

fiscalidade

DETERMINAÇÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS NO SISTEMA FISCAL DE MACAU

*José Hermínio Paulo Rato Rainha**

1. Introdução
2. Fixação dos rendimentos tributáveis
3. Intervenção das comissões de fixação
4. Métodos de avaliação de rendimentos
 - 4.1. Métodos de avaliação indiciária
 - 4.2. Métodos de avaliação administrativa
5. Garantias dos contribuintes
6. Conclusões

1. INTRODUÇÃO

Num texto, que serviu de base a uma tese de mestrado na Universidade de Macau e em que se indica abordar a fiscalidade e o sistema fiscal de Macau numa perspectiva económica, é referida a sugestão do autor, entre outras, tendo em vista a evolução futura da tributação de Macau, de que se deve «alterar o processo de fixação dos rendimentos, estudando uma forma que permita acabar com as comissões de fixação, com recurso a meios informáticos»¹. Não tendo sido desenvolvida a sugestão, nem sido feito o enquadramento legal das comissões de fixação dos rendimentos, fica-se sem se conhecer os motivos que levam a propor a sugestão e o âmbito da alteração pretendida, pelo que nas notas seguintes se procura expressar alguma ligeira discordância com o proposto, ou também concordância, ao indicar as nossas opiniões sobre a matéria².

* Ex-Subdirector dos Serviços de Finanças de Macau(1987/1992)e ex-Docente de Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Macau(1991/1993)

¹ Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos—Uma Abordagem Económica e o Sistema Fiscal de Macau*, Instituto Politécnico de Macau/Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública, Macau 1999, pg. 191.

² Estas notas podem-se considerar uma pequena resposta ao convite geral feito por Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos...*, pg. 9 (prefácio), ao indicar que são «(...) bem-vindas todas as sugestões que permitam melhorar este manual», embora não tenham a pretensão de conseguirem corresponder à finalidade aí expressa.

Como se reconhece, «o problema da determinação da matéria colectável é muito importante, pois o montante do imposto depende da sua exactidão e muito do sucesso da aplicação do imposto depende da natureza do método de determinação seguido». Na «determinação da matéria colectável podem-se seguir diversos processos que se agrupam essencialmente em dois grandes grupos: um grupo abrange os processos de determinação da matéria colectável baseada numa *declaração* pela qual se conhece o seu valor real; o segundo grupo engloba os processos pelos quais a administração, em lugar de determinar a *base real de tributação*, recorre a métodos de determinação indirectos ou indicia- dos com os quais procura induzir a *matéria colectável*, podendo estes elementos também constarem de uma declaração»³.

A intervenção das comissões de fixação dos rendimentos, previstas nos regulamentos tributários de Macau respeitantes ao imposto profissional e imposto complementar de rendimentos⁴, integra-se nos processos de determinação indirecta da matéria tributável correspondentes a uma avaliação administrativa, em que se incluem representantes dos contribuintes nessas comissões. Nos métodos indirectos de deter- minação da matéria tributável ainda se pode seguir uma *avaliação in-diciaria*, em que se associa o valor da matéria tributável a um certo número de sinais exteriores ou índices: local, área, número de equipa-mentos fabris, número de trabalhadores, área extensão das terras de exploração agrícola, consumo de energia, número de portas e janelas da habitação, etc.⁵

A utilização dos diversos métodos de avaliação está relacionada com os tipos de impostos integrantes do sistema fiscal e com a maior ou menor possibilidade de existência de infraestruturas técnicas e ad- ministrativas, por parte dos contribuintes e da administração fiscal, que permitam determinar os rendimentos numa base real através de decla- ração. Por outro lado, existem diversas categorias de rendimentos, cujo conhecimento não apresenta as mesmas facilidades/dificuldades, pelo que, embora possa haver um imposto unitário que tribute todos os ren-

³ José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Noções de Técnica Tributária e de Di- reito Fiscal de Macau*, Instituto Politécnico de Macau/Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública, Macau 1995, pg. 48.

⁴ A sugestão em análise, embora se refira às comissões de fixação dos ren- dimentos em imposto complementar de rendimentos, também integra as do imposto profissional, pois deve-se «retirar do campo de incidência deste imposto os ren- dimentos dos profissionais liberais, incluindo-os no imposto complementar de ren- dimentos» [Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos...*, pg.191].

⁵ Considera-se como exemplo clássico da utilização desta avaliação indicia- ria o *imposto directo*, que vigorou em França até 1926 e em Inglaterra no século XVIII, em que o número de portas e janelas constituía a base do imposto, mas encontram-se outros impostos em que os índices de valoração são cães, cavalos e outros animais, pianos, etc. Para breves noções sobre a *avaliação indiciaria e a avaliação administrativa* da matéria tributável, veja-se José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Noções de Técnica...*, pgs. 49/52.

dimentos sem atender à sua origem, se torna conveniente adaptar à natureza de cada rendimento as regras da sua determinação para efeitos fiscais.

Deste modo, os rendimentos difíceis de avaliar correspondentes a rendimentos agrícolas ou de actividades liberais podem ser eventualmente objecto de uma avaliação indirecta, enquanto outros rendimentos mais facilmente controláveis como os dos trabalhadores dependentes ou os correspondentes a rendas e juros podem ser determinados através de uma avaliação directa baseada em declaração do contribuinte ou de terceiro. Quando é possível estabelecer uma contabilidade completa e comprovada para efeitos fiscais, a determinação dos rendimentos das actividades independentes também pode ser baseada em modalidades praticamente idênticas àquelas que são aplicadas às grandes sociedades com contabilidade devidamente organizada e obrigatória.

A generalização da utilização de contabilidade completa é que permite determinar as bases de tributação do rendimento através de uma declaração comprovante do *lucro real* apresentada pelo contribuinte, embora com a margem inevitável de erro que comporta toda a avaliação contabilística e que verificações regulares pela administração fiscal deverão permitir reduzir. Deve-se ter em atenção que, geralmente, para efeitos do apuramento do *lucro tributável*, há necessidade de serem feitas correcções ao *lucro contabilístico*, pois a contabilidade e a fiscalidade, mesmo quando têm o mesmo objectivo de determinação do lucro, não têm uma finalidade idêntica, pelo que podem ser utilizados diferentes critérios contabilísticos de valoração com resultados distintos.

Há vários encargos contabilizados pelas empresas que não constituem custos ou perdas imputáveis ao exercício da actividade comercial ou industrial, quer pela sua própria natureza, quer por força de expressas disposições legais. Pela sua natureza são de excluir todas as despesas particulares ou familiares do empresário⁶, pois não são custos ou perdas necessárias para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora do rendimento ou indispensáveis para a formação do rendimento⁷.

O regime do lucro real, que obriga o contribuinte a ter uma contabilidade muitas vezes complexa, nem sempre pode ser aplicado às pessoas exercendo actividades independentes, quer pela pequena dimensão ou natureza da actividade económica, quer seja ainda por causa da própria administração fiscal ou pelo conjunto de todos estes motivos. Nestes casos é necessário recorrer a métodos de estimação aproximados dos rendimentos reais onde se encontram os métodos de avaliação indiciaria e de avaliação administrativa, aplicando-se também estes

⁶ Nesta noção incluímos também os trabalhadores independentes.

⁷ Normalmente, quando este tipo de despesa é aceite como custo para efeitos da tributação da empresa/sociedade, é considerado como rendimento do beneficiário sujeito a tributação.

métodos aos contribuintes sujeitos à tributação do rendimento real, quando existem indícios fundados de que os valores não correspondem à realidade ou não é possível apurar o resultado com base na respectiva contabilidade.

Actualmente está generalizada, nos países industrializados e nos países em vias de desenvolvimento, a existência de um imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, embora muitas vezes só estejam submetidas a este imposto as sociedades de capitais e, mais particularmente, as grandes sociedades, sendo a sua tributação feita com base no lucro real⁸. Este imposto apareceu mais tardiamente que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e, na maior parte dos países europeus, a sua instituição só data do fim da 2.^a Grande Guerra⁹, tendo existido até então as mesmas formas de determinação da matéria tributável para as sociedades/ pessoas colectivas e as pessoas singulares.

No sistema fiscal de Macau as regras de tributação sobre os rendimentos das actividades comerciais e industriais, correspondentes ao imposto complementar de rendimentos, ainda são comuns às pessoas colectivas e físicas, embora haja necessidade de se ter em atenção algumas ligeiras diferenças: não há deduções por encargos familiares na tributação das pessoas colectivas¹⁰. Neste texto procura-se fazer uma análise dos métodos de fixação dos rendimentos tributáveis seguidos na tributação dos rendimentos de natureza comercial, industrial ou de serviços e apresentar o significado das comissões de fixação de rendimento nos procedimentos do estabelecimento dos impostos.

2. FIXAÇÃO DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

O Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR) classifica os contribuintes em dois grupos — A e B — e determina que a tributação do grupo A é baseada nos lucros efectivamente determina-

⁸ Os sistemas fiscais permitem que, em certas situações devidamente fundamentadas (quer por disposição legal, quer por acção da administração fiscal), se utilizem métodos indirectos de determinação do lucro tributável.

⁹ Só nos Estados Unidos da América e na Alemanha é que a criação deste imposto remonta a 1920.

¹⁰ No sistema fiscal de Macau tem-se considerado que se deve «reposicionar o imposto complementar dos rendimentos como um imposto que apenas tribute o rendimento da actividade de natureza comercial, industrial ou de serviços, retirando as normas que têm a ver com a situação familiar do contribuinte individual», Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos...*, pg. 190. No mesmo sentido, tem sido referido que «dada a dificuldade sentida pela administração fiscal de obter o rendimento global dos contribuintes derivado das suas diferentes fontes de rendimento e da progressividade existente ser quase irrelevante, 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», J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões Sobre o Sistema Fiscal de Macau : Evolução e Perspectivas*», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 15, 1992, pg. 107.

dos através de contabilidade devidamente organizada, assinada e verificada por contabilista ou auditor inscrito na Direcção dos Serviços de Finanças [cf. RICR, artigo 4.º, n.º 2], enquanto que no grupo B a tributação incide no lucro tributável que os contribuintes presumivelmente obtiveram. Independentemente desta classificação dos contribuintes poder ser considerada incompleta e não abranger todas as diversas situações de incidência a que os contribuintes deste imposto se podem encontrar sujeitos¹¹, basta reter que o *lucro tributável* pode ser determinado numa base real, tendo em atenção a contabilidade empresarial, ou ser estimado através de presunção.

Esta distinção dos contribuintes em dois grandes grupos, com formas diversas de determinação do lucro tributável, está relacionada, de uma maneira geral, com a dimensão económica das actividades empresariais e a sua forma jurídica, estando esta última, em alguns casos, quase associada à maior dimensão da sociedade (sociedades por acções). Independentemente de alguns contribuintes serem obrigatoriamente integrados no grupo A¹², os restantes contribuintes que possuem contabilidade devidamente organizada, podem optar pelo mesmo grupo mediante declaração a entregar durante um certo prazo no próprio ano a que respeita o imposto [cf. RICR, artigo 4.º].

Em relação aos contribuintes do grupo A verifica-se que também podem vir a ser tributados, segundo as regras de fixação dos rendimentos dos contribuintes do grupo B, por lucros presumíveis, nos casos de falta ou insuficiência das declarações fiscais de rendimentos [f. RICR, artigo 36.º, n.º 3]. Aplica-se ainda o mesmo regime de fixação se, após realização de exame à escrita, não é possível determinar o lucro tributável pelas disposições previstas para o apuramento do lucro tributável do grupo A, ou, existem dúvidas sobre a veracidade do resultado da escrita [cf. RICR, artigo 40.º, n.º 5].

Embora os contribuintes do grupo B devam também entregar anualmente uma declaração com os rendimentos sujeitos a imposto complementar de rendimentos referentes ao ano anterior [cf. RICR, artigo 10.º, n.º 1, a) e artigo 14.º], o seu lucro tributável é determinado pela diferença entre os proveitos e os custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a estes, ou por métodos indiciários [cf. RICR, artigo 19.º, n.º 2]. Os métodos indiciários baseiam-se em todos os elementos de que a administração fiscal disponha, designadamente margens médias do lu-

¹¹ Sobre a deficiência (e insuficiência) desta classificação de contribuintes, veja-se José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Impostos de Macau*, Universidade de Macau/Faculdade de Direito/Fundação Macau, 1998, pgs. 81/82 e 118/119.

¹² As sociedades anónimas, em comandita por acções, as cooperativas e 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 [cf. RICR, artigo 4.º, n.º 2, a) e b)].

cro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros, taxas médias de rentabilidade do capital investido, coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de outros custos directos, elementos e informações declarados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte [cf. RICR, artigo 19.º, n.º 3].

A utilização destes métodos indiciários não conduz a uma matéria colectável perfeitamente objectiva e a selecção de um ou mais destes elementos, para efeitos da determinação do lucro tributável, encontra-se no âmbito de uma *discricionariade técnica*. Este modo de tributação afasta-se já da avaliação indiciária ou método indiciário em sentido estrito, como processo normal de determinação da matéria tributável conducente a bases de tributação perfeitamente objectivas, e integra-se nos métodos de determinação da matéria tributável por *avaliação administrativa*.

A competência para a fixação do lucro tributável, sujeito a imposto complementar de rendimentos relativo aos contribuintes do grupo A, é do chefe do Departamento de Contribuições e Impostos [cf. RICR, artigo 36.º, n.º 1], em face das declarações dos contribuintes eventualmente corrigidas nos termos previstos no respectivo Regulamento [cf. RICR, artigo 41.º, n.º 1]. Nas situações em que há lugar à aplicação, aos contribuintes do grupo A, das regras de fixação próprias dos contribuintes do grupo B, pode o chefe do Departamento de Contribuições e Impostos determinar-lhes o lucro tributável ou deferir tal determinação para a Comissão de Fixação [cf. RICR, artigo 36.º, n.º 3].

A competência para a determinação do lucro tributável dos contribuintes do grupo B sujeitos a imposto complementar de rendimentos é da Comissão de Fixação [cf. RICR, artigo 36.º, n.º 2], sendo a fixação 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 [cf. RICR, artigo 41.º, n.º 1]. A existência da informação dos serviços de fiscalização não é uma formalidade essencial para a fixação do lucro tributável, já que a declaração fiscal de rendimentos dos contribuintes do grupo B tem relevância meramente indiciária, podendo a Comissão de Fixação fazer uso de quaisquer outros meios com vista àquela fixação, como se indica no artigo 41.º do RICR.

