ANÁLISE DA PROPOSTA DE ALTERAÇÃO AO REGULAMENTO DO IMPOSTO COMPLEMENTAR DE RENDIMENTOS

I - INTRODUÇÃO

Foi solicitado à Associação dos Advogados de Macau que, no âmbito das suas atribuições legais, se pronunciasse sobre a "Proposta de alteração ao Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos".

Para tal, foi a mesmo posta à consulta dos advogados, através de Circular, e de especialistas na matéria. Coligