conjunto de acções que podem ser empreendidas pela administração fiscal local com maior ou menor utilização dos seus recursos humanos e técnicos.

Em relação às empresas, uma das primeiras acções a realizar será a de se proceder à sua identificação e registo para efeitos fiscais. A contribuição industrial desempenha no sistema fiscal de Macau o papel de imposto de cadastro de todos os estabelecimentos comerciais e industriais, prevendo a lei alguns meios de verificação desse registo, pois, para determinados efeitos, torna-se necessária a apresentação de documento comprovativo de inscrição em contribuição industrial¹²³. Como complemento destes procedimentos, os serviços públicos devem passar a exigir que todos os seus fornecedores e prestadores de serviços indiquem o respectivo número de contribuinte/estabelecimento, de modo a registarem e comunicarem anualmente à administração fiscal os valores dos serviços prestados e dos bens adquiridos para efeitos de eventual fiscalização¹²⁴.

¹²³ Emissão de certificados para importação e exportação, licenças e autorizações administrativas para o exercício de certas actividades, contratos com serviços públicos, etc. (cf. RCI, artigo 33.º).

¹²⁴ Estes valores também podem ser oficiosamente conhecidos pela DSF (em relação aos serviços públicos simples), se as requisições para pagamento indicarem o número de contribuinte/estabelecimento de cada beneficiário. A obrigatoriedade da indicação deste número deve tornar-se extensiva à emissão de quaisquer

(continua na página seguinte)

Muitas empresas desenvolvem a sua actividade sem se registarem para efeitos fiscais, ainda que sejam normalmente de pequena dimensão, pois são as que não necessitam de ter relações comerciais com o exterior ou com os serviços públicos. Encontram-se nestas condições grande número de empresas de venda a retalho, nomeadamente mercearias, restaurantes, pequenas lojas existentes nos centros comerciais, agentes prediais (mediadores) e outros operadores sobre imóveis, institutos de beleza e barbearias, etc.

A pequena dimensão geográfica de Macau é de forma a que acções de fiscalização, só possíveis a elevado custo em outros territórios ou países de maior dimensão, sejam exequíveis e desenvolvidas sem demasiado custo. Na realidade é possível efectuar acções de fiscalização que cubram todo o Território para recolha de elementos sobre os estabelecimentos industriais e comerciais, definir-se a respectiva actividade e verificar a correspondência ou omissões por confronto com os registos ou inscrições no âmbito da contribuição industrial¹²⁵.

Há muitos contribuintes que não apresentam declarações de rendimentos ou que são deficientemente preenchidas pelo que há a necessidade de se recorrer a métodos de presunção para efeitos de fixação de rendimentos tributáveis e com estas acções devem-se também recolher indicadores numéricos, por ramos de actividade, de forma a possibilitar a determinação de critérios com aquela finalidade¹²⁶. Estes indicadores numéricos variam de actividade para actividade, mas podem corresponder também a elementos objectivos referentes ao tipo de equipamento, área ocupada ou número de empregados utilizados no exercício da actividade, que são elementos conducentes, dentro de uma perspectiva de maior justiça fiscal, à fixação de rendimentos presumíveis.

Considerando a actividade dos restaurantes, por exemplo, podem ser recolhidos elementos sobre a localização, área ocupada, número de mesas e empregados, horário de actividade e preços praticados ou outros elementos disponíveis. Com indicadores deste tipo é possível fazer alguma comparação entre os contribuintes com a mesma actividade e fazer derivar daí um rendimento (normal) presumível, o que é mais justo do que fixarem-se rendimentos baseados em informações completamente subjectivas ou em declarações sem qualquer garantia mínima de veracidade, donde resulta

(continuação da página anterior)

documentos comerciais representativos da prestação de serviços ou de transacções: facturas, recibos, etc. Sobre o dever de colaboração dos serviços públicos e de outras entidades veja-se o RICR, artigo 63.º.

¹²⁵ A administração fiscal tem listas de estabelecimentos por endereço e actividade económica de cada zona do Território (rua a rua, por exemplo).

¹²⁶ Cf. RICR, artigo 19.º, n.º 3.

tratamento desigual a contribuintes com uma situação bastante idêntica¹²⁷.

Nesta mesma situação, de pouca garantia dos elementos declarados ou mesmo de sua falta, encontram-se também as empresas de construção civil, para as quais a administração fiscal pode com relativa facilidade obter os preços de venda praticados localmente, pois há os anúncios publicados nos órgãos de comunicação social, os folhetos distribuídos pelas próprias empresas, para além de ser sempre possível conhecer-se o valor real de venda dos imóveis por pergunta directa. Pretendendo-se tributar estas empresas com alguma *justiça fiscal e eficácia*, podem-se estabelecer critérios de fixação de rendimentos tendo em atenção a localização, finalidade e superfície da área construída¹²⁸, que estejam bastante próximos da realidade, e controlar-se os próprios rendimentos declarados pelos contribuintes, pois os grandes construtores do Território não são tão numerosos que não se possam fiscalizar¹²⁹.