O Regulamento do Imposto Profissional (RIP) também prevê dois sistemas de determinação do rendimento tributável — base real e avaliação administrativa—dos contribuintes do 2.º grupo, que correspondem a pessoas singulares exercendo actividades profissionais por conta própria constantes numa tabela anexa ao mesmo Regulamento¹³. Deste

¹³ Considera-se não ser susceptível, na determinação dos rendimentos de trabalho dos trabalhadores por conta de outrem, a aplicação de *critérios de presunção*.

modo o rendimento pode ser determinado com base em *contabilidade devidamente organizada*, assinada e verificada por contabilista ou auditor inscrito na Direcção dos Serviços de Finanças, ou com base na *diferença entre as receitas obtidas e as despesas realizadas* no mesmo período, 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 [cf. RIP, artigo 16.º, n.º 1].

A fixação do rendimento tributável é da competência do chefe do Departamento de Contribuições e Impostos para os contribuintes do 2.º grupo com contabilidade devidamente organizada e da Comissão de Fixação para os restantes contribuintes do 2.º grupo¹⁴. O rendimento tributável deve ser fixado tendo em consideração a declaração do contribuinte, os registos contabilísticos dos trabalhadores independentes e quaisquer outros elementos de que a administração fiscal disponha [cf. RIP, artigo 18.º, n.º 2].

Relativamente aos impostos profissional e complementar de rendimentos do sistema fiscal de Macau verifica-se a *intervenção* das *comissões de fixação de rendimentos* como processo normal de determinação dos rendimentos tributáveis dos trabalhadores independentes (2.º grupo), que não tenham declarado possuir contabilidade devidamente organizada, e de todos os contribuintes do grupo B do imposto complementar de rendimentos. Há também intervenção das comissões de fixação de rendimentos como *meio complementar da determinação do rendimento* em alternativa ao declarado (ou não) pelos contribuintes do grupo A do imposto complementar de rendimentos e dos trabalhadores independentes, quando se verifica falta ou insuficiência de declarações fiscais e a sua contabilidade não existe ou é insuficiente para permitir apurar um resultado real.

As comissões de fixação de rendimentos são independentes da organização hierárquica da administração fiscal e a sua composição, que é publicada no *Boletim Oficial* de Macau, é quase semelhante para ambos os impostos: dois vogais da administração fiscal, em que um serve de presidente, designado pelo Director dos Serviços de Finanças, e um representante dos contribuintes (imposto profissional) ou um técnico de contas (imposto complementar de rendimentos) designado pelas respectivas associações [cf. RIP, artigo 80.º e RICR, artigo 37.º].

Da fixação dos rendimentos não há reclamação para as comissões de fixação, nem existe possibilidade de recurso hierárquico, mas somente reclamação, dentro de um determinado prazo, para as *comissões de revisão* previstas nos Regulamentos do Imposto Profissional e do Imposto Complementar de Rendimentos. A apreciação das reclama-

¹⁴ O Chefe da Repartição de Finanças fixa os rendimentos tributáveis dos trabalhadores por conta de outrem (1.º grupo) [cf. RIP, artigo 18.º, n.º 1], de acordo com os valores reais resultantes das declarações do próprio ou de terceiros, sem utilização de valores estimados de rendimentos.

ções da fixação do rendimento tributável é da competência da respectiva comissão de revisão [cf. RIP, artigo 79.º e RICR, artigo 44.º, n.º 4], que funciona como entidade independente da organização hierárquica da administração fiscal, e da sua deliberação sobre a fixação do rendimento colectável só cabe recurso contencioso para o Tribunal Administrativo de Macau, com fundamento em ilegalidade e efeito meramente devolutivo [cfr. RIP, artigos 83.º e 87.º, e RICR, artigos 81.º e 85.º].

A composição das comissões de revisão, que é também publicada no *Boletim Oficial* de Macau, é constituída pelo Director dos Serviços de Finanças como presidente¹⁵, por um dos membros da comissão de fixação por parte da administração fiscal e um técnico de contas (no caso do imposto complementar de rendimentos) designado anualmente pelas respectivas associações [cf. RICR, artigo 45.º] ou um representante dos trabalhadores independentes [cf. RIP, artigo 80.º]¹⁶. Em caso de procedência total ou parcial da reclamação, a Comissão de Revisão revê o rendimento tributável fixando-o de novo [cf. RICR, artigo 46.º] e, quando a reclamação for totalmente desatendida (no caso do imposto complementar de rendimentos), pode fixar, a título de *custas*, um *agravamento de colecta*, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca em percentagem superior a 5% [cf. RICR, artigo 47.º].

3. INTERVENÇÃO DAS COMISSÕES DE FIXAÇÃO

Indicada a finalidade de intervenção das comissões de fixação dos rendimentos — quantificação do rendimento/lucro tributável — e a sua composição fora da hierarquia da administração fiscal, é conveniente agora analisar o seu verdadeiro papel na fixação dos rendimentos dos contribuintes e a utilização de elementos que permitem determinar a matéria tributável dos respectivos impostos. Não se deve deixar de salientar que as comissões de fixação de rendimentos funcionam como entidades fora da hierarquia da administração fiscal e o seu papel na quantificação do rendimento/lucro tributável se insere, de uma maneira geral, num *processo normal* de avaliação administrativa da matéria tributável¹⁷.

¹⁵ Esta função pode ser expressamente delegada, o que normalmente ocorre em outro alto funcionário da administração fiscal.

¹⁶ Embora esta composição das comissões de revisão possa ser criticável por integrar dois elementos da administração fiscal, não me parece ainda que estejam reunidas condições para se alterar a sua composição, nomeadamente a substituição do presidente por outro elemento externo à administração fiscal, pois parece-me ser possível que um alto funcionário da administração fiscal assumira essa função com o grau de imparcialidade que a lei lhe exige que tenha como funcionário e que a natureza das coisas permite.

¹⁷ Os casos excepcionais são os correspondentes à fixação dos rendimentos de contribuintes do grupo A do imposto complementar de rendimentos e de contribuintes do 2.º grupo de imposto profissional que anteriormente tenham declarado possuir contabilidade devidamente organizada.

Há uma diferença muito importante relativamente aos processos normais de determinação do lucro tributável dos contribuintes dos grupos A e B do imposto complementar de rendimentos, pois, verifica-se que a atribuição do ónus da prova do lucro tributável declarado ou fixado se processa de modo diferente. Em relação aos valores declarados pelos contribuintes do grupo A, é a administração fiscal que tem o *ónus da prova* de demonstrar que esses valores não estão correctos, enquanto os valores declarados pelos contribuintes do grupo B só têm relevância meramente indiciária, pelo que cabe ao contribuinte demonstrar quando reclama dos valores fixados pelas comissões de fixação que estes não correspondem ao seu verdadeiro lucro tributável¹⁸.

A existência da avaliação administrativa da matéria tributável, como um processo normal de tributação do rendimento no sistema fiscal de Macau, para um grande número de contribuintes, pode encontrar justificação em vários motivos, entre os quais, a «inexistência de pessoal devidamente habilitado, em qualidade e quantidade» não permite «reforçar as exigências no domínio da contabilidade, alterando as regras de inclusão dos contribuintes no grupo A de modo a alargar o número de contribuintes deste grupo»¹⁹. Por outro lado, na sociedade de Macau também não existe generalizada uma cultura ético-jurídica, em que os princípios de solidariedade e de interiorização da necessidade do cumprimento das obrigações fiscais permitam fazer com que a tributação seja baseada, em geral, nos valores declarados pelos contribuintes, sem que se deixem de verificar os riscos de fraude e de evasão fiscais.

Não nos devemos esquecer que «a fraude e a evasão fiscais, nas suas diversas manifestações, são fenómenos de que não está livre nenhuma sociedade moderna, podendo dizer-se que as administrações fiscais, com maiores ou menores meios e com diversos resultados, procuram (...) combater estes fenómenos que atentam contra os princípios de *solidariedade* e de *igualdade perante a lei*»²⁰. O recurso à avaliação administrativa aparece como um meio possível de combater estes fenómenos²¹ e também, no caso de Macau, de se substituir ao generalizado desconhecimento das leis fiscais pela maior parte da sua população e

¹⁸ As mesmas considerações se aplicam à determinação do rendimento tributável dos contribuintes do 2.º grupo do imposto profissional, com contabilidade devidamente organizada e confirmada por contabilista ou auditor inscrito na Direcção dos Serviços de Finanças, e aos restantes contribuintes do 2.º grupo sem contabilidade.

¹⁹ Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos...*, pgs. 187 e 191.

²⁰ José Hermínio Paulo Rato Rainha, «Introdução ao Estudo da Fraude e da Evasão Fiscais em Macau», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 39, 1998, pg. 108.

²¹ Mesmo nos países em que a fiscalidade se encontra muito desenvolvida e os sistemas de tributação se baseiam essencialmente nos valores declarados pelos contribuintes, há sempre a possibilidade, em algumas situações, de ser feita uma avaliação administrativa da matéria tributável.

da não existência das infraestruturas de apoio administrativo de muitos contribuintes/empresas de pequena dimensão económica, que lhes permita suportar os encargos de uma contabilidade devidamente organizada para efeitos fiscais.

Com a expressão «alterar o processo de fixação dos rendimentos, estudando uma forma que permita acabar com as comissões de fixação, com recursos a meios informáticos» pode querer pretender deixar-se várias soluções em aberto correspondentes a distintas formas de avaliação: *avaliação indiciaria* equivalente a regimes simplificados de tributação, em que a matéria tributável é determinada objectivamente por índices específicos; ou, *avaliação administrativa* em que a determinação do rendimento/lucro tributável é feita exclusivamente pela administração fiscal, sem recurso a comissões de avaliação com inclusão de contribuintes ou de seus representantes.

No contexto da sociedade de Macau, as comissões de fixação com elementos exteriores à administração fiscal procuram corresponder a uma participação do contribuinte no processo do estabelecimento do imposto, permitindo determinar a matéria tributável de modo rápido e com alguma objectividade, acumulando, em certo sentido, funções de fiscalização. O inconveniente essencial do sistema de avaliação administrativa feita exclusivamente pela administração fiscal reside na sua possível arbitrariedade, dado que, com o receio dos contribuintes ocultarem o seu rendimento, a administração fiscal pode ser levada a exagerar a matéria tributável, que o contribuinte pode contestar, embora lhe pertença fazer a prova da sua inexactidão²².

A fixação do rendimento/lucro tributável é feita com base nas declarações dos contribuintes, eventualmente corrigidas por informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quais-quer outros elementos de que se disponha [cf. RIP, artigo 18.º, n.º 2 e RICR, artigo 41.º, n.º 1]. De acordo com as disposições dos regulamentos dos impostos há um dever de colaboração dos serviços públicos e de outras entidades com os serviços de administração fiscal, de-vendo aqueles comunicar à administração fiscal, quer de forma sistemática ou a pedido, diversos factos de que tenham conhecimento susceptíveis de produzir rendimentos ou relevantes para a produção de rendimentos tributáveis [cf. RIP, artigo 54.º e RICR, artigo 63º, n.º 1].

Para efeitos de fixação de rendimentos sujeitos a imposto profissional, os serviços de administração fiscal recolhem os elementos respeitantes aos valores pagos aos contribuintes do 2.º grupo através da própria Direcção dos Serviços de Finanças e solicitam, a outros diversos serviços públicos e entidades, informação sobre factos susceptíveis de produzir rendimentos aos mesmos contribuintes (registos de projectos de arquitectura ou de construção, etc.) ou o valor das respectivas remunerações. Dada a existência de informação sistemática sobre a actividade de alguns sectores de actividade económica — comércio de

²² Cf. José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Noções de Técnica ...*, pg. 50.

exportação e importação e obras públicas e construção — com muita importância na economia global de Macau, está prevista nos regulamentos tributários a obrigatoriedade da sua comunicação anual aos serviços de administração fiscal, cujos dados estatísticos são de muita relevância na fixação de rendimentos.

Deste modo, a Direcção dos Serviços de Economia apresenta anualmente uma relação discriminada dos valores de produção, importação e exportação dos contribuintes que exerçam actividade comercial ou industrial, com indicação dos nomes e moradas destes. Também a Direcção dos Serviços dos Solos, Obras Públicas e Transportes apresenta uma relação discriminada das obras do Território e privadas autorizadas e/ou concluídas durante o ano anterior, com indicação dos nomes e moradas ou sedes dos respectivos construtores ou empresas de construção urbana e especificação dos correspondentes valores.

Todos estes elementos, juntamente com os recolhidos pelos serviços de administração fiscal dentro da própria Direcção dos Serviços de Finanças ou solicitados a outros serviços públicos e entidades, como serviços pagadores de fornecimentos e serviços a entidades sujeitas a tributação, são tratados pela administração fiscal de forma a ter-se um conjunto de elementos respeitantes aos contribuintes sujeitos à fixação de rendimentos através das comissões de fixação. Na sistematização e estabelecimento de regras uniformes de procedimentos internos, a administração fiscal tem procurado actualizar anualmente um manual de divulgação interna, com orientações e critérios técnicos para a determinação de rendimentos e aplicação do princípio de razoabilidade de custos para efeitos fiscais, destinado a facilitar o trabalho das comissões de fixação (e de revisão) do rendimento tributável dos contribuintes sem contabilidade organizada.

Também existe a mesma prática de elaboração de um manual para efeitos de análise interna, pelos técnicos da administração fiscal, das declarações de rendimentos dos contribuintes com contabilidade devidamente organizada e envio de informações e instruções para os contabilistas e auditores, para facilitar e tornar mais correcto o preenchimento das declarações. «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»²³.

No conjunto de orientações e critérios técnicos para a fixação dos rendimentos tributáveis indicam-se, de uma maneira geral, as percentagens a aplicar sobre os valores respeitantes a vendas brutas, exportações ou importações de determinados sectores de actividade económi-

²³ J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões Sobre o Sistema Fiscal de Macau...*», em *ob.cit.*, n.º 15, 1992, pg. 90 (nota 67).

ca ou sobre os valores registados de projectos de arquitectura ou de construção autorizados/concluídos, para se estimar o rendimento tributável. Estes elementos orientadores integram critérios específicos para sectores como as empresas de joalheria e de ourivesaria, taxistas, estabelecimentos de massagens, etc.; a indicação dos valores de índices (máquinas de jogos, etc.) para determinados estabelecimentos; ou, ainda, o valor absoluto ou relativo de incremento a aplicar ao rendimento fixado no ano anterior de empresas de que não se conheçam outros valores objectivos.

