

fiscalidade

ALGUNS ASPECTOS DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DA FAMÍLIA NO SISTEMA FISCAL DE MACAU*

*José Hermínio Paulo Rato Rainha ***

1. A fiscalidade e a família
2. Princípios constitucionais e estatutários
3. A família na legislação fiscal de Macau
 - 3.1. Contribuição de registo
 - 3.1.1. Sisa
 - 3.1.2. Imposto sobre as sucessões e doações
 - 3.2. Imposto complementar de rendimentos
 - 3.2.1. Chefe de família e agregado familiar
 - 3.2.2. Deduções
4. Conclusões

1. A FISCALIDADE E A FAMÍLIA

Tendo como referência o Ano Internacional da Família (1994), parece interessante fazer-se uma breve análise do modo como o sistema fiscal de Macau tem tratado alguns aspectos da situação tributária da família, já que a *família e o imposto* são duas das mais importantes instituições que, desde sempre, se têm reconhecido como elementos primários de qualquer sociedade politicamente organizada¹. Em rela-

* Trabalho elaborado em Abril de 1995.

** Economista.

¹ De acordo com a legislação de Macau, a família é reconhecida como elemento fundamental da sociedade, transmissora de valores e veículo de estreitamento das relações de solidariedade entre as gerações (cf. Lei n.º 6/94/M, de 1 de Agosto, artigo 3.º).

ção à situação tributária da família, diversas questões se podem pôr tendo em atenção os diversos impostos, desde a carga fiscal suportada como unidade de consumo, a eventual protecção da transmissão do património familiar ou os problemas suscitados no âmbito dos impostos sobre o rendimento, em que se destaca a determinação da unidade de tributação ou contribuinte e o seu tratamento².

No âmbito da fiscalidade, o enquadramento da família começa logo pela legitimidade ou fundamento legal do imposto, pois a família e os cidadãos em geral devem ser os destinatários das acções públicas para as quais se necessitam as receitas financeiras derivadas do imposto. Se a satisfação das necessidades colectivas fundamenta o imposto, então as necessidades familiares de natureza colectiva aparecem como causa da criação de receitas públicas, como elemento de avaliação da estrutura das receitas fiscais e ainda como determinantes da programação das despesas públicas e da graduação da sua ordem na escala de prioridade, entre as despesas necessárias e as despesas possíveis de cada período financeiro.

A tributação do património familiar e da sucessão entre herdeiros ou o estabelecimento de taxas superiores às tradicionais ou às reconhecidas como razoáveis ou convenientes numa certa ordem político-familiar podem ser utilizados como instrumentos para a alteração da própria estrutura familiar e das suas funções, através da supressão do estímulo à formação do património ou da redução directa dos meios económicos de que a família tenha de dispor para a plena realização das suas funções³. Relativamente aos impostos sobre o rendimento, um aspecto prático muito importante na análise das formas de tributação ou da composição das unidades de tributação (contribuinte) deriva do facto de que o montante do imposto, a pagar pelos diferentes contribuintes não pertencentes aos mesmos escalões de rendimento, não de-

² A tributação dos rendimentos ou do património dos agregados familiares tem sido objecto de análise de congressos internacionais da especialidade — 9.º e 26.º Congressos da *International Fiscal Association*, nos anos de 1955 em Amsterdam (Holanda) e em 1972 em Madrid (Espanha); e, *IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários*, ano de 1980, no Porto e Póvoa de Varzim (Portugal) —, cujos estudos se encontram publicados, respectivamente, em «*The common assessment of income tax for members of one household*» em *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 28, International Fiscal Association (I.F.A.), Rotterdam, 1955; em «*The income, fortune and estate tax treatment of household units*», em *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 57, International Fiscal Association (I.F.A.), Rotterdam, 1972; e em (só os estudos dos participantes portugueses) «*A unidade familiar como sujeito fiscal*», em *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 123, Lisboa, 1982. A *Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)* também tem estudado estas matérias: *La situation des unites familiales de l'impôt et des transferis sociaux dans les pays membres de l'OCDE*, Paris, 1977.

³ Cf. Vitor António Duarte Faveiro, «*Família, Estado e Imposto*», em *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 123, Lisboa, 1982, pgs. 115/197 (pag. 129).

pende somente da escolha da composição da unidade de tributação, mas também da sua interacção com outros elementos da estrutura do imposto: taxas e escalões de rendimento, abatimentos fiscais e créditos de imposto.

De uma maneira geral, não obstante a interacção dos diferentes elementos da estrutura do imposto sobre o rendimento, a discussão pública assenta principalmente sobre a *composição da unidade de tributação*, mostrando este facto, para além de diversas considerações sócio-políticas relacionadas com a noção de família, a maior facilidade de apreensão, pelo público em geral, da sua influência na tributação sobre as unidades familiares, já que lhe escapa um pouco as diferentes concepções técnicas que o imposto pode apresentar, podendo partir de princípios, à primeira vista, diferentes e chegar a resultados sensivelmente semelhantes. As soluções encontradas para a formulação do conceito de unidade de tributação e dos restantes elementos da estrutura do imposto sobre o rendimento são condicionadas pelos valores sociais prevalecentes no espaço fiscal em relação às diferentes formas de constituição dos agregados familiares e pelo desenvolvimento económico-social e políticas demográficas, não se podendo também esquecer os problemas administrativos resultantes da aplicação de uma determinada forma de tributação.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E ESTATUTÁRIOS

O Estatuto Orgânico de Macau (EOM), que é a lei básica da organização político-administrativa de Macau, não indica qualquer finalidade financeira (ou outra) aos impostos⁴, contrariamente ao estabelecido na Constituição da República Portuguesa de 1976 (CRP), onde se determina que «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (...)» (CRP, artigo 106.º, n.º 1). Este princípio tem-se designado *da eficiência funcional do sistema fiscal* e está associado à ideia de *neutralidade* do sistema fiscal, conceito nuclear dos sistemas financeiros clássicos e correspondente à ideia de que os recursos a utilizar, pelas sociedades politicamente organizadas, devem ser apenas os quantitativamente suficientes para suportar as respectivas necessidades financeiras, sem interferir na afectação dos recursos económicos à satisfação das necessidades privadas nem perturbar o funcionamento normal do mercado.

Actualmente este princípio não se limita à finalidade financeira, como de resto se prevê na norma constitucional referida ao acrescentar «(...) e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» ou que «o

⁴ A Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China também não refere qualquer finalidade especial ao sistema fiscal regional, embora estabeleça finanças e um sistema fiscal independentes e indique que o *governo popular central* não arrecada quaisquer impostos em Macau (cf. artigos 104.º e 106.º).

imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades (...), tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar» (CRP, artigo 107.º, n.º 1), o que lhe dá também uma finalidade *qualitativa*⁵. Com o mesmo sentido de *satisfação das necessidades financeiras com alguma finalidade qualitativa* está formulado, nos princípios de carácter geral a que obedeceu, em Macau, a *reforma fiscal de 1978*, o objectivo de «captação de um volume de receitas públicas que permita cobrir as necessidades de *alargamento da acção administrativa e dos benefícios sociais*, bem como *acelerar o investimento público*⁶».

O diploma fundamental sobre a organização político-administrativa de Macau também não faz qualquer referência à *família*, embora se possa admitir que os princípios gerais constantes da Constituição da República Portuguesa sobre esta matéria se encontram integrados no Estatuto Orgânico de Macau⁷, o que não invalida a necessidade de explicitação dos princípios aplicáveis a Macau de forma a ficarem integrados na legislação a vigorar após a data da transmissão, para a República Popular da China, do exercício da soberania sobre o território. Deste modo, tornando-se necessário explicitar e estabelecer os princípios gerais que devem basear as políticas governamentais a seguir no Território, a Assembleia Legislativa de Macau emitiu uma *lei de bases da política familiar*⁸ onde se estabelecem os princípios fundamentais sobre a família, a protecção da comunidade familiar, o associativismo familiar e a promoção social, económica e cultural da família.