Estas acções de fiscalização tributária, que se devem inserir no desempenho normal das funções dos inspectores verificadores da administração fiscal, podem ser integradas em *campanhas* e desempenhadas também por pessoal eventual contratado para o efeito e com habilitações académicas que lhes permita, com curta formação específica, apreender a finalidade das acções de fiscalização e dos elementos a recolher¹³⁰. Na realidade, dado o universo de estabelecimentos a visitar em todo o Território, torna-se conveniente um número elevado de agentes se se pretender um conjunto de acções em curto espaço de tempo, embora estas acções possam também ser realizadas por *zonas geográficas* e ao longo de vários períodos.

Com estas acções procura-se ficar com o registo dos contribuintes e das actividades desenvolvidas por si, sendo possível verificar se os contribuintes estão a ser regularmente tributados, e simultaneamente recolher elementos que permitam fazer uma tributação mais justa entre os contribuintes que exerçam a mesma actividade. Se este tipo de acções pode ser desempenhado por pessoal sem

¹²⁷ Sobre vantagens e inconvenientes da tributação do *rendimento normal* veja-se José Joaquim Teixeira Ribeiro, *ob. cit.*, pags. 3/9.

¹²⁸ O conhecimento de um valor mais realístico da transacção dos imóveis tem influência, não só, na tributação do rendimento dos vendedores, assim como no valor da *sis*a paga pelo comprador, e, posteriormente, caso o imóvel ou suas fracções autónomas não sejam arrendadas, na tributação em contribuição predial urbana, através do respectivo valor locativo que pode ser derivado do valor de transacção.

¹²⁹ Os contribuintes podem sempre reclamar das fixações de rendimento presumíveis apresentando elementos que levem à sua alteração.

¹³⁰ Esta actividade pode ser exercida como ocupação dos tempos livres de estudantes universitários da área de gestão ou administração de empresas.

conhecimentos contabilísticos, há outras acções que têm de ser realizadas pelos agentes da administração fiscal com conhecimentos diversificados de contabilidade e, eventualmente, de auditoria e gestão de empresas.

Este pessoal técnico mais qualificado deve ser em número suficiente para a fiscalização das maiores empresas, em termos de vendas/prestação de serviços ou de impostos pagos, normalmente coincidentes com as empresas com contabilidade organizada e cuja verificação do cumprimento das leis fiscais é feita através da análise das respectivas declarações de rendimentos, inspecções sumárias ou exames à contabilidade dos contribuintes. Para aumentar o nível de cumprimento do sistema fiscal, há a necessidade de se dar mais ênfase à *fiscalização externa* (nas instalações dos contribuintes), dado que as possibilidades desse objectivo ser atingido com a fase das correcções feitas às declarações dos contribuintes, correspondentes a erros, deficiente interpretação das disposições fiscais ou de critérios de razoabilidade, se encontrarem quase extintas, após a fase da introdução de alterações legislativas ou de novos modelos de declarações.

A tributação do lucro real das empresas é feita com base em declarações dos contribuintes que informam possuir *contabilidade devidamente organizada, assinada e verificada por contabilistas ou auditores*, mas existe no Território alguma confusão sobre o papel institucional destes profissionais nas suas relações com a administração fiscal. A garantia, dada à administração fiscal, da veracidade dos valores declarados e da sua correspondência com a realidade da actividade empresarial e seus efeitos fiscais, pela intervenção destes profissionais, é muito limitada, pois, para além de outras razões, nem todos os custos contabilizados pelas empresas podem ser aceites para efeitos fiscais, independentemente de alguns estarem sujeitos à sua razoabilidade, de acordo com critérios técnicos de discricionariedade.

Por outro lado, dado terem sido considerados de duvidosa legalidade os dispositivos quanto às responsabilidades disciplinares dos auditores e contabilistas¹³¹, a administração fiscal tem abdicado de exercer qualquer poder disciplinador sobre as suas actividades. Dado este panorama, parece dever ser mais realista a administração fiscal e passar a responsabilizar directamente perante si os contribuintes, que declarem possuir contabilidade devidamente organizada, pela veracidade e autenticidade das respectivas declarações de rendimentos e realizar acções de auditoria externa, de forma a verificar e confirmar os rendimentos declarados.

¹³¹ Cf. Despacho n.º 9/GM/86, publicado no *Boletim Oficial de Macau*, n.º 31, de 2 de Agosto de 1986.