Dado todo este trabalho preparatório dos serviços da administração fiscal sobre os elementos a submeter à apreciação das comissões de fixação de rendimentos, estas quase que se limitam a calcular mecanicamente os valores a tributar, pelo que se pode pôr em causa o seu papel efectivo e questionar-se o valor acrescentado trazido pela integração de contribuintes ou de seus representantes na constituição das comissões de fixação. Neste sentido, pode-se concordar com a sugestão da substituição deste trabalho das comissões de fixação com o recurso a meios informáticos, que poderão fazer estes cálculos de forma automática e com mais rapidez, permitindo simultaneamente ainda a elaboração automática das notas de aviso aos contribuintes com os valores fixados, para efeitos de conhecimento e eventual reclamação.

Tendo em atenção o âmbito dos elementos recolhidos respeitantes ao volume potencial de vendas ou do valor da prestação de serviços, verifica-se que continua a existir um grande número de pequenas actividades económicas (e de contribuintes) de que não se possuem elementos de identificação de volume de negócios, pelo que a determinação do rendimento para efeitos fiscais, mesmo com critérios de presunção, se mantém muito problemática. Deste modo, talvez seja de rever o papel das comissões de fixação de rendimentos, nomeadamente o dos elementos exteriores à administração fiscal, pois, dada a dimensão territorial de Macau e a possibilidade do conhecimento da importância das actividades económicas, deve-se-lhes solicitar um maior valor acrescentado nos trabalhos preparatórios da fixação e na definição de métodos de tributação de lucro presumido ou de fixação de mínimos de imposto.

Estas diferentes realidades encontradas no conjunto dos contribuintes sem contabilidade devidamente organizada leva a que se procurem encontrar métodos distintos para a determinação da matéria tributável, estabelecendo critérios que levem a um *lucro presumido* ou à definição de um *lucro normal*. Um lucro presumido pode ser estimado às actividades económicas, de que se tem conhecimento de elementos estatísticos sobre o volume de negócios, com base, por exemplo, em margens médias de lucro, enquanto em outras actividades pode ser fixado um lucro normal atendendo a um conjunto de índices objectivos: área do estabelecimento, número de empregados, número de mesas ou de cadeiras, etc.

Independentemente de se procurar que o vastíssimo grupo de pequenos contribuintes contribua para o financiamento das despesas pú-

blicas de Macau, pelo que se torna indispensável combater também a respectiva evasão fiscal, deve-se ter em consideração que o custo administrativo do cumprimento dos deveres fiscais para os pequenos contribuintes pode ser excessivo. Por parte da administração fiscal a gestão do sistema de declarações, fixações de rendimento e notificações dos valores aos contribuintes torna-se demasiado morosa e complicada, pelo que se deve considerar a implementação de métodos simplificados de tributação de pequenos contribuintes com recurso a índices que estabeleçam um rendimento normal ou mínimo²⁴.

4. MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DE RENDIMENTOS

Nesta perspectiva de se procurar que os elementos exteriores à administração fiscal integrantes das comissões de fixação de rendimentos contribuam, através dos seus conhecimentos da realidade das actividades económicas, para uma tributação mais eficaz e equitativa, apresentam-se alguns dos métodos seguidos para o cálculo de rendimentos para efeitos fiscais. Também se deve considerar que algumas variantes dos métodos indirectos de determinação da matéria tributável necessitam de estudos mais aprofundados pela própria administração fiscal de Macau e de uma colaboração mais alargada e extensiva às associações profissionais ou empresariais representativas de determinados sectores económicos.

Não se pode afirmar que a aceitação da tributação de rendimentos presumidos ou normais no sistema fiscal de Macau seja uma prova de incapacidade da sua administração fiscal para apreender a capacidade contributiva real de todos os contribuintes, embora a extensão do recurso a estes métodos indirectos de fixação do rendimento tributável também tenha alguma coisa a haver com a própria dimensão dos seus serviços. Na realidade, os sistemas fiscais reconhecem esta geral natural incapacidade de apreensão dos chamados valores reais abrangendo todos os contribuintes, ou por ser impossível ou ser de realização muito onerosa e difícil, pelo que definem com maior ou menor rigor os critérios destes regimes de tributação, procurando assim manter alguma equidade na distribuição, pelos diversos contribuintes, dos encargos referentes às despesas públicas.

4.1. MÉTODOS DE AVALIAÇÃO INDICIARIA

A avaliação indiciaria é um método simples, cómodo de avaliação e objectivo no valor estimado, dada a valoração de cada índice, consistindo a sua formulação mais típica ou divulgada em calcular o valor do

²⁴ Embora a finalidade da contribuição industrial seja a de servir essencialmente de registo dos estabelecimentos comerciais e industriais, apresenta-se também como um imposto mínimo para os titulares desses estabelecimentos, tendo as mesmas finalidades (registo e imposto mínimo) a colecta mínima que existiu no imposto profissional para as profissões liberais.

rendimento (ou do imposto) com base em «sinais exteriores», que sejam fáceis de identificar e difíceis de dissimular. Deste modo, diversos conjuntos de contribuintes podem ser tributados, não por estimação do rendimento presumido resultante de um determinado montante de vendas ou de registo de produção que se não conhece, mas antes, por atribuir um certo valor de rendimento (ou de imposto) a elementos específicos necessários ao desenvolvimento da actividade económica.

A estimação de um rendimento considerado normal das actividades dos contribuintes/estabelecimentos de pequenos restaurantes, cafés e *snack bares* pode ser feita através de um conjunto de índices correspondentes à área e local do estabelecimento, número de mesas/cadeiras, número de empregados e horário de funcionamento. Do mesmo modo, com conjuntos similares de índices, também pode ser estimado o rendimento normal de outros estabelecimentos de prestação de serviços — cabeleireiros e barbeiros — ou, com exclusão do índice das mesas/cadeiras, os serviços de sauna e de massagens.

Noutras actividades, a valoração dos equipamentos utilizados — veículos de transporte de carga ou de ligeiros (taxis) ou as máquinas de jogos — pode estimar o rendimento normal dessas actividades económicas, assim como o local, área do estabelecimento e número de empregados pode estimar um rendimento para as actividades de venda de flores, de peixes e animais domésticos e outros estabelecimentos de pequeno comércio. Os mesmos índices, eventualmente em conjunto com os valores de consumo da água e de electricidade, podem permitir a fixação de rendimentos normais para os estabelecimentos de reparações de automóveis ou de electrodomésticos, etc., embora nesta situação já se tenham de declarar/conhecer os valores individuais de consumo de electricidade e de água.

Existindo uma fixação dos valores dos índices que tenha sido efectuada em conjunto com as associações representativas desses sectores de actividade económica, talvez seja de prescindir da manutenção das comissões de fixação de rendimentos, dado que o cálculo do rendimento normal depende do número de cada tipo de índice utilizado. Estando definidos os valores dos índices utilizados, cuja valoração pode ser tor-nada pública, não se pode falar em arbitrariedade — por favorecimento ou penalização — dada a sua natureza objectiva e assim pode evitar-se conflito nas relações entre a administração fiscal e os contribuintes.

4.2. MÉTODOS DE AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA

Os métodos de avaliação administrativa para efeitos de cálculo do rendimento presumido podem permitir uma avaliação mais aproximada da base de tributação, quando esta avaliação não se baseia só em índices independentes ou exteriores e se estabelece a partir de diversos elementos, declarados ou recolhidos pelos serviços da administração fiscal, que entram para o cálculo do rendimento real. Entre estes métodos podemos encontrar o da avaliação colectiva e objectiva, em que se parte do rendimento global atribuído a um sector de actividade econó-

mica para se calcular o rendimento de cada contribuinte do sector, e o da avaliação individual e subjectiva, em que o montante do rendimento de cada contribuinte é fixado sem se atender a um valor estabelecido anteriormente para o rendimento global do sector.