Como referência expressa à tributação encontra-se definido neste diploma que «o regime fiscal deve ser adequado ao princípio da protecção da família, tendo em atenção a formação e manutenção do seu património e os respectivos consumos essenciais» e que «em caso algum a constituição da família pode ser motivo de desigualdade injusta ou agravamento fiscal» (artigo 22.º, n.º⁰⁸ 1 e 2)⁹. Nesta lei de bases da

⁵ António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, pg. 626 (ou edição de 1992, volume II, pg. 198), define «*eficiência fiscal como medida em que o sistema fiscal* (ou cada uma das suas espécies) *é adequado às finalidades que por ele haveriam de ser prosseguidas*, relativamente à actuação sobre a estrutura e a conjuntura económico-social (eficiência política)».

⁶ Cf. preâmbulo da Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regulamento da Contribuição Industrial (RCI).

⁷ O território de Macau constitui uma pessoa colectiva de direito público interno e goza, com *ressalva dos princípios e no respeito dos direitos, liberdades e garantias estabelecidos na Constituição da República* e no presente Estatuto, de autonomia administrativa, económica, financeira e legislativa (EOM, artigo 2.º).

⁸ Lei n.º 6/94/M, de 1 de Agosto.

⁹ A Região Administrativa Especial de Macau protege, em conformidade com a lei, o direito das pessoas singulares e colectivas à aquisição, uso, disposição e sucessão por herança da propriedade e o direito à sua compensação em caso de expropriação legal (Lei Básica, artigo 103.º).

política familiar podemos encontrar outras disposições influenciadoras da forma ou das técnicas de tributação do rendimento ou de outra tributação específica, como as que definem os objectivos da política familiar (artigo 5.º), a protecção e integração de pessoas idosas e deficientes (artigo 11.º), os direitos e deveres dos pais à educação dos filhos (artigo 15.º) e as condições de habitação e ambiente (artigo 20.º).

Quando se fala de família ou de agregado familiar pode-se colocar previamente a questão de que conceito está a ser referido, pois, tanto em sociologia como em política ou ainda em direito, reconhece-se a existência e, por vezes, a conjugação entre si das características de vários tipos ou elementos identificadores de comunidades familiares como o tipo filial, o conjugal, o de parentesco, o tipo económico, etc. Também nesta lei parece reflectir-se esta multiplicidade e variedade de tipos familiares socialmente existentes, ao se estabelecer que «a instituição familiar assenta na unidade, estabilidade, igual dignidade de todos os membros (...)» (artigo 2.º, n.º 1) e que «os cônjuges têm iguais direitos e deveres quanto a capacidade civil e política e à manutenção e educação dos filhos» (artigo 2.º, n.º 2), sendo ainda objectivo da política familiar «favorecer a integração e a participação na vida familiar das pessoas idosas e incentivar a solidariedade e o apoio mútuo das gerações» [artigo 5.º, f)].

Tendo em atenção os princípios consagrados em lei relativamente à política familiar deve-se analisar a situação da legislação fiscal de Macau em relação ao desenvolvimento e aplicação dos mesmos princípios¹⁰. Deste modo, torna-se necessário fazer uma descrição das disposições fiscais específicas sobre o enquadramento da tributação dos agregados familiares ou da família, para eventualmente se poder concluir pela necessidade da sua alteração ou aperfeiçoamento para corresponderem à aplicação desejada daqueles princípios.

3. A FAMÍLIA NA LEGISLAÇÃO 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, não existindo um imposto sobre o *rendimento global*, que dê a perspectiva unitária do rendimento de forma a permitir a distribuição da carga fiscal em consonância com a capacidade contributiva. 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*

¹⁰ Para além de uma *análise* essencialmente *jurídica*, também a legislação fiscal pode ser observada segundo *um ponto de vista económico*, em conexão com os reconhecidos propósitos de neutralidade e equidade de qualquer sistema fiscal, ou de acordo com um *ponto de vista social*, tendo em vista a sua harmonia com os valores que se vão impondo ou renovando.

complementar de rendimentos incidente sobre os rendimentos derivados do exercício directo ou da participação de actividades comerciais e industriais e os 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 arrendados.

O *imposto profissional*, incidente sobre o rendimento de trabalho de pessoas físicas, não tem características de *imposto pessoal*, pois não atende, entre outras situações, à composição e condições económicas do agregado familiar do trabalhador, embora considere que não constituem matéria colectável os *subsídios de família e de nascimento*, atribuídos em conformidade com a lei, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública". Este imposto apresenta como elemento de subjectivação uma isenção de base¹² e uma tabela de taxas progressivas com taxa máxima de 15 por cento¹³, cuja aplicação implica uma certa injustiça resultante da situação de tributação parcelar do rendimento, em relação a contribuintes com rendimentos de outras fontes, pois o total da carga fiscal sobre o rendimento global depende do tipo de rendimento que auferir o respectivo titular.

O *imposto complementar de rendimentos*, embora seja designado de *complementar* é essencialmente um *imposto parcelar* pois tributa os rendimentos derivados do *exercício directo* de actividade comercial ou industrial — imposto da empresa — e os derivados das mesmas actividades correspondentes a dividendos ou lucros — imposto sobre a remuneração do *factor capital* —, independentemente da totalidade ou globalidade dos rendimentos dos contribuintes. Este imposto só é *complementar* em relação à tributação dos *rendimentos de trabalho*, nas situações em que os contribuintes — pessoas singulares — com rendimentos derivados de actividades comerciais e industriais exercem simultaneamente uma actividade da qual auferem rendimentos sujeitos a imposto profissional.

Para efeitos deste imposto, o rendimento das pessoas singulares é a soma dos rendimentos da actividade comercial ou industrial e dos rendimentos de trabalho, mas, quando o rendimento global é constituído exclusivamente por rendimentos de trabalho está isento de imposto complementar de rendimentos e excluem-se sempre do englobamento os rendimentos de prédios urbanos. Neste imposto aplica-se também uma tabela de taxas progressivas com taxa máxi-

¹¹ Cf. Regulamento do Imposto Profissional (RIP), artigo 4.º, c).

¹² Esta isenção de base é de \$ 70 000,00 para os rendimentos de 1993 e seguintes. As referências monetárias expressas neste texto correspondem à unidade monetária de Macau (pataca = MOP), em que HK \$ 1,00 = MOP \$ 1,032 ou US \$ 1,00 = MOP \$ 7,96.

¹³ Aplicando-se sobre o valor do imposto um adicional de 5 por cento, a taxa máxima acumulada corresponde a 15,75 por cento.

ma de 15¹⁴ por cento e as características de *natureza pessoal* resultam de se tributarem os rendimentos do *agregado familiar* e de se considerarem, como deduções ao rendimento, determinados valores fixos como correspondentes a encargos do contribuinte e dos componentes do agregado familiar.

A *contribuição predial urbana* incide sobre o *rendimento dos prédios urbanos* situados no Território [cf. Regulamento da Contribuição Predial Urbana (RCPU), artigo 2.º], considerando-se como tal o *valor da respectiva renda*, quanto aos prédios arrendados, e, quando o não estejam, a *utilidade económica* que deles obtiver, ou tiver possibilidade de obter, quem os possa usar ou fruir (cf. RCPU, artigo 4.º). Há assim dois conceitos jurídicos de rendimento — a *renda* e a *utilidade económica* —, sendo a utilidade económica determinada através de avaliação para se encontrar o *valor locativo* correspondente à justa renda pelo período de um ano em regime de liberdade contratual (cf. RCPU, artigo 25.º, n.º 2).

A regulamentação deste imposto não tem disposições contemplando especificamente a tributação da família, embora existam alguns benefícios fiscais correspondentes à concessão de isenção temporária ou de redução de taxas da contribuição predial urbana respeitante a rendimentos (valor locativo) de prédios afectos a *habitação própria*¹⁵. Outros benefícios fiscais similares respeitantes a casas económicas para arrendamento ou a contratos de desenvolvimento para habitação também se podem considerar como destinados a dar alguma *protecção à família*.

No sistema fiscal de Macau não existe um imposto geral de transacções e encontra-se um *imposto de consumo* que tributa quatro grupos especiais de produtos importados (ou produzidos no Território) destinados a consumo: vinhos e outras bebidas alcoólicas; tabaco; automóveis e outros veículos; e, outros produtos (cimento, gasolina, óleos e gases combustíveis, etc.). Na definição e regulamentação de todos estes impostos sobre a despesa não há qualquer consideração ou referência ao agregado familiar ou existência de algum elemento de técnica discriminativa com essa finalidade.