A par da fiscalização tributária do imposto complementar de rendimentos das empresas com contabilidade considerada devidamente organizada, há também a verificação das suas obrigações tributárias respeitantes ao regime de retenção do imposto profissional dos seus empregados/assalariados e à respectiva entrega. Os procedimentos administrativos internos da administração fiscal para efeitos desta verificação são relativamente fáceis de instalar, pois é suficiente registar-se a entidade empregadora (com o respectivo número fiscal), incluir o montante de imposto entregue periodicamente e observarem-se o respectivo montante e a sua evolução.

Este registo das empresas pagadoras de imposto profissional pode ser comparado com os contribuintes registados para outros efeitos¹³², de forma a conhecerem-se os eventuais faltosos, e para acções de fiscalização podem ser seleccionados os contribuintes/entidades empregadoras que pela sua dimensão se deva presumir terem ao seu serviço empregados/assalariados com remunerações superiores ao mínimo de isenção e que não entregam imposto ou é de montante considerado insuficiente. As empresas são obrigadas a declarar relativamente ao final do ano, o montante dos rendimentos dos seus trabalhadores aos quais foi feito desconto do imposto e o montante que não está nessas condições¹³³, pelo que pode ser feita uma comparação com os valores declarados como custos — despesas de pessoal — para efeitos dos impostos de rendimentos das entidades empregadoras¹³⁴.

Neste breve conjunto de acções a realizar, para efeitos de fiscalização dos rendimentos sujeitos a tributação parcelar, falta focar os rendimentos sujeitos a contribuição predial urbana. Nos casos em que os prédios estão arrendados, o rendimento tributável corresponde ao valor das rendas deduzido de uma percentagem de 10% para despesas de conservação e, quando os prédios não estão arrendados, o rendimento corresponde ao valor locativo deduzido também da mesma percentagem¹³⁵.

Embora a legislação disponha que *«o valor locativo corresponde à justa renda pelo período de um ano em regime de liberdade*

¹³² No ano de 1990, o imposto cobrado dos trabalhadores dependentes correspondeu à entrega de cerca de 600 entidades patronais, pagando 10 empresas cerca de 75% do total. No mesmo ano, só o número de contribuintes sujeitos a imposto complementar de rendimentos com contabilidade organizada era cerca de 2 000 (dois mil), o que demonstra a grande evasão e fraude fiscais existentes neste imposto.

¹³³ Cf. RIP, artigo 13.º.

¹³⁴ Há outras entidades empregadoras, para além das empresas, que também estão sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias do RIP e à dedução do imposto devido pelos seus colaboradores.

¹³⁵ Cf. RCPU, artigo 13.º, n.º 1 e artigo 25.º, n.º 1.

contratual, estabelecida por avaliação (...)»¹³⁶, este valor encontra-se, na generalidade dos casos, abaixo do valor real das rendas praticado. Este facto, aliado à legislação sobre arrendamento que põe diversos condicionalismos à actualização das rendas, faz com que os prédios registados como arrendados sejam em pequeno número, pois a tributação resulta menor dados os reduzidos valores locativos inscritos na matriz predial¹³⁷.

De forma a estabelecer-se algum equilíbrio na tributação dos rendimentos, independentemente da sua origem, deve procurar-se que estes valores locativos se aproximem dos valores das rendas praticadas e proceder-se a avaliações que os permitam determinar¹³⁸. A legislação prevê que os valores locativos inscritos na matriz predial sejam periodicamente actualizados, através da multiplicação daqueles valores por factores apurados com base em índices que exprimam as variações sofridas pelas rendas, mas esta actualização nunca foi efectuada¹³⁹.

Dadas as implicações político-sociais que uma actualização generalizada pode ter, parece dever ser acompanhada com a explicação da sua finalidade e simultaneamente procurar-se que o acréscimo dos rendimentos resultantes sejam aplicados em despesas com alguma relação com os prédios: saneamento básico, pavimentação de ruas e passeios, limpeza do lixo, etc. Desta forma encontra-se uma maior justificação, de acordo com o *princípio do benefício*, para a tributação incidente sobre os rendimentos (reais ou presumíveis) derivados da posse de prédios¹⁴⁰.

A tributação dos rendimentos reais, para que efectivamente seja aplicada com justiça, exige dos contribuintes um grande dever de cooperação e de veracidade na apresentação das suas declarações de rendimentos e da administração fiscal um esforço de acções de fiscalização e de análise dos elementos apresentados pelos contribuintes e das escritas das empresas e trabalhadores independentes

¹³⁶ Cf. RCPU, artigo 25.º, n.º 2.