A avaliação colectiva consiste em calcular de maneira global o rendimento tributável de um determinado sector da economia e repartir esse valor entre os contribuintes em função de determinados elementos como o volume de negócios, o consumo de matérias primas, o consumo de electricidade ou de água ou o número de equipamentos. Este tipo de avaliação é uma avaliação administrativa que se pode considerar próxima da avaliação indiciária²⁵, obrigando, por vezes, à existência de alguns elementos de contabilidade ou do seu conhecimento através de declaração para efeitos fiscais ou para outros fins (emissão de certificados de origem).

Na tributação em Macau, relativamente a algumas profissões liberais — mestres de medicina chinesa — a antiguidade no exercício da profissão pode ser também um índice de valoração para efeitos tributários, podendo seguir-se um método de avaliação colectivo do rendimento do sector. No universo dos contribuintes de Macau deve-se re-conhecer que existem diversos sectores de actividade económica cuja tributação de uma forma equitativa por lucro normal, resultante de índices valorados, ou pelo rendimento presumido, com base em elementos de produção ou de volume de negócios, é muito difícil por não existirem objectivamente nem índices nem outros elementos — ourivesarias, antiquários e negociantes de obras de arte — pelo que uma possível via é fazer uma avaliação colectiva para o sector.

Para um melhor funcionamento destes métodos de avaliação, em que se calcula a determinação do rendimento global, necessita-se que os representantes dos contribuintes tenham possibilidade de intervir na fixação desse rendimento ou que se apoiem nos organismos profissionais representativos. Nas situações em que não há elementos objectivos para se fazer a repartição do rendimento pelos contribuintes/estabelecimentos de um sector, só uma eventual comparação hierárquica entre os diversos estabelecimentos baseada no mero conhecimento individual dos representantes dos contribuintes ou dos respectivos organismos pode solucionar esse problema.

Outros métodos muito generalizados para a fixação de rendimentos presumidos são os de avaliação individual e subjectiva, como ocorre no sistema fiscal de Macau através das comissões de fixação, partindo de valores declarados pelo próprio contribuinte para efeitos fiscais

²⁵ Por exemplo, o rendimento tributável do sector de actividade económica correspondente à exploração directa de táxis pode ser fixado globalmente e depois repartir-se o rendimento por cada contribuinte atendendo ao número de táxis em exploração, ou seguir-se a avaliação indiciária e atribuir-se um valor de rendimento por cada veículo, sendo o rendimento tributável do contribuinte a multiplicação desse valor pelo número de veículos explorados em seu nome.

ou para outras finalidades e transmitidos à administração fiscal. O consumo de matérias-primas pode servir como elemento para o cálculo do rendimento presumido de algumas actividades económicas, como é o caso dos produtores do gelo, cuja produção e rendimento podem ser calculados através do consumo anual de água.

O rendimento com uma determinada aproximação ao valor real pode igualmente ser estimado em relação ao volume de negócios ou da produção, quando este pode ser conhecido, sendo as variantes deste método muito numerosas: rendimento bruto correspondente a uma certa percentagem do volume de vendas ou de prestação de serviços, com dedução dos encargos comprovados; rendimento líquido equivalente a uma percentagem do volume de vendas ou de prestação de serviços, etc. A tributação de grande número de contribuintes do território de Macau é efectuada através da utilização destes métodos, em que, partindo dos elementos conhecidos respeitantes ao volume de negócios, de prestação de serviços ou de produção, que se considera como rendimento bruto, se deduz uma percentagem correspondente aos custos globais do contribuinte, estimando-se assim um rendimento líquido, que é o rendimento tributável.

Nestes métodos os valores que se podem considerar em discussão são os correspondentes às percentagens utilizadas que, de uma maneira geral, são valores médios aplicados a todos os contribuintes do mesmo sector. Para a tributação do rendimento no sistema fiscal de Macau, os elementos exteriores à administração fiscal nas comissões de fixação de rendimentos podem ser muito úteis na fixação destes valores médios anuais, para efeitos da sua aplicação nos diferentes sectores de actividade económica, através do conhecimento da real conjuntura em que se processou a actividade.

De acordo com o exposto respeitante ao papel que deve ser solicitado aos representantes dos contribuintes nas comissões de fixação de rendimentos existentes no sistema fiscal de Macau, parece-me que ainda não se deve prescindir de imediato da sua intervenção, embora também concorde que, nos moldes tradicionalmente seguidos, muito do seu trabalho pode ser realizado por meios informáticos. É de referir que, em muitos espaços fiscais, estes métodos indirectos de determinação do rendimento tributável são baseados em estudos monográficos efectuados para sectores económicos específicos, que definem um «modelo económico» da respectiva actividade e indicam o modo típico de funcionar do negócio em questão, as margens de lucros normalmente realizadas, coeficientes de produção, etc., podendo estes estudos estar ou não à disposição do público em geral.

Nas actividades de fiscalização tributária desenvolvidas pelos serviços de administração fiscal sobre os contribuintes podem-se distinguir dois grandes conjuntos de necessidades de informação²⁶, tendo em

²⁶ Sobre eventuais acções de *fiscalização tributária* da administração fiscal de Macau, veja-se J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões Sobre o Sistema Fiscal de Macau...*», em *ob.cit.*, n.º 15, 1992, pgs. 110/118.

atenção a sua eventual aplicação: elementos para a fixação ou determinação da matéria tributável, de empresas e de contribuintes de actividades profissionais segundo o sistema de presunção, e elementos para a verificação das contabilidades das empresas, em que a determinação da matéria tributável é fixada segundo o sistema dos valores reais efectivos demonstrados pela contabilidade. Os estudos definidores dos «modelos económicos» ou «monografias» para efeitos tributários podem ser elaborados de forma a responder às solicitações apresentadas pelos serviços de acordo com estas necessidades de informação, pelo que se pode referir a existência de dois grandes tipos de monografias, onde os elementos a incluir são sumários ou mais desenvolvidos, conforme se procura dar resposta à simples aplicação de presunções para a determinação da matéria tributável ou à necessidade de informação para a verificação das contabilidades.

Deste modo, enquanto as monografias sumárias podem ser resumidas, de uma maneira geral, aos elementos essenciais para a determinação da matéria tributável segundo o regime de tributação por presunção, em que, para além de uma breve descrição da actividade económica (ou profissional), basta incluir elementos referentes às margens de lucro bruto e líquido sobre as vendas e compras do respectivo sector, os valores das rotações de existências ou coeficientes de produção, as monografias desenvolvidas devem constituir um verdadeiro estudo exaustivo dos ramos de actividades das principais categorias de empresas ou de profissões. Por este facto, estes estudos monográficos são um suporte útil para o exame aprofundado das operações realizadas ou contabilizadas, que todas as acções de verificação da contabilidade devem efectuar para poderem concluir se a contabilidade é ou não a expressão verdadeira da actividade total desenvolvida pelo contribuinte²⁷.

5. GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

A possibilidade de escolha prévia do contribuinte, pelo regime de determinação do rendimento real com base em contabilidade devidamente organizada, deve estar sempre prevista na legislação tributária

²⁷ Estes dois tipos de documentos para efeitos tributários — monografias resumidas e monografias desenvolvidas — não se excluem, já que se devem considerar complementares, podendo, de uma maneira geral, os elementos mais sumários aparecerem como um resultado dos trabalhos e informações constantes dos estudos mais desenvolvidos; nas actividades económicas em que existam numerosos contribuintes sujeitos ao regime de tributação dos rendimentos presumidos (ou normais) e contribuintes tributados pelos rendimentos reais torna-se conveniente a elaboração de um estudo desenvolvido e simultaneamente a elaboração de um documento mais resumido a partir dos elementos constantes naquele. Nas actividades económicas e profissionais exercidas por pequenos retalhistas, comerciantes e prestadores de serviços não se justifica a elaboração de uma monografia desenvolvida já que a existência de um estudo sumário é suficiente para as necessidades sentidas pela administração fiscal para as suas actividades de fiscalização tributária e de fixação de rendimentos.

como alternativa ao processo normal de métodos indirectos de determinação do rendimento tributável, como é o caso existente no sistema fiscal de Macau [cf. RICR, artigo 4.º, n.º 2, c), e RIP, artigo 11.º, n.º 1 e artigo 14.º, n.º 1]. No universo de contribuintes, onde o modelo de organização contabilística dê maiores garantias de fiabilidade, é normal que o sinal de capacidade contributiva a considerar prioritariamente seja o baseado no resultado contabilístico, embora este deva poder ser posto em causa, quando outros sinais pareçam ser suficientemente contraditórios, como está também previsto na legislação de Macau ao permitir o recurso alternativo a regras de presunção para a determinação do rendimento tributável [cf. RICR, artigo 36.º, n.º 3 e artigo 40.º, n.º 4, e RIP, artigo 16.º, n.º 1].

Considera-se que os actos de reconhecimento das situações que levam os contribuintes a serem tributados por regras de presunção, quando o processo normal de determinação da matéria tributável deveria ser o do rendimento baseado em contabilidade devidamente organizada, são resultantes de um *poder vinculado*, pelo que a administração fiscal tem de demonstrar e justificar as razões que conduziram à alteração do regime de tributação. Deste modo, embora estes actos sejam susceptíveis de reclamação ou de recurso hierárquico, conforme as situações, com efeito meramente devolutivo [cf. RICR, artigo 79.º e RIP, artigo 82.º], há sempre a possibilidade de existência de recurso contencioso com o mesmo efeito [cf. RICR, artigo 85.º e RIP, artigo 87.º], pelo que os procedimentos administrativos relativos à liquidação e cobrança do imposto são prosseguidos²⁸.

É de ter em atenção que os procedimentos a seguir, pelos contribuintes do grupo A do imposto complementar de rendimentos e do 2º grupo de imposto profissional com contabilidade, contra as decisões da administração fiscal respeitantes à alteração do regime de tributação, são diversos dos seguidos contra a fixação do rendimento tributável. Da fixação do rendimento tributável (de todos os contribuintes) não há reclamação para o autor do acto nem recurso hierárquico, mas somente reclamação com efeito suspensivo para a Comissão de Revisão dentro de um determinado prazo [cf. RICR, artigo 44.º, n.ºs 2 e 3, e RIP, artigo 79.º] e, da respectiva deliberação sobre a fixação do rendimento, como já foi indicado, só cabe recurso contencioso para o Tribunal Administrativo de Macau, com fundamento em ilegalidade e efeito meramente devolutivo [cf. RICR, artigos 81.º e 85.º, e RIP, artigos 83.º e 87.º]²⁹.

A revisão da fixação do rendimento tributável pela comissão de revisão tem um limite, que corresponde naturalmente ao limite máxi-

²⁸ Sobre os procedimentos a seguir nas diversas situações, as entidades e os prazos em causa, veja-se José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Impostos de Macau*, pgs. 34/35 e 113/114.

²⁹ Sobre as reclamações e recursos da fixação do rendimento colectável, vejase José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Impostos de Macau*, pgs. 33/34, 112/115, 117/118 e 120/121.

mo do objecto da reclamação, pois não tem o poder de «*reformatio in pejus*», ou seja o de fixar rendimento tributável superior ao máximo em causa na reclamação, pois, se o fizesse, transformar-se-ia em entidade de *primeira fixação*, o que excede a sua natureza. A comissão de revisão também analisa as reclamações resultantes de não aceitação de custos para efeitos fiscais derivados da aplicação de *critérios de razoabilidade ou de indispensabilidade*³⁰ respeitantes aos contribuintes do grupo A ou do 2.º grupo do imposto profissional com contabilidade devidamente organizada.

Relativamente a estes dois conjuntos de contribuintes, quando são tributados segundo critérios de presunção, pode-se colocar a questão de eventual alteração da legislação, de forma a que as comissões de revisão também apreciem os pressupostos da aplicação daqueles critérios, ou seja, a legalidade da decisão administrativa de fixação do rendimento tributável por métodos indirectos. Deste modo, acaba-se com a separação entre a apreciação dos pressupostos que levaram a administração fiscal a recorrer a avaliação presuntiva do rendimento e o resultado dessa avaliação, que conduz a uma duplicação de vias processuais — comissão de revisão (quantificação do rendimento) e reclamação, recurso hierárquico e recurso contencioso (método indirecto de determinação do rendimento).

O regime actual do sistema fiscal de Macau cria a necessidade de o contribuinte, não se conformando com um determinado acto de fixação do rendimento tributável por aplicação de métodos indirectos de avaliação, ter de reclamar para a comissão de revisão para discutir o montante fixado — para não correr o risco de se formar caso resolvido quanto à quantificação — e seguir outro processo eventualmente com recurso a tribunal para impugnar a decisão administrativa de aplicação dos mesmos métodos³¹. A solução que se sugere parece ser vantajosa, não só atendendo aos direitos dos contribuintes, mas também considerando uma gestão eficiente dos procedimentos fiscais, dado que se evitam dois litígios com os custos daí decorrentes e, por outro lado, se o litígio entre a administração fiscal e o contribuinte acabar em recurso ao tribunal, pelo facto da comissão de revisão só ter competência para conhecer uma parte da questão, é a própria utilidade das comissões de revisão, como instância de recurso e de dispensa da intervenção dos tribunais, que é posta em causa.

³⁰ As dúvidas sobre a indispensabilidade dos encargos para a produção do rendimento podem pôr-se, não só, na qualificação de um determinado tipo de encargos, como também, no quantitativo de certo tipo de despesas consideradas como custos ou perdas, tendo sido prática em Macau, que parece correcta de um ponto de vista de segurança jurídica do contribuinte, de que as divergências entre os contribuintes e a administração fiscal sejam primeiramente analisadas pela *comissão de revisão*.

³¹ Embora estas situações não sejam correntes na aplicação da legislação fiscal de Macau, parece ser conveniente preveni-las e encontrar uma solução mais vantajosa do que a derivada da presente legislação.

A intervenção das comissões de revisão da fixação do rendimento tributável, quer este derive da aplicação de métodos indirectos de avaliação administrativa, quer resulte da aplicação de critérios de razoabilidade ou de indispensabilidade em relação a determinados encargos, parece-me continuar a ser fundamental, pois pode permitir uma diminuição dos litígios entre os contribuintes e a administração fiscal e corrigir alguns erros ou exageros de avaliação. O trabalho das comissões de revisão, onde continua a ser muito importante o conhecimento da realidade económica do elemento exterior à administração fiscal, redundando, de uma maneira geral, numa diminuição de litígios judiciais, pelo que há uma economia de custos administrativos, pois as comissões, pelo seu grau de informalismo, conseguem actuar de forma mais expedita e mais eficaz do que o tribunal.