¹⁴ Veja-se a nota anterior. A taxa de 15 por cento incide sobre os rendimentos superiores a \$ 300 000,00 (sobre a forma de aplicação da taxa veja-se J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões sobre o sistema fiscal de Macau: evolução e perspectiva*», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 15, Maio de 1992, nota 40, pg. 80).

¹⁵ A contribuição predial urbana, como os outros impostos sobre o rendimento, é de base anual e aplica-se à taxa de 16 por cento sobre os rendimentos ou valor locativo determinado antes de 1 de Julho de 1988 e à taxa de 10 por cento sobre os valores locativos determinados após aquela data (com adicional de 5 por cento). As taxas inicialmente tinham um carácter progressivo e aplicavam-se ao rendimento anualmente atribuído a cada contribuinte, independentemente do número de prédios a que respeitassem (veja-se J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões ...*», em *Administração...*, pg. 92).

Entre os impostos sobre o património ou riqueza existe a *contribuição de registo* sobre a tributação de transferências de bens entre vivos a título oneroso respeitante a imóveis, correspondente à *sis*a, ou a título gratuito entre vivos ou por morte no que respeita a quaisquer bens, correspondente ao *imposto sobre as sucessões e doações*, em que existe uma tabela de taxas progressivas diferenciada de acordo com o grau de parentesco dos beneficiários do doador ou do «*de cujus*». Estes dois impostos são dos mais antigos do sistema fiscal de Macau e tributam apenas a transmissão do património, não existindo qualquer imposto periódico sobre o património, entendido, quer, como tributação do rendimento através do património, quer, como tributação do próprio património.

Na legislação fiscal de Macau, que se encontra num estado de pouco desenvolvimento e aplicação¹⁶ só se encontram disposições com carácter específico sobre a tributação do rendimento e do património do agregado familiar na *contribuição de registo* e no *imposto complementar de rendimentos*. Neste texto é desenvolvida um pouco mais a análise respeitante à tributação do rendimento, dada a sua maior importância nos planos doutrinário e legislativo referentes às diversas formas como se tem feito o enquadramento da tributação e definição do agregado familiar.

3.1. CONTRIBUIÇÃO DE REGISTO

A legislação que regulamenta a *sis*a e o *imposto sobre as sucessões e doações* remonta a 1901, em que ambos os impostos são designados por *contribuição de registo* por título oneroso e por título gratuito. Em alguns casos, na aplicação desta legislação, mesmo numa interpretação actualista, encontram-se algumas dificuldades, dada a alteração de conceitos e do enquadramento legislativo geral.

A *contribuição de registo* desdobra-se em *contribuição de registo por título oneroso*, que se passou a designar por *sis*a, e em *contribuição de registo por título gratuito* cuja designação passou a ser de *imposto sobre as sucessões e doações*. Estes dois impostos, com natureza comum de *impostos sobre o património* regulados pelo mesmo diploma legal — Regulamento para a Liquidação e Cobrança da Contribuição de Registo na Província de Macau, de 29 de Agosto de 1901 (RCR) —, incidem *sobre o património* e não sobre rendimentos, sendo a sua matéria colectável correspondente a um *património transmitido*.

A *contribuição de registo* incide, em geral, sobre os actos que importam transmissão perpétua, ou temporária de propriedade imobi-

¹⁶ As receitas fiscais, como fonte de receitas públicas de Macau, têm tido uma importância muito secundária, pelo que a matéria da fiscalidade territorial não se tem apresentado merecedora de grande análise e estudo aos académicos e de aplicação aos políticos.

liaria situada no Território, de qualquer valor, espécie ou natureza, *por título gratuito ou oneroso*, qualquer que seja a denominação ou forma de título (cf. RCR, artigo 1.º). Compreendem-se nestes actos, entre outros, os contratos de compra e venda, de escambo ou troca e as transmissões de propriedade perpétua ou temporária, por título oneroso ou título gratuito, das concessões públicas para a exploração de empresas industriais de qualquer natureza (cf. RCR, artigo 1.º, n.º⁰⁸ 1 e 2).

3.1.1. SISA

A *sis*a ou *contribuição de registo a título oneroso* incide sobre a *transmissão da propriedade imobiliária a título oneroso*, considerando-se como transmissão, para efeitos deste imposto, certos actos (cf. RCR, artigo 2.º) que, como tais, não são qualificados pela lei civil. A *sis*a é devida por aqueles para quem se transmitem os bens e incide sobre o valor por que estes são transmitidos, o qual, de um modo geral, é o preço convencionado pelos contratantes ou o designado nos títulos, mas quando se presume que os valores declarados são inferiores ao valor real dos prédios, o valor para efeitos fiscais é fixado administrativamente e do qual o contribuinte pode reclamar e recorrer.

A sua taxa é de 6 por cento ou de 4 por cento incidente sobre o valor da transmissão do imóvel, consoante este esteja situado no Município de Macau ou no Município das Ilhas (Taipa e Coloane). Estas taxas são deduzidas de 2 por cento nos casos de transmissão de imóveis que beneficiem da isenção de contribuição predial urbana (cf. RCR, artigo 7.º, na redacção dada pela Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho), o que se verifica durante quatro (Macau) ou seis anos (Ilhas) para os prédios construídos de novo ou melhorados e ampliados, desde que o valor das respectivas obras corresponda, pelo menos, a 50 por cento do valor actualizado do prédio (cf. RCPU, artigo 9.º).

Como forma de benefício fiscal à *protecção da família* através de aquisição de habitação própria verifica-se que, na segunda e nas posteriores transmissões das casas económicas efectuadas dentro do prazo de quinze anos, contados do primeiro dia do mês seguinte ao da emissão da licença de habitação, a taxa da *sis*a é reduzida a metade (cf. Lei n.º 13/80/M, de 6 de Setembro, artigo 30.º). Com finalidade idêntica, encontram-se as isenções das transmissões de terreno destinado à construção de casas económicas e da primeira transmissão do edifício ou casas económicas em propriedade horizontal (cf. Lei n.º 13/80/M, de 6 de Setembro, artigo 30.º), da aquisição de habitação e da transmissão do direito ao arrendamento do respectivo terreno ou da sua compra respeitante a prédios alienados pelo Território aos seus arrendatários (cf. Lei n.º 4/83/M, de 11 de Julho, artigo 14.º).

De acordo com a lei de bases da política familiar «devem ser criadas, progressivamente, condições para que cada família possa dispor de uma habitação que, pelas suas dimensões e demais requisitos, corresponda adequadamente às exigências de uma vida familiar nor-

mal, preservada na sua intimidade e privacidade» (artigo 20.º, n.º 1). A *sis*a ao incidir sobre a transmissão onerosa da propriedade é um encargo a adicionar ao custo da habitação dos agregados familiares, o que agrava o seu custo, pelo que alguns defendem a sua eliminação por se apresentar como factor negativo na aquisição de *habitação própria*.

A *sis*a, sendo um dos impostos mais antigos do sistema fiscal de Macau, apresenta-se, pela simplicidade administrativa da sua aplicação, como um elemento estrutural importante das receitas fiscais e compensador da deficiente tributação do rendimento, pelo que se deve analisar se *esta função*, como fonte de receitas fiscais, é compatível com aquela disposição programática da lei de bases da política familiar respeitante à habitação e ambiente¹⁷. O valor do imposto é calculado através de dois elementos essenciais — a *taxa e a matéria tributável* — podendo chegar-se ao mesmo resultado fazendo variar inversamente estes dois elementos, pelo que uma melhor fiscalização tributária ou adequação da quantificação da matéria tributável, de modo a aproximar-se dos valores reais das transmissões, pode ser acompanhada de uma redução da taxa.

Na manutenção da simplicidade da aplicação deste imposto, é preferível uma redução de taxa em todas as situações de aquisição da habitação, do que diferenciar a tributação entre *habitação própria e habitação para arrendamento*, pois a existir esta discriminação tributária haverá tendência para a correspondente fraude fiscal¹⁸. Não se devem criar situações propícias à fraude fiscal, que não podem ser combatidas com facilidade, pois não é possível organizar e suportar financeiramente a fiscalização tributária necessária para tal efeito.