¹³⁷ No ano de 1990, em cerca de 79 200 fracções autónomas, só cerca de 5 300 estavam registadas como arrendadas. O rendimento tributável anual dos prédios declarados não arrendados era em média de \$ 3 600,00 e dos prédios arrendados era cerca de \$ 32 000,00, valores representativos, não só da não actualização dos valores locativos, como também da evasão existente na tributação dos rendimentos prediais.

¹³⁸ Veja-se nota 128.

¹³⁹ A realização desta actualização deve ser determinada por despacho do Governador (cf. RCPU, artigo 27.º).

¹⁴⁰ O acréscimo das receitas (ou o valor total) da contribuição predial urbana pode ser afecta a obras a realizar ou serviços a prestar pelas autarquias locais, cujas despesas se consideram mais relacionadas com a vida quotidiana dos contribuintes. Esta actualização dos valores locativos dos prédios com o acréscimo de receitas daí derivado pode ser uma alternativa à criação de uma *taxa* destinada a saneamento básico ou a recolha de lixo.

com contabilidade. Por outro lado, há também a necessidade de cooperação entre os contribuintes e a administração fiscal na formação de comissões mistas de fixação ou de revisão de rendimentos das actividades comerciais, industriais e profissionais¹⁴¹, assim como, da fixação dos valores locativos dos prédios.

Independentemente de outras alterações legislativas com vista à reformulação das penalidades por infracções fiscais, a possibilidade de obrigar ao cumprimento das disposições fiscais passa necessariamente pela existência de pessoal técnico qualificado (superior e outro) afecto às acções de fiscalização tributária. Para se ter este pessoal levantam-se questões de planeamento não só de recrutamento, como também de formação, porque nestas áreas devem conjugar-se conhecimentos práticos de auditoria, de legislação e doutrina fiscais e outros, o que leva algum tempo a adquirir, pelo que devem ser reflectidas as consequências da não formação de pessoal ou a não substituição dos técnicos que saem da administração fiscal, por outros técnicos com o mesmo nível de conhecimentos.

Ainda em relação ao aspecto da qualificação dos agentes da administração fiscal é muito importante lembrar que os inspectores e técnicos dos serviços de fiscalização tributária representam a imagem do serviço perante os contribuintes. Esta imagem é em grande parte dependente dos conhecimentos técnico-científicos e das acções dos agentes, pelo que estes também devem seguir regras de conduta de deontologia profissional de modo a obterem-se resultados favoráveis para a administração fiscal. Estes resultados devem respeitar às empresas directamente fiscalizadas e ao impacto da função da fiscalização tributária sobre o universo dos contribuintes, induzindo ao aumento do cumprimento voluntário das obrigações fiscais derivado do receio da realização das acções de fiscalização e das suas implicações.

7. CONCLUSÕES

Ao analisarem-se os objectivos dos sistemas fiscais pode concluir-se:

1. Da necessidade de recursos financeiros para que as colectividades públicas estaduais ou territoriais possam desenvolver a sua actividade de satisfação de necessidades sociais e colectivas.

¹⁴¹ Estas comissões têm de funcionar permanentemente, ainda que possam ser de constituição anual, pois ao longo do ano cessam a actividade contribuintes, cujos rendimentos necessitam de ser fixados, e existem reclamações para apreciar em períodos em que as comissões ainda não estão constituídas (cf. RICR, artigos 37.º, n.º 2 e 45.º, n.º 2 e RIP, artigo 69.º).

2. Serem os sistemas fiscais a principal fonte das receitas públicas dos países ou territórios com autonomia financeira e constituírem, em conjunto com as despesas públicas, um instrumento de política governamental devido aos seus efeitos sobre a conjuntura económica ou de alteração progressiva da Própria estrutura.

3. Que a utilização dos impostos no território de Macau como instrumento de política económico-social é limitada nos seus efeitos sobre a conjuntura ou estabilidade económica, mas pode ter um papel importante na afectação de recursos para o desenvolvimento de infraestruturas ou de política de distribuição de rendimentos (e riqueza).

4. Qualquer que seja a finalidade da obtenção das receitas públicas através do sistema fiscal territorial e mantendo-se o baixo nível de tributação, as receitas fiscais devem ser cobradas de forma simples, com eficácia e com justiça.

Considerando os diversos conceitos, fases e elementos constituintes de uma *reforma fiscal* indicou-se que:

5. Na segunda parte dos anos «80» houve duas linhas gerais de orientação muito diferentes entre si para uma eventual reforma do sistema fiscal de Macau, mas que não tiveram desenvolvimento: aumento da tributação indirecta com diminuição ou abandono da tributação do rendimento; e, redução da principal tributação a dois impostos directos sobre o rendimento e sobre a transmissão e posse de imóveis.