6. CONCLUSÕES

Neste texto, partindo-se da sugestão de que se deve «alterar o processo de fixação dos rendimentos, estudando uma forma que permita acabar com as comissões de fixação, com recurso a meios informáticos» e de que «o problema da determinação da matéria colectável é muito importante», procura-se fazer uma análise dos métodos seguidos no sistema fiscal de Macau para a tributação dos rendimentos de natureza comercial, industrial ou de serviços, reconhecendo-se que:

1. A utilização dos diversos métodos de avaliação está relacionada com os tipos de impostos integrantes do sistema fiscal e com a maior ou menor possibilidade de existência de infraestruturas técnicas e administrativas, por parte dos contribuintes e da administração fiscal, que permitam determinar os rendimentos numa base real através de declaração.

2. Existem diversas categorias de rendimentos, cujo conhecimento para efeitos de tributação não apresenta as mesmas facilidades/dificuldades, pelo que, embora possa haver um imposto unitário que tribute todos os rendimentos sem atender à sua origem, se torna conveniente adaptar à natureza de cada rendimento as regras da sua determinação para aqueles efeitos.

3. O regime do lucro real, que obriga o contribuinte a ter uma contabilidade muitas vezes complexa, nem sempre pode ser aplicado às pessoas exercendo actividades independentes, quer pela pequena dimensão ou natureza da actividade económica, quer seja ainda por causa da própria administração fiscal ou pelo conjunto de todos estes motivos.

Na tributação em imposto complementar de rendimentos e em imposto profissional ocorre a existência de dois sistemas de determinação do rendimento tributável — base real e avaliação administrativa/indiciária — e a intervenção, integrada nos processos de determinação indirecta do rendimento tributável, das comissões de fixação de rendimentos, verificando-se que

4. Há situações de intervenção destas comissões de fixação como processo normal de determinação dos rendimentos tributáveis e como meio complementar da determinação do rendimento, em alternativa ao declarado (ou não) por alguns contribuintes do imposto complementar de rendimentos e pelos trabalhadores independentes, quando se verifica falta ou insuficiência de declarações fiscais e a sua contabilidade não existe ou é insuficiente para permitir apurar um resultado real.

5. A existência da avaliação administrativa/indiciária do rendimento tributável, como um processo normal de tributação do rendimento no sistema fiscal de Macau para um grande número de contribuintes, pode encontrar justificação em vários motivos, entre os quais, a «inexistência de pessoal devidamente habilitado, em qualidade e quantidade» não permite «reforçar as exigências no domínio da contabilidade, alterando as regras de inclusão dos contribuintes no grupo A de modo a alargar o número de contribuintes deste grupo».

6. Na sociedade de Macau também não existe generalizada uma cultura ético-jurídica, em que os princípios de solidariedade e de interiorização da necessidade do cumprimento das obrigações fiscais permitam fazer com que a tributação seja baseada, em geral, nos valores declarados pelos contribuintes, sem que se deixem de verificar os riscos de fraude e de evasão fiscais, pelo que o recurso à avaliação administrativa/indiciária aparece como um meio possível de combater estes fenómenos.

7. A avaliação administrativa/indiciária é uma alternativa ao generalizado desconhecimento das leis fiscais pela maior parte da sua população e à não existência das infraestruturas de apoio administrativo de muitos contribuintes/empresas de pequena dimensão económica, que lhes permita suportar os encargos de uma contabilidade devidamente organizada para efeitos fiscais.

8. No contexto da sociedade de Macau, as comissões de fixação com elementos exteriores à administração fiscal procuram corresponder a uma participação do contribuinte no processo do estabelecimento do imposto, permitindo determinar a matéria tributável de modo rápido e com alguma objectividade, acumulando, em certo sentido, funções de fiscalização.

Na sistematização e estabelecimento de regras uniformes de procedimentos internos, a administração fiscal tem procurado actualizar anualmente um manual de divulgação interna, com orientações e critérios técnicos para a determinação de rendimentos e aplicação do princípio de razoabilidade de custos para efeitos fiscais, destinado a facilitar o trabalho das comissões de fixação (e de revisão) do rendimento tributável dos contribuintes sem contabilidade organizada, pelo que:

9. Dado o trabalho preparatório dos serviços da administração fiscal sobre os elementos a submeter à apreciação das comissões de fixação de rendimentos, estas quase que se limitam a calcular mecânica-

mente os valores a tributar, podendo pôr-se em causa o seu papel efectivo e questionar-se o valor acrescentado trazido pela integração de contribuintes ou de seus representantes na constituição das comissões de fixação.

10. Talvez seja de rever o papel das comissões de fixação de rendimentos, nomeadamente o dos elementos exteriores à administração fiscal, pois, dada a dimensão territorial de Macau e a possibilidade do conhecimento da importância das actividades económicas, deve-se-lhes solicitar um maior valor acrescentado nos trabalhos preparatórios da fixação e na definição de métodos de tributação de lucro presumido ou de fixação de mínimos de imposto.

Na perspectiva de se procurar que os elementos exteriores à administração fiscal integrantes das comissões de fixação de rendimentos contribuam, através dos seus conhecimentos da realidade das actividades económicas, para uma tributação mais eficaz e equitativa, apresentaram-se alguns métodos indirectos seguidos para o cálculo de rendimentos para efeitos fiscais, reconhecendo-se que:

11. Não se pode afirmar que a aceitação da tributação de rendimentos presumidos ou normais no sistema fiscal de Macau seja uma prova de incapacidade da sua administração fiscal para apreender a capacidade contributiva real de todos os contribuintes, embora a extensão do recurso a estes métodos indirectos de fixação do rendimento tributável também tenha alguma coisa a haver com a própria dimensão dos seus serviços.

12. Os sistemas fiscais aceitam uma geral natural incapacidade de apreensão dos chamados valores reais abrangendo todos os contribuintes, ou por ser impossível ou ser de realização muito onerosa e difícil, pelo que definem com maior ou menor rigor os critérios destes regimes de tributação, procurando assim manter alguma equidade na distribuição, pelos diversos contribuintes, dos encargos referentes às despesas públicas.

Relativamente às garantias dos contribuintes refere-se que a possibilidade de escolha prévia do contribuinte, pelo regime de determinação do rendimento real com base em contabilidade devidamente organizada, tem de estar sempre prevista na legislação tributária como alternativa ao processo normal de métodos indirectos de determinação do rendimento tributável, devendo-se considerar que:

13. Os actos de reconhecimento das situações que levam à alteração do regime de tributação com aplicação de métodos indirectos de determinação do rendimento tributável são resultantes de um poder vinculado, pelo que a administração fiscal tem de demonstrar e justificar as razões que conduziram à alteração do regime de tributação.

14. Numa perspectiva de atendimento aos direitos dos contribuintes e de uma gestão eficiente dos procedimentos fiscais, deve haver alteração da legislação fiscal de Macau para alargar as competências das comissões de revisão da fixação de rendimentos, de modo a abranger a legalidade das decisões administrativas que levaram à alteração do regime de tributação com aplicação de métodos indirectos como meio complementar de determinação do rendimento tributável.

15. A intervenção das comissões de revisão da fixação do rendimento tributável, quer este derive da aplicação de métodos indirectos de avaliação, quer resulte da aplicação de critérios de razoabilidade ou de indispensabilidade em relação a determinados encargos, continua a ser fundamental, pois pode permitir uma diminuição dos litígios entre os contribuintes e a administração fiscal e corrigir alguns erros ou exageros de avaliação.