3.1.2. IMPOSTO SOBRE AS SUCESSÕES E DOAÇÕES

São sujeitas a *imposto sobre as sucessões e doações* ou *contribuição de registo por título gratuito* as *transmissões gratuitas de bens mobiliários ou imobiliários*, localizados ou existentes no Território, de qualquer espécie ou natureza, compreendendo dinheiro, títulos de dívida pública, acções e obrigações de bancos, companhias ou sociedades anónimas, o direito a habitação por ser equiparado ao usufruto, etc. (cf. RCR, artigo 3.º). São sujeitas à contribuição de registo, em parte por

¹⁷ As *receitas fiscais* representam globalmente nos anos de 1991/94 cerca de 18,9 por cento das *receitas públicas* (do Território), correspondendo a *sis*a, só por si, a cerca de 19,5 por cento das receitas fiscais. Destes valores, pode concluir-se que este imposto se apresenta como um instrumento importante de captação de receitas públicas, proporcionando ao Território meios financeiros para o prosseguimento e desenvolvimento das diferentes políticas sociais constantes na lei de bases da política familiar.

¹⁸ Em contrapartida, a diferenciação de taxas de acordo com a localização geográfica das habitações parece, cada vez mais, não se justificar, atendendo à dimensão das novas áreas habitacionais disponíveis na cidade de Macau.

título gratuito e em parte por *título oneroso*, ao mesmo tempo, as transmissões de bens imobiliários por doação, sucessão testamentária, quando acompanhadas do encargo de pagamento de dívidas, por meio de doação com entradas, por meio de compra e venda de direitos ilíquidos ou de bens não especificados no respectivo contrato, assim como quais-quer outras transmissões desta natureza (cf. RCR, artigo 4.º).

O sujeito passivo da relação jurídica da *contribuição de registo* é o adquirente dos bens móveis ou imóveis (mobiliários ou imobiliários na linguagem do legislador), por transmissão a título gratuito, *inter vivos* ou *mortis causa*. Deste modo, pagam imposto sobre as sucessões e doações todas as pessoas a favor de quem foram transmitidos, por *sucessão legítima ou testamentária* ou por *doação*, bens mobiliários ou imobiliários de valor superior aos mínimos estabelecidos na tabela de taxas (cf. RCR, artigo 8.º).

As *taxas do imposto sobre as sucessões e doações* são progressivas e variam entre 5 por cento e 36 por cento (imposto e adição de 3 por cento) consoante o parentesco dos intervenientes na transmissão e o valor dos bens transmitidos para cada um dos donatários ou herdeiros¹⁹. A posição da sucessão para efeitos tributários é a seguinte: descendentes (com taxas entre 5 por cento e 12 por cento), ascendentes (entre 7 por cento e 15,5 por cento), cônjuges (entre 7 por cento e 15,5 por cento), irmãos (entre 9 por cento e 19 por cento), colaterais no 3.º grau (entre 12 por cento e 24 por cento) e outras quaisquer pessoas (entre 22 por cento e 36 por cento) (cf. RCR, artigo 8.º)²⁰.

Uma questão prévia que se pode pôr antes da análise da actual legislação territorial sobre este imposto é a sua eventual compatibilidade com a regra de que «o regime fiscal deve ser adequado ao princípio da protecção da família, tendo em atenção a formação e manutenção do seu património (...)». Na realidade, uma interpretação jurídica demasiada literal da expressão *manutenção do seu património* pode levar a concluir não dever existir este imposto incidente sobre a transmissão do património da família, especialmente, no caso de família tipo filial, para os descendentes.

¹⁹ As taxas, que se aplicam às transmissões respeitantes a cada beneficiário, foram estabelecidas pelo Diploma Legislativo n.º 1 793, de 7 de Junho de 1969, havendo ainda uma taxa de 3 por cento incidente sobre o *quantitativo global* da herança, líquido dos encargos.

²⁰ Nos termos da lei civil, o parentesco determina-se pelas gerações que vinculam os parentes um ao outro: cada geração forma um grau e a série dos graus constitui a linha de parentesco. A linha diz-se recta quando um dos parentes descende do outro; diz-se colateral quando nenhum dos parentes descende do outro, mas ambos procedem de um progenitor comum (Código Civil, artigo 1 580.º).

Na linha recta há tantos graus quantas as pessoas que formam a linha de parentesco, excluindo o progenitor. Na linha colateral os graus contam-se pela mesma forma, subindo por um dos ramos e descendo pelo outro, mas sem contar o progenitor comum (Código Civil, artigo 1 581.º).

Outra interpretação a ser feita é a de que a tributação sobre a transmissão do património da família não deve ser efectivada a taxas superiores às tradicionais ou às reconhecidas como razoáveis ou convenientes²¹ que desincentivem a sua formação ou impliquem uma demasiada redução directa e impeditiva da sua manutenção. De acordo com esta interpretação, se a tabela de *taxas progressivas* actualmente aplicável pode ser considerada razoável tendo também em conta a ordem de sucessão para efeitos tributários (e civis), já os escalões dos valores das transmissões, para aplicação das taxas, estão totalmente desactualizados, pois o limite de isenção é de \$ 1 000,00 (ou de \$ 2 500,00) e o limite inferior do escalão a que se aplica a taxa máxima é de 1 milhão de patacas²².

Se estas transmissões são tributadas por valores próximos dos efectivos ou reais, pode-se falar de uma *excessiva tributação* que não está em conformidade com a regra da *manutenção do património familiar*, prevista na lei de bases da política familiar. De acordo com esta regra, há efectivamente necessidade de serem revistos os limites de isenção e de escalões dos valores das transmissões, para evitar que a evasão e fraude fiscais se transformem em normas de comportamento seguidas neste imposto²³.

Em relação à ordem de sucessão tributária, uma particularidade digna de atenção é a posição dos cônjuges na relação tributária, bem como na relação sucessória de direito civil, que nem sempre andaram a par: na legislação tributária, embora não estivesse de acordo com a lei civil, as transmissões entre cônjuges já precediam as transmissões entre irmãos, pois a prioridade dos irmãos em relação aos cônjuges man-teve-se no Código Civil (1966)²⁴ até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 497/77 de 25 de Novembro²⁵, que veio alterar a ordem de su-

²¹ Num regime democrático os problemas de equidade e de razoabilidade terminam por resolver-se através de um consenso colectivo sobre os valores da sociedade, podendo dizer-se ser este o supremo critério para a sua resolução e, assim, o sistema fiscal deve estar de acordo com esses valores.

²² São isentas de *imposto sobre as sucessões e doações* as transmissões de bens de valor não superior a \$ 1 000,00 por cada adquirente, sendo este valor de \$ 2 500,00, quando os beneficiários forem descendentes do autor da transmissão (cf. RCR, artigo 8.º).

²³ Relativamente aos últimos anos, as receitas fiscais representadas pelo imposto sobre as sucessões e doações são as seguintes: 1991 — 8,7 milhões de patacas; 1992 — 9,1 milhões de patacas; 1993 — 22,6 milhões de patacas; e, 1994 — 14,3 milhões de patacas.

²⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de Novembro de 1966 e tornado extensivo a Macau pela Portaria n.º 22 869, de 4 de Outubro de 1967, publicados no 2.º Suplemento ao *Boletim Oficial* de Macau, n.º 46, de 23 de Novembro de 1967, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1968.

²⁵ Tornado extensivo a Macau pelo Despacho Normativo n.º 79/78, de 14 de Fevereiro, publicados no Suplemento ao *Boletim Oficial* de Macau, n.º 14, de 13 de Abril de 1978.

cessão²⁶. Este diploma alterou profundamente o direito de família e o direito sucessório, atribuindo ao cônjuge do autor da herança a qualidade de herdeiro, em pé de igualdade com os descendentes, por vezes, com mais direitos, e, ainda, a qualidade de herdeiro legitimário²⁷.