6. Uma verdadeira *reforma fiscal* é formada por dois conjuntos de acções diferentes, ainda que interligados: um, no plano legislativo, relativo ao enquadramento legal do sistema fiscal, e, outro, de mais difícil desenvolvimento, no plano da técnica da administração fiscal respeitante à formação e preparação do pessoal (e do público) para a aplicar.

7. A Direcção dos Serviços de Finanças (DSF), no desempenho das suas atribuições e competências como administração fiscal, tem seguido uma orientação de *reforma gradual* correspondente à permanente actualização da legislação e das técnicas tributárias por forma a adequá-las à realidade económico-social do Território.

Para se fazer uma breve comparação da tributação do rendimento em Macau com a da fiscalidade internacional, as seguintes situações são caracterizadoras das tendências das alterações dos sistemas fiscais:

8. Tributação do rendimento através de dois impostos: imposto de taxas progressivas sobre o rendimento das pessoas físicas e

imposto de taxa proporcional sobre o rendimento das sociedades e outras pessoas colectivas.

9. Reformas da tributação do rendimento pessoal com alargamento da base de tributação, reestruturação das taxas e maior igualdade de tratamento das diferentes fontes de rendimento.

10. Reformas da tributação do rendimento das sociedades e outras pessoas colectivas através da eliminação de incentivos fiscais distorcedores das decisões de investimento, da redução da taxa do imposto e da introdução de medidas para reduzir a discriminação dos lucros e dividendos distribuídos.

O sistema fiscal de Macau é composto por diferentes impostos sobre a despesa, sobre o património ou riqueza e a tributação sobre o rendimento tem as seguintes características:

11. É cedular e não há tributação específica ou separada dos rendimentos das sociedades e outras pessoas colectivas, que se encontram sujeitas à mesma tributação das pessoas singulares.

12. Procura incidir sobre valores reais baseados nas declarações do próprio contribuinte ou de terceiros, embora admita a tributação de rendimentos fixados com base em critérios de presunção ou de avaliação.

13. Não existe dupla tributação, quer económica quer jurídica, dos rendimentos atribuídos ou postos à disposição dos sócios ou accionistas das sociedades, visto que só são tributados nos respectivos beneficiários.

14. As taxas máximas nominais são muito baixas — 10% e 16% sobre os rendimentos prediais e 15% sobre os restantes rendimentos —, quando comparadas com a maioria existente na fiscalidade internacional, o que faz do território de Macau um paraíso fiscal.

15. Existe um conjunto de incentivos fiscais ao investimento que são concedidos, de uma maneira geral, de forma discricionária pelo poder político-administrativo, embora o processo não seja muito selectivo e a sua eficácia seja muito reduzida.

16. Não é conhecido o valor da *despesa fiscal* resultante dos incentivos fiscais, o que devia constar como informação no Orçamento Geral do Território (OGT).

17. Macau não tem convenções internacionais sobre dupla tributação com outros países ou territórios, mas esse facto não tem sido entrave fiscal aos investimentos estrangeiros, dado o baixo nível de tributação.

Ao analisarem-se as alterações legislativas e de procedimentos administrativos relativos à tributação do rendimento verificadas ao longo do período de 1978-1990, constata-se que:

18. Houve uma preocupação de fazer diminuir as situações de potencial conflito entre a administração fiscal e os contribuintes pela clarificação de conceitos, renovação das *referências legislativas* sobre incentivos fiscais, estabelecimento de critérios uniformes para fixação de rendimentos e para aplicação do princípio da razoabilidade de custos de publicitação de resoluções administrativas.

19. Se procurou simplificar e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes com a elaboração de novos modelos (bilingues) de declarações, pela possibilidade do pagamentos dos impostos ser feita através das instituições bancárias e pela informatização e emissão rápida de documentos (certidões) solicitados.

Não há reforma fiscal sem reforma administrativa, pelo que uma administração qualificada é uma condição necessária para o funcionamento de qualquer sistema fiscal. Ao analisar-se a evolução da estrutura da DSF como unidade orgânica à qual compete realizar a administração fiscal do Território conclui-se que:

20. As diversas alterações introduzidas à estrutura da DSF têm procurado estabelecer áreas específicas de atribuições, embora continuem a integrar-se na mesma unidade orgânica finalidades completamente distintas, o que implica diversificação e falta de especialização técnica.

21. A subalternidade da administração fiscal, por se integrar numa unidade orgânica com outros objectivos totalmente distintos, demonstra a pouca importância política dada às receitas fiscais como receitas públicas e ao sistema fiscal como instrumento de política governamental.