Não parecendo que deva haver desfasamento nesta matéria entre o direito civil e o direito fiscal, ao se estabelecer o consenso sobre o tipo de família considerada tradicional em Macau e a ser consagrada na lei civil, deve a lei fiscal adaptar-se a essa ordem de sucessão e adequar a tabela de taxas do imposto sobre as sucessões e doações. A legislação fiscal que regulamenta este imposto (e a sisa) encontra-se muito desactualizada, havendo necessidades de a rever totalmente, mas caso, no plano político, continue a não ser considerado oportuno realizar tal revisão, pelo menos, devem ser revistos os limites de isenção e os escalões dos valores das transmissões²⁸.

3.2. IMPOSTO COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS

O imposto complementar de rendimentos foi instituído em 1964, tendo sido reformulado na reforma fiscal de 1978, designada de revisão global do regime da tributação directa sobre o rendimento. Para efeitos de simplicidade analítica, neste texto só se apresenta o enquadramento tributário do rendimento e definição do agregado familiar constantes no Regulamento

²⁶ A ordem por que são chamados os herdeiros, sem prejuízo, do disposto sobre a adopção, é a seguinte: *a*) cônjuge e descendentes; *b*) cônjuge e ascendentes; *c*) irmãos e seus descendentes; *d*) outros colaterais até ao quarto grau; e *e*) Estado (cf. Código Civil, artigo 2 133.º, n.º 1).

²⁷ A partilha entre o cônjuge e os filhos faz-se por cabeça, dividindo-se a herança em tantas partes quantos forem os herdeiros; a quota do cônjuge, porém, não pode ser inferior a uma quarta parte da herança (Código Civil, artigo 2 139.º, n.º 1). São herdeiros legitimários o cônjuge, os descendentes e os ascendentes, pela ordem e segundo as regras estabelecidas para a sucessão legítima (Código Civil, artigo 2 157.º).

²⁸ Nas Linhas de Acção Governativa de 1985, aprovadas pela Assembleia Legislativa, já se indica, entre as medidas a tomar no domínio da política fiscal, alteração da legislação deste imposto, tendo sido encomendado a um jurista português, especialista destas matérias, um projecto de regulamento, que foi apresentado em início de 1986. Este projecto, depois de analisado e aperfeiçoado pela Direcção dos Serviços de Finanças, foi apreciado em Conselho Consultivo em meados de 1987 e, após diversas recomendações e sugestões de melhoria do texto, foi aprovado em Conselho Consultivo e apresentado como proposta à Assembleia Legislativa.

Com as alterações governamentais verificadas em 1987 no Território e com o anúncio publicitado de uma *reforma fiscal*, ficaram suspensos os trabalhos de tradução a realizar para efeitos de apreciação e aprovação deste diploma na Assembleia Legislativa. Dada a necessidade sentida, na gestão destes impostos, de serem resolvidas algumas questões pontuais, foram elaborados, pela Direcção dos Serviços de Finanças, dois projectos de diploma, que, tendo sido aprovados pelos órgãos políticos competentes, entraram em vigor em 1 de Julho de 1988 (Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho, e Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho), pelo que foi retirado da Assembleia Legislativa a proposta de projecto de lei com o novo Regulamento da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro.

«O imposto complementar incide sobre o rendimento global (...) que as pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a sua residência ou sede, auferam no Território» (RICR, artigo 2.º). Este conceito de *rendimento global* tem dois sentidos — rendimento global das pessoas singulares e rendimento global das pessoas colectivas — e da sua definição são excluídos os *rendimentos de prédios urbanos* (cf. RICR, artigo 3.º), sendo o *rendimento global das pessoas singulares* a soma dos rendimentos da actividade comercial ou industrial e dos rendimentos do trabalho deduzida dos competentes encargos (cf. RICR, artigo 3.º, n.º 1).

3.2.1. CHEFE DE FAMÍLIA E AGREGADO FAMILIAR

A regra de incidência pessoal ou subjectiva das *pessoas singulares* tem a particularidade de ser atribuído ao *chefe de família* o conjunto de rendimentos pertencentes ao *agregado familiar* definido para esta finalidade. Para efeitos da *unificação dos rendimentos* sujeitos a imposto complementar de rendimentos, o *agregado familiar* é constituído pelo chefe de família, pelo cônjuge não separado judicialmente de pessoas e bens, pelos filhos e enteados menores, que não tenham rendimentos ou que, tendo-os, a administração pertence ao chefe de família ou ao seu cônjuge não separado judicialmente de pessoas e bens (cf. RICR, artigo 5.º, n.ºs 1 e 2), estendendo-se este conceito ainda aos pais e sogros para o cálculo de deduções ao rendimento (cf. RICR, artigo 6.º, n.ºs 1 e 2).

A lei não considerou tantas obrigações de imposto quantos os titulares de rendimentos que se inserem no agregado familiar, pois através de *uma ficção jurídica* imputou ou atribuiu ao *chefe de família* os rendimentos dos membros que o compõem, que não são considerados sujeitos passivos do imposto. O agregado familiar não tem personalidade jurídica, visto a lei não lhe conferir direitos e deveres fiscais, limitando-se a desempenhar as funções de unidade de determinação da matéria tributável, através do englobamento dos rendimentos e das deduções fixas de encargos familiares (cf. RICR, artigos 5.º e 6.º), sendo o *chefe de família* o sujeito passivo da relação jurídica fiscal competindo-lhe também cumprir os deveres acessórios, como o de apresentar declarações (cf. RICR, artigo 12.º)²⁹.

No ordenamento jurídico-fiscal português havia uma situação semelhante para efeitos do imposto complementar, mas tendo sido julgada *inconstitucional* a figura do *chefe de família* em razão da *igualdade entre os cônjuges* (cf. CRP, artigo 36.º, n.º 3)³⁰, foi alterada a legislação

²⁹ No caso dos cônjuges estarem separados *de facto*, embora a legislação fiscal não preveja a *personalidade tributária* distinta, a administração fiscal tem vindo a admitir a apresentação de *declarações separadas* respeitantes aos rendimentos individualizados.

³⁰ Veja-se Diogo Leite de Campos, *Da Inconstitucionalidade do Imposto Complementar*, Coimbra, 1979, e *Tributação da Família: Carga Fiscal e Inconstitucionalidade*, Coimbra, 1980; e, Carlos Pamplona Corte Real, «Refle-

e ambos os cônjuges passaram a ser considerados sujeitos passivos nas relações jurídicas fiscais deste imposto. Na actual legislação fiscal portuguesa, para efeitos de *imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)*, «existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção» (Código do IRS, artigo 14.º, n.º 2).

Relativamente à figura de *chefe de família*, embora se possam invocar os princípios constantes da Constituição da República Portuguesa de 1976 para a justificação da sua inconstitucionalidade, verifica-se também a sua falta de adequação à lei de bases da política familiar, onde se estabelece que «os cônjuges têm iguais direitos e deveres quanto à capacidade civil e política e à manutenção e educação dos filhos» (artigo 2.º, n.º 2)³¹. Uma solução simples de adequação da legislação fiscal a esta lei de bases é a de se considerar, em relação aos rendimentos do agregado familiar, como sujeitos passivo do imposto ou contribuintes, *ambos os cônjuges* desde que não separados judicialmente de pessoas e bens, ou aquelas *pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar*, de acordo com a definição prevista de agregado familiar (cf. Código do IRS, artigo 14.º).

Esta fórmula legislativa para a definição de sujeito passivo do imposto ou contribuinte, acrescida da consideração de iguais deduções ao rendimento para cada um dos cônjuges, adequa-se ao *princípio da igualdade* de ambos os cônjuges previsto na lei de bases da política familiar. Embora se possam incluir estas alterações na legislação fiscal, há ainda que verificar se o resultado derivado do *englobamento do rendimento* está de acordo com o princípio a que deve obedecer o regime fiscal referido na mesma lei, pois «em caso algum a constituição da família pode ser motivo de desigualdade injusta ou agravamento fiscal» (artigo 22.º, n.º 2).

Dado o carácter de progressividade das taxas do imposto complementar de rendimentos, na tributação da matéria tributável resultante do englobamento de rendimentos do casal, sem aplicação de qualquer outra técnica de atenuação da progressividade, há sempre um *agravamento fiscal* quando ambos os cônjuges auferirem rendimentos sujeitos a englobamento para efeitos deste imposto. Na realidade, só na situação de um dos cônjuges não auferir esse tipo de rendimentos é que não existe agravamento fiscal, em relação à sua tributação em separado³²,

xões Críticas sobre (...) Matéria de Tributação da Família em Portugal», em *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 123, Lisboa, 1982, pgs. 61/114, nomeadamente pgs. 69/76.

³¹ Esta disposição tem redacção igual à constante na Constituição da República Portuguesa, artigo 36.º (família, casamento e filiação), n.º 3.

³² De acordo com a actual legislação, como o *contribuinte* beneficia de uma dedução ao rendimento de \$ 6000,00, por parte do cônjuge, existe um agravamento fiscal sempre que o rendimento pertencente ao cônjuge, a englobar para efeitos deste imposto, ultrapasse este valor. Há que notar que o agravamento fis-

pelo que se pode concluir que a aplicação do imposto complementar de rendimentos não está adequada à lei de bases da política familiar.

As soluções legislativas para se evitar o agravamento fiscal resultante do englobamento dos rendimentos do casal são diversas, pois, numa perspectiva de tributação destes rendimentos, para além da tributação conjunta, podem-se colocar as seguintes vias: tributação separada de cada cônjuge, de acordo com o seu rendimento, ou divisão do rendimento total por dois para aplicação da taxa (*splitting*). As tributações separadas ou divididas podem ser integrais ou confinadas a certos rendimentos e ainda obrigatórias ou optativas, do mesmo modo que a tributação conjunta pode ser por opção e ser integral ou só acima de certo montante^{33,34}.

As questões respeitantes à tributação do rendimento do agregado familiar não se limitam à consideração da tributação ser conjunta ou separada de ambos os cônjuges pois outras se colocam: «tipo de deduções (fixas, percentuais, créditos de imposto), delimitação do agregado familiar, âmbito da sua tramitação, consideração dos parentes (ou pessoas) a cargo, situação tributária das uniões de facto e de outras *comunidades económicas familiares*, relevância fiscal da separação de facto, definição dos sujeitos passivos do imposto, tratamento para efeitos fiscais do trabalho da mulher no lar e fora dele, etc.» «Outro problema que se prende com a tributação da família relaciona-se naturalmente com a *conceptualização de agregado familiar* para efeitos fiscais e, mais concretamente, com a *indicação precisa* das pessoas a cargo dos contribuintes que justificam o reconhecimento do direito a uma ate-

cal resulta de se considerar *tributação conjunta* em relação à *tributação separada* de ambos os cônjuges e que, no caso de *tributação separada*, cada cônjuge passa a ter uma dedução pessoal de \$ 12 000,00 ao rendimento.

³³ Em relação à *unidade de tributação* colocam-se ainda outras questões fundamentais: a unidade de tributação deve ser o indivíduo, o casal, a família ou o lar?; no caso de a família ou o lar ser a unidade de tributação, qual a respectiva dimensão?; se se adoptar a tributação da unidade que não seja o indivíduo, deve eliminar-se ou atenuar-se o agravamento do imposto decorrente da cumulação?; no caso afirmativo a esta última questão, deve ser feito através do fraccionamento ou divisão do rendimento, de deduções, de créditos de imposto ou de diversas tabelas de taxas? (Para maior desenvolvimento veja-se Manuel Pires, «A Unidade Familiar como Sujeito Fiscal (Relatório Nacional de Portugal)», em *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, 1982, pgs. 5/60, nomeadamente pgs. 44/59).

³⁴ A defesa da *tributação conjunta* é feita, de uma maneira geral, numa base económica que considera a família como unidade sócio-económica fundamental e tem em atenção a formação de *economias de escala* ou *economias internas*. Na defesa da *tributação separada* ou *tributação individual* a óptica já não se apresenta como sendo, essencialmente, de base económica, pois a análise é feita mais de acordo com uma concepção generalizada de igualdade, pela qual qualquer pessoa tem direito a ser considerada independente pela administração fiscal, do mesmo modo que nos planos jurídico e sócio-económico.

nuação da respectiva carga fiscal, dentro da ideia de *uma personalização* dos impostos sobre o rendimento»³⁵.

Numa acepção corrente de agregado familiar pode considerar-se este, numa noção de *base nuclear*, como correspondendo aos pais e aos filhos ou equiparados dependentes, mas o conceito de dependente já não é óbvio, e pode também estender-se este conceito de modo a abranger outras *pessoas a cargo* do contribuinte, como os *ascendentes*, igualmente incapazes de angariarem meios de subsistência, num propósito de protecção às gerações mais velhas. Por outro lado, a tributação não deve apresentar-se como penalizadora ao aparecimento no mercado de trabalho de ambos os cônjuges, pelo que a adopção da tributação em separado é uma forma prática de se atender a esse objectivo e à ideia bastante generalizada de dever ser dado tratamento preferencial aos rendimentos de trabalho, em comparação com o concedido aos rendimentos de outras fontes.

Para a aplicação do imposto ser efectiva de acordo com a sua regulamentação há que ter em atenção a organização administrativa necessária ou possível para esse efeito, pelo que, em relação a Macau, tem de ser escolhida uma solução de fácil gestão pela administração fiscal e de fácil compreensão pelos contribuintes. De acordo com este princípio de simplicidade administrativa do imposto tem-se considerado³⁶ que a tributação do rendimento do agregado familiar só se justifica se for possível obter o rendimento global, pelo que, em Macau, dado não existir a tributação do rendimento global e a dificuldade sentida pela administração fiscal de obter os rendimentos (parcelares) dos contribuintes e dos seus agregados familiares, parece poder considerar-se uma *hipocrisia fiscal* a legislação existente com tributação conjunta, cuja aplicação é demasiado deficiente para que a filosofia conducente à progressividade³⁷ e à cumulação de rendimentos represente algum valor, pois, na prática, de uma maneira geral, a tributação não abrange os rendimentos do agregado familiar.

De uma maneira geral, nos diferentes ordenamentos jurídico-fis-cais, não existe o *agregado familiar* como sujeito passivo de relações tributárias, pois a base económica familiar tem sido utilizada pelos legisladores apenas como base de determinação de uma matéria colectável global, o que, conjugado com a progressividade das taxas, se pode traduzir em alguma penalização dos contribuintes casados, se não forem aplicados outros meios de atenuação do agravamento fiscal deri-

³⁵ Carlos Pamplona Corte Real, «*Reflexões Críticas ...*», em *Cadernos...*, pgs. 65 e 99.

³⁶ Cf. J. H. Paulo Rato Rainha, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau, 1994, pg. 167.

³⁷ Tem-se considerado a *progressividade* no imposto sobre o rendimento como um dos meios mais eficazes da personalização do imposto, baseando-se na teoria da utilidade marginal e, mais ainda, numa ideia generalizada da redistribuição social dos rendimentos através do imposto.

vado da progressividade sobre o rendimento conjunto. Actualmente existe uma tendência para uma tributação individual dos membros do agregado familiar³⁸, solução que o legislador português não quis adoptar coqforme consta no preâmbulo do *Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares* (n.º 18), por considerar uma mudança demasiado radical em relação ao que vinha sendo praticado e suscitar dificuldades em face de regimes matrimoniais resultantes de situações de comunhão de bens³⁹.

3.2.2. DEDUÇÕES

Relativamente às *pessoa singulares residentes no Território* existem diversas deduções à matéria colectável (rendimento global) respeitantes a uma dedução de base (mínimo de existência) correspondente ao *chefe de família*, deduções familiares, dedução de base aos rendimentos de trabalho dependente (20%) e dedução da contribuição industrial (cf. RICR, artigo 6.º)⁴⁰. As taxas aplicáveis, para efeitos de tributação das pessoas singulares, são determinadas com base no rendimento global antes destas deduções (cf. RICR, artigo 7.º, n.º 2), que apresentam os seguintes valores:

1. Dedução pessoal de \$ 12 000,00 e de \$ 6 000,00 pelo cônjuge;
2. Dedução de 20 por cento dos rendimentos de trabalho provenientes do exercício de actividade por conta de outrem;
3. Deduções relativas aos familiares residentes no Território;
 - a) Por cada filho ou tutelado até aos 21 anos ou de mais de 21 anos sendo inapto para o trabalho e que não seja contribuinte do imposto complementar de rendimentos:

- De mais de 16 anos	\$ 3 000,00
- De mais de 11 a 16 anos	\$ 2 500,00

³⁸ Veja-se «*Comparing Individual Income Tax Reforms*», The International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Holland.

³⁹ Na tributação do rendimento, a legislação fiscal portuguesa tomou como critério de base a tributação do agregado familiar, por o considerar mais conforme com as normas constitucionais, com a aplicação de um método de correcção correspondente à técnica do quociente conjugal ou *splitting* (que restringe a divisão do total dos rendimentos familiares aos dois membros a quem incumbe a direcção do agregado), «(...) optou-se pelo sistema de *splitting*, por consideração de justiça fiscal (atenuação da progressividade resultante do englobamento dos rendimentos), de respeito por uma posição de igualdade dos cônjuges (que contribuem, qualquer que seja o regime matrimonial de bens, para a conservação e valorização do património familiar) e de aproximação no tratamento dos agregados familiares assentes no casamento e de uniões de facto, em que a tributação será naturalmente separada (Preâmbulo do *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (n.º 18).

⁴⁰ A *contribuição industrial* é um imposto anual com taxas de montante fixo por cada estabelecimento industrial ou comercial do contribuinte.

- De mais de 7 a 11 anos \$ 2 000,00
- Até 7 anos \$ 1 500,00
- b) Dedução por cada filho até à idade de 26 anos frequentando curso no exterior, sem bolsa de estudo \$ 6 000,00
- c) Dedução por cada um dos ascendentes dos contribuintes com idade superior a 65 anos e não sejam contribuintes do imposto complementar de rendimentos⁴¹ \$ 1 500,00.

Efectuada a liquidação e obtido o montante da *colecta do imposto* respeitante às pessoas singulares deduz-se ainda, a esse montante, o valor do imposto profissional relativo aos rendimentos de trabalho englobados para efeitos de imposto complementar de rendimentos (cf. RICR, artigo 51.º). Esta técnica denomina-se de *dedução de colecta a colecta* e destina-se a evitar as tributações sucessivas em imposto profissional e imposto complementar de rendimentos, acabando os rendimentos de trabalho en-globados por serem tributados pelas taxas deste último imposto.

Como se acaba de indicar, no imposto complementar de rendimentos, como elementos da técnica de personalização do imposto, têm-se utilizado as *deduções à matéria tributável* de montantes fixos correspondentes aos membros do agregado familiar⁴². Os valores correspondentes a estas deduções mantêm-se fixos desde a reformulação do imposto em 1978, pelo que, dada a desvalorização monetária do poder de aquisição verificada ao longo do tempo entretanto decorrido, o valor destas deduções ao rendimento deixou de ter qualquer significado na estrutura do imposto, se é que alguma vez o teve.

⁴¹ A dedução de \$ 1 500,00 é «por cada um dos pais e sogros do contribuinte que com este vivam em economia comum e a título inteiramente gratuito, desde que tais familiares, não sendo eles próprios contribuintes de qualquer imposto nem possuindo quaisquer meios de subsistência, tenham pelo menos 65 anos de idade ou, com idade inferior, estejam absolutamente incapacitados para o trabalho» [RICR, artigo 6.º, n.º 1, c), IV]. «As deduções para os sogros do contribuinte só serão efectuadas se, para efeitos do imposto complementar, forem atribuídos ao chefe de família rendimentos próprios do seu cônjuge, não separado judicialmente de pessoas e bens» (RICR, artigo 6.º, n.º 2). Dado o valor insignificante da dedução e a dificuldade de prova da situação referida, pois a dedução só pode ser considerada com atestado de incapacidade (cf. RICR, artigo 6.º, n.º 3), na prática, os contribuintes não beneficiam deste tipo de dedução.

⁴² Para efeitos da técnica de personalização do imposto em outros ordenamentos jurídico-fiscais, como elementos alternativos às *deduções à matéria tributável*, usam-se *créditos de imposto*, que são somas fixas deduzidas ao montante do imposto calculado pela aplicação da taxa ao rendimento tributável, não dependendo o seu valor, geralmente, do montante de imposto calculado. O uso alternativo de um destes instrumentos num imposto de taxas progressivas não é indiferente, pois, normalmente, o valor monetário resultante da utilização das *deduções ou abatimentos à base de tributação* depende da taxa marginal aplicável, sendo tanto maior quanto maior for o escalão de rendimento em que se encontrar o contribuinte, enquanto os derivados dos *créditos de imposto*, de uma maneira geral, são iguais, em termos monetários, para todos os contribuintes, independentemente do nível do seu rendimento.

As estatísticas disponíveis de Macau sobre impostos não permitem analisar a decomposição dos contribuintes entre *agregados familiares* e *contribuintes individuais*, do mesmo modo que também não se conhece a composição do agregado familiar ou, pelo menos, o montante das deduções relativas ao cônjuge e familiares do *chefe de família*⁴³. Analisando-se as deduções verifica-se que há uma diferente dedução para o *chefe de família* (\$ 12 000,00) e para o *cônjuge* (\$ 6 000,00), o que, como já foi referido, não está de acordo com o princípio de igualdade de ambos os cônjuges estabelecido na lei de bases da política familiar.

O montante a pagar de imposto complementar de rendimentos é ligeiramente influenciado pela existência de filhos, dado que, na determinação da matéria tributável deste imposto, podem ser feitas deduções ao rendimento por cada filho ou equiparado menor, não emancipado ou inapto para o trabalho e para angariar meios de subsistência, que não sejam contribuintes deste imposto⁴⁴. O legislador de Macau não tem referido qual o sentido ou finalidade destas deduções, podendo eventualmente ser o simples reconhecimento de maiores encargos nos agregados familiares com filhos e procurar-se definir um mínimo de rendimento isento de imposto⁴⁵.

Embora existam justificações teóricas ou doutrinárias para a concessão destes tipos de *desagravamento fiscal*, relativos aos familiares a cargo do contribuinte, num imposto incidente sobre o *rendimento global* resultante das diversas fontes de rendimento do contribuinte (ou unidade de tributação)⁴⁶, não parece justificar-se a sua inclusão num imposto que só tributa rendimentos parcelares⁴⁷. Por outro lado, os rendimentos declarados ou fixados para efeitos do imposto complementar de rendimentos que não derivam do trabalho dependente têm, de uma maneira geral, pouca aderência à realidade, pois não há elementos contabilísticos fidedignos dos contribuintes para a determinação dos

⁴³ O imposto complementar de rendimentos incide também sobre o rendimento das *sociedades e outras pessoas colectivas* que, sendo em menor número do que os restantes contribuintes (pessoas singulares), representam uma maior percentagem do valor cobrado do imposto apresentado nas estatísticas globais.

⁴⁴ O sistema de deduções está longe de atenuar, face aos quantitativos estabelecidos, a *sobretributação* do agregado familiar quando ou filhos ou equiparados possuem rendimentos englobados para efeitos de tributação.

⁴⁵ A utilização de deduções deste tipo, como já foi indicado, faz com que o benefício resultante para o contribuinte seja tanto maior quanto maior for o rendimento e o número de filhos, visto não haver qualquer limite ao valor das deduções, cujo total depende da idade dos filhos e do seu número.

⁴⁶ Veja-se José Hermínio Paulo Rato Rainha, «*Algumas notas relativas à estrutura do imposto sobre o rendimento*», em *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 123, Lisboa, 1982, pgs. 199/245, nomeadamente pgs. 211/216 e 223/225.

⁴⁷ O imposto complementar de rendimentos apresenta-se essencialmente como um imposto incidente sobre os rendimentos da actividade comercial e industrial e os rendimentos de trabalho, ao serem englobados, passam a ser tributa-

rendimentos reais, sendo *â presunção de rendimento* a forma normal da administração fiscal de fixar estes rendimentos para efeitos fiscais, pelo que não faz grande sentido *presumir* rendimentos aos quais são deduzidos outros valores reais⁴⁸.