Entre as sugestões de alterações legislativas ao sistema fiscal de Macau com a finalidade de o simplificar e tornar mais justo, podem-se reter as seguintes:

22. Tributação específica sobre o rendimento das sociedades e pessoas colectivas a uma única taxa proporcional e integração, no rendimento das sociedades, dos dividendos, lucros ou rendimentos dos sócios ou associados, deixando de existir tributação no beneficiário desta distribuição de rendimento.

23. Alteração do período de tributação (não coincidente obrigatoriamente com o ano civil), com as consequentes alterações dos prazos de entrega das declarações de rendimentos, de liquidação e cobrança do imposto, aproximando-se as datas de obtenção dos rendimentos e do pagamento do respectivo imposto.

24. Tributação proporcional em todas as categorias de rendimento, dada a impossibilidade prática de se obter a perspectiva unitária da tributação do rendimento global pessoal e a progressividade existente ser irrelevante em termos de justiça fiscal.

25. Tratamento mais favorável aos rendimentos de trabalho dependente, nomeadamente através de uma dedução global ao rendimento auferido, de forma a obter-se o rendimento tributável a que se aplique uma taxa proporcional, para compensar a diferente situação dos contribuintes perante a evasão fiscal.

26. Alargamento da base de tributação com a integração dos rendimentos provenientes do exercício de actividades actualmente isentas e de outros rendimentos atribuídos com carácter de benefício social, cujas não tributação ou isenção não têm quaisquer fundamentos teóricos, e eliminação de deduções com a mesma finalidade.

Qualquer que seja a administração fiscal e o nível de cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, *a função de fiscalização* é sempre necessária, nem que seja para verificar que efectivamente todos os contribuintes cumprem as leis fiscais. Para que o sistema fiscal de Macau seja efectivamente aplicado com *eficácia e justiça*, a administração fiscal deve:

27. Programar e efectuar as acções de fiscalização que são tradicionalmente de duas modalidades: nos seus próprios serviços através da análise de elementos e declarações apresentadas pelos contribuintes ou por terceiros, e a feita no lugar onde os contribuintes têm toda a informação necessária para poder revelar a sua situação real.

28. Na realização das acções de fiscalização, identificar e registar os contribuintes para efeitos fiscais, recolher elementos para possibilitar a fixação de rendimentos e analisar as contabilidades dos contribuintes para verificar a eventual conformidade das declarações e de outras obrigações fiscais.

29. Proceder à avaliação dos valores locativos dos prédios considerados não arrendados de forma a aproximarem-se dos valores das rendas praticados, para que exista algum equilíbrio na tributação dos diversos rendimentos.

30. Procurar que os inspectores e técnicos dos serviços de fiscalização tributária representem com dignidade a imagem do serviço perante os contribuintes no exterior, o que depende, em grande parte, dos conhecimentos técnico-científicos e das acções dos agentes, que devem seguir regras de conduta de deontologia profissional.

Dezembro de 1991.

Quadros

Diplomas que alteram os regulamentos dos impostos sobre o rendimento

[QUADRO N.º I]

-
1. Regulamento do Imposto Profissional:
 - Decreto-Lei n.º 10/80/M, de 17 de Maio
 - Lei n.º 6/81/M, de 4 de Julho
 - Decreto-Lei n.º 12/84/M, de 10 de Março
 - Decreto-Lei n.º 75/84/M, de 14 de Julho
 - Decreto-Lei n.º 14/85/M, de 2 de Março
 - Decreto-Lei n.º 37/85/M, de 11 de Maio
 - Decreto-Lei n.º 18/87/M, de 6 de Abril
 - Lei n.º 6/87/M, de 13 de Julho
 - Decreto-Lei n.º 55/87/M, de 20 de Julho
 - Lei n.º 4/90/M, de 4 de Junho

 2. Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos:
 - Lei n.º 6/83/M, de 2 de Julho
 - Decreto-Lei n.º 37/84/M, de 28 de Abril
 - Decreto-Lei n.º 15/85/M, de 2 de Março
 - Decreto-Lei n.º 37/85/M, de 11 de Maio
 - Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho
 - Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho
 - Lei n.º 4/90/M, de 4 de Junho

 3. Regulamento da Contribuição Predial Urbana:
 - Decreto-Lei n.º 15/84/M, de 24 de Março
 - Decreto-Lei n.º 38/85/M, de 11 de Maio
 - Decreto-Lei n.º 112/85/M, de 21 de Dezembro
 - Lei n.º 2/87/M, de 9 de Março
 - Decreto-Lei n.º 19/87/M, de 13 de Abril
 - Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho
 - Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho

 4. Outros diplomas complementares:
 - Decreto-Lei n.º 57/87/M, de 27 de Julho: arredondamentos das importâncias relativas à liquidação e cobrança de receitas públicas
 - Decreto-Lei n.º 36/84/M, de 28 de Abril: Regulamento Legal das Reintegrações e Amortizações do Activo Imobilizado
 - Decreto-Lei n.º 4/90/M, de 5 de Março: Regime Fiscal das Reintegrações e Amortizações do Activo Imobilizado
 - Decreto-Lei n.º 71/90/M, de 3 de Dezembro: Regime Fiscal das Reintegrações e Amortizações do Activo Imobilizado (Rectificações)
-

Regulamento do Imposto Profissional
— Mínimos de existência e taxas —

[QUADRO N.º II]

Diplomas	Mínimo de existência	Taxas	Rendimento ¹	Exercício
Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro	\$ 12 000,00	1% a 9% ²	\$ 70 000,00	78 a 81
Lei n.º 6/81/M, de 4 de Julho	\$ 18 000,00	3% a 10% ²	\$ 100 000,00	82 a 83
Decreto-Lei n.º 12/84/M, de 10 de Março	\$ 24 000,00	3% a 11% ²	\$ 120 000,00	84 a 86
Lei n.º 6/87/M, de 13 de Julho	\$ 40 800,00	10% a 15% ³	\$ 210 000,00 ⁴	87 a 89
Lei n.º 4/90/M, de 4 de Junho	\$ 50 000,00	10% a 15% ³	\$ 210 000,00 ⁴	90 e sg.

¹ Rendimento mínimo do escalão a que se aplica a taxa máxima.

² Estas taxas aplicam-se ao rendimento global, não podendo ser liquidado imposto que deixe ao contribuinte rendimento líquido menor do que aquele que lhe ficaria se o rendimento colectável correspondente ao limite máximo do escalão imediatamente inferior.

³ Estas taxas aplicam-se ao rendimento dividido por parcelas («tranches»).

⁴ Rendimento que exceda o mínimo de existência.

**Comparação da tributação dos rendimentos de trabalho e
das actividades comerciais e industriais**

[QUADRO N.º III]

Rendimentos	Imposto		
	Actividades comerciais e industriais	Trabalho	
		Independente	Dependente
Até \$ 14 800,00	\$ 300,00	\$ 300,00	—\$—
\$ 14 800,00*	\$ 350,00	\$ 300,00	—\$—
...
\$ 32 800,00	\$ 694,00	\$ 300,00	—\$—
...
\$ 50 000,00	\$ 1 143,00	\$ 300,00	—\$—
\$ 50 500,00*	\$ 1 246,00	\$ 300,00	\$ 50,00
\$ 51 000,00	\$ 1 261,00	\$ 300,00	\$ 100,00
\$ 52 500,00	\$ 1 308,00	\$ 300,00	\$ 250,00
\$ 53 000,00*	\$ 1 328,00	\$ 300,00	\$ 300,00
\$ 53 500,00	\$ 1 348,00	\$ 350,00	\$ 350,00
...
\$ 69 000,00	\$ 1 968,00	\$ 1 940,00	\$ 1 940,00
\$ 69 500,00**	\$ 1 988,00	\$ 1 995,00	\$ 1 995,00
\$ 70 000,00	\$ 2 008,00	\$ 2 050,00	\$ 2 050,00
...

(continua na página seguinte)

[QUADRO N.º III]

Rendimentos	Imposto		
	Actividades comerciais e industriais	Trabalho	
		Independente	Dependente
\$ 236 000,00	\$ 23 774,00	\$ 23 790,00	\$ 23 790,00
\$ 236 500,00**	\$ 23 884,00	\$ 23 860,00	\$ 23 860,00
\$ 237 000,00	\$ 23 994,00	\$ 23 930,00	\$ 23 930,00
...
\$ 312 000,00	\$ 42 756,00	\$ 34 950,00	\$ 34 950,00
\$ 312 299,00	\$ 42 840,00	\$ 34 995,00	\$ 34 995,00
\$ 312 300,00***	\$ 45 000,00	\$ 34 995,00	\$ 34 995,00
\$ 312 500,00	\$ 45 030,00	\$ 35 025,00	\$ 35 025,00
...

* Assinala uma zona de alteração brusca da tributação.

** Alteração da posição relativa da tributação dos rendimentos de trabalho.

*** Cálculo resultante da estrutura de taxas seguida pela administração fiscal.

1. Para se encontrar o rendimento tributável das actividades comerciais e industriais ao rendimento deduzem-se \$ 12 000,00 por mínimo de existência e \$ 300,00 de contribuição industrial [cf. RICR, artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) e c)].

2. O imposto calculado para as actividades comerciais e industriais integra a taxa normal de contribuição industrial de \$ 300,00. Os trabalhadores independentes pagam uma taxa fixa de \$ 300,00, que se integra no imposto profissional (cf. RIP, artigo 8.º, n.º 2).

3. O montante do total do imposto não integra o valor do imposto de selo correspondente a 5% da colecta do imposto principal.

4. Não se procede a qualquer liquidação de imposto, ainda que adicional, quando o seu quantitativo é inferior a \$ 50,00 (cf. RICR, artigo 54.º, n.º 2 e RIP, artigo 30.º, n.º 2).

Número de circulares emitidas pela Repartição/Departamento de Contribuições e Impostos

[QUADRO N.º IV]

Impostos	Anos								Total
	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990		
ICR	2	1	1	3	4*	2*	5	18	
IP	—	1	—	2	—	2*	1	6	
CPU	—	—	—	—	1	—	—	1	
CI	—	—	—	1	—	1*	—	2	
Sisa	—	—	—	—	2*	—	—	2	
IT	—	1	—	—	—	—	—	1	
IS	—	—	—	2	2	—	—	4	
Total	2	3	1	8	8*	3*	6	31*	

* Há circulares comuns a diferentes impostos.

ICR — Imposto complementar de rendimentos

IP — Imposto profissional

CPU — Contribuição predial urbana

CI — Contribuição industrial

IT — Imposto de turismo

IS — Imposto de selo

BIBLIOGRAFIA

- BRIAN J. ARNOLD, «Future Directions in International Tax Reform», em *Australian Tax Forum*, 1988, pags. 451/469.
- BILL LAM e KAUSHAL TIKKU, «Tax implications of doing business in Hong Kong», em *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, Novembro/Dezembro de 1987, pags. 1 467/1 491.
- DAVID FLUX, «*Hong Kong Taxation: Law and Practice*», 1991-92 Edition, The Chinese University Press, Hong Kong.
- J. H. PAULO RATO RAINHA, «Receitas Públicas do Território de Macau: Origem e Evolução (1980-1989)», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 10, Dezembro de 1990, pags. 761/778.
- J. H. PAULO RATO RAINHA, «Análise do Sistema Fiscal», suplemento de «Economia», n.ºs 3, 4 e 5, do semanário «Comércio de Macau», de 4 de Maio, de 3 de Agosto e 16 de Novembro de 1991.
- J. H. PAULO RATO RAINHA, «Sugestões para algumas alterações ao sistema fiscal de Macau», suplemento de «Economia», n.º 5, do semanário «Comércio de Macau», de 16 de Novembro de 1991. JOSÉ
- JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, «A Reforma Fiscal», Atlântida Editora, S.A.R.L., Coimbra, 1965, pags. 32/33.
- MÁRIO CORRÊA DE LEMOS, «Organização da Secção de Prevenção e Verificação Tributária», em *Boletim de Fazenda*, Janeiro a Março de 1982, n.º 2, Macau, pags. 114/168.
- MÁRIO CORRÊA DE LEMOS, «Implementação da Secção de Administração e Informação Fiscal», em *Boletim de Fazenda*, Janeiro a Março de 1982, n.º 2, Macau, pags. 169/190.
- NG KUOK CHEONG, «A interacção regional no Delta do Rio das Pérolas è a Política Económica de Macau», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 7, Julho de 1990, pags.21/61.
- OCDE — «Taxation in Developed Countries: An International Symposium organised by the French Ministry of Finance in association with the Committee of Fiscal Affairs of the OECD», Paris, 1987.
- OCDE — «Les rapports entre la fiscalité et les flux d'investissement internationaux — Reformes fiscales recentes dans le pays de l'OCDE et perspectives pour les années 90» (documento de referência do Secretariado dos Assuntos Fiscais da OCDE), Paris, Junho 1990.
- RICHARD A. MUSGRAVE e PEGGY B. MUSGRAVE, «*Public Finance in Theory and Practice*», McGraw-Hill Book Company, International Edition, 4.ª edição, Singapura, 1987.
- RICHARD M. BIRD, «The Role of the Tax System in Developing Countries», em *Australian Tax Forum*, 1990, pags. 395/410.
- S. I CHELVATHURAI, «Whither Taxation in the Commonwealth?», em *APTIRC — Bulletin*, Janeiro de 1991, pags. 3/10.
- VED P. GANDHI e outros, «*Supply-Side Tax Policy — Its Relevance to Developing Countries*», International Monetary Fund. Washington, D. C., 1987.
- VEERINDERJETT SINGH e LEE BENG FYE, «Malaysia: Tax Reforms — An Overview and Recommendations», em *APTIRC — Bulletin*, Outubro e Novembro de 1989, pags. 445/461 e 507/527.