Dadas estas dificuldades e da progressividade existente ser quase irrelevante, uma forma de simplificação administrativa e uma menos injusta tributação é a de todos os rendimentos passarem a ser tributados em separado e a taxa proporcional, pois a progressividade não se justifica para economias com o baixo nível de tributação de Macau. «Numa tributação proporcional deixam de ter sentido os problemas com a tributação conjunta ou em separado dos membros 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»⁴⁹.

Em conformidade com um princípio genérico de protecção à família, a estrutura dos impostos não deve penalizar a família, mas deve ser deixado a outros instrumentos de política o papel de apoio directo e eficaz à família em consonância com a satisfação das suas necessidades básicas efectivas, de modo a poder manter-se um sistema fiscal de simples administração e de fácil compreensão pelos contribuintes. «Os mecanismos tributários, deve ter-se consciência disso, porque actuam já de si num *plano secundário*, pressupondo uma dada estrutura sócio-económica e visando corrigir distorções mais flagrantes na distribuição dos rendimentos, terão certamente uma eficácia *muito relativa* na concretização dos objectivos de *equidade fiscal*»⁵⁰.

dos, de urna maneira geral, com um *agravamento fiscal*, devido, não só, à progressividade aplicada à cumulação de rendimentos, como também, pela *isenção de base* do imposto profissional (\$ 70 000,00) poder não ser compensada pelas *deduções* existentes no imposto complementar, pelo que aquela isenção pode acabar por ser tributada. Para atenuar este *agravamento fiscal*, em relação aos rendimentos de trabalho provenientes do exercício de actividades por conta de outrem, há uma dedução de 20 por cento desses rendimentos, que deixou de ter qualquer limite, embora também se possa considerar que o valor percentual desta dedução procura corresponder à *evasão fiscal* praticada normalmente pelos contribuintes com outras origens de rendimentos, pelo que se repõe assim a igualdade perante a evasão fiscal (veja-se J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões ...*», em *Administração*, pg. 107.

⁴⁸ Também 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. A manutenção destas deduções na tributação em separado implica ainda trabalho administrativo adicional para se evitar a sua atribuição a ambos os cônjuges.

⁴⁹ J. H. Paulo Rainha, «*Reflexões ...*», em *Administração*, pgs. 107 e 108.

⁵⁰ Carlos Pamplona Corte Real, «*Reflexões Críticas ...*», em *Cadernos...*, pg. 62.

4. CONCLUSÕES

Considerando-se as normas que devem enquadrar o sistema fiscal de Macau, verifica-se que:

1. As leis básicas da organização político-administrativa de Macau (Estatuto Orgânico de Macau e Lei Básica da Região Administrativa Especial) não indicam qualquer finalidades financeira ou outra ao sistema fiscal.

2. A lei de bases da política familiar estabelece os princípios fundamentais sobre a família, a protecção da comunidade familiar, o associativismo familiar e a promoção social, económica e cultural da família com referência expressa à tributação.

3. «O regime fiscal deve ser adequado ao princípio da protecção da família, tendo em atenção a formação e manutenção do seu património e os respectivos consumos essenciais» e que «em caso algum a constituição da família pode ser motivo de desigualdade injusta ou agravamento fiscal».

Da descrição das disposições fiscais de Macau sobre o enquadramento legislativo da tributação dos agregados familiares ou da família, constata-se que:

4. Só se encontram disposições de carácter específico sobre a tributação do rendimento e do património do agregado familiar na *contri-buição de registo* e no *imposto complementar de rendimentos*.

5. Não existe um imposto sobre o *rendimento global*, que dê a perspectiva unitária do rendimento de forma a permitir a distribuição da carga fiscal em consonância com a capacidade contributiva.

Na análise da tributação específica sobre a transmissão do património a título oneroso ou a título gratuito, indica-se que:

6. A *sis*a, incidente sobre as transmissões a título oneroso, pelas simplicidade administrativa da sua aplicação, é um instrumento importante de captação de receitas públicas e elemento compensador da deficiente tributação do rendimento, proporcionando meios financeiros para o prosseguimento e desenvolvimento das diferentes políticas sociais constantes na lei de bases da política familiar.

7. A tributação sobre a transmissão a título gratuito do património da família não deve ser efectivada a taxas superiores às tradicionais ou às reconhecidas como razoáveis ou convenientes, que desincentivem a sua formação ou impliquem uma demasiada redução directa e impeditiva da sua manutenção.

8. A tabela em vigor de *taxas progressivas* do imposto sobre as sucessões e doações pode ser considerada razoável tendo também em conta a ordem de sucessão para efeitos tributários (e civis), mas os

limites de isenção e os escalões dos valores das transmissões, para aplicação das taxas, estão totalmente desactualizados.

9. Se as transmissões são tributadas por valores próximos dos efectivos ou reais, pode-se falar de uma *excessiva tributação* não conforme com a regra da *manutenção do património familiar*, havendo necessidade de serem revistos os limites de isenção e de escalões dos valores das transmissões, para evitar que a evasão e fraude fiscais se tornem normas de comportamento no imposto sobre as sucessões e doações.

10. Não deve haver desfasamento, entre o direito civil e o direito fiscal, na ordem de sucessão pelo que, estabelecido e consagrado em lei civil o consenso sobre o tipo de família considerada tradicional em Macau, deve adaptar-se a lei fiscal a essa ordem de sucessão e adequar a tabela de taxas do imposto sobre as sucessões e doações.

Da análise do imposto complementar de rendimentos que incide sobre os rendimentos das actividades comerciais e industriais e complementarmente sobre os rendimentos de trabalho, verifica-se que:

11. A regra de incidência pessoal ou subjectiva das *peças singulares* tem a particularidade de ser atribuído ao *chefe de família* o conjunto de rendimentos pertencentes ao *agregado familiar* definido para esta finalidade.

12. A lei não considerou tantas obrigações de imposto quantos os titulares de rendimentos que se inserem no agregado familiar, pois através de *uma ficção jurídica* imputou ou atribuiu ao *chefe de família* os rendimentos dos membros que o compõem, que não são considerados sujeitos passivos do imposto.

13. Relativamente às *peças singulares residentes no território* existem diversas deduções à matéria colectável (rendimento global) respeitantes a uma dedução de base (mínimo de existência) correspondente ao *chefe de família*, deduções por encargos familiares e dedução respeitante aos rendimentos de trabalho dependente (20 por cento).

Comparando a regulamentação da estrutura do imposto complementar de rendimentos com a lei de bases da política familiar, constata-se que:

14. A figura de *chefe de família* não está adequada à lei de bases da política familiar, onde se estabelece que «os cônjuges têm iguais direitos e deveres quanto à capacidade civil e política e à manutenção e educação dos filhos».

15. Há uma diferente dedução para o *chefe de família* e para o *cônjuge*, o que não está de acordo com o *princípio de igualdade* de ambos os cônjuges estabelecido na lei de bases da política familiar.

16. Dado o carácter de progressividade das taxas do imposto complementar de rendimentos, na tributação dos rendimentos do casal há sempre um *agravamento fiscal* quando ambos os cônjuges afirmam ren-

dimentos sujeitos a englobamento para efeitos deste imposto, o que contraria a lei de bases da política familiar.

Para a aplicação dos impostos ser efectiva, de acordo com a sua regulamentação, há que ter em atenção a organização administrativa necessária ou possível para esse efeito, pelo que, em relação a Macau:

17. Tem de ser escolhida uma solução de fácil gestão pela administração fiscal e de fácil compreensão pelos contribuintes, apresentando-se a tributação separada do rendimento dos membros do agregado familiar, que já ocorre na prática, como uma alteração a integrar no sistema fiscal.

18. Não se justifica a inclusão de deduções por encargos familiares num imposto que só tributa rendimentos parcelares e pouco aderentes à realidade ou derivados de presunção de rendimentos, pelo que devem ser eliminadas.

19. Deve ser adoptada uma tributação proporcional sobre todos os rendimentos, pois deixam de ter sentido os problemas com a tributação conjunta ou em separado dos membros dos agregados familiares, a integração ou não dos lucros ou dividendos distribuídos tributados a taxas diferentes 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.

20. De acordo com um princípio genérico de protecção à família, a estrutura dos impostos não deve penalizar a família, mas deve ser deixado a outros instrumentos de política o papel de apoio directo e eficaz à família, em consonância com a satisfação das suas necessidades básicas efectivas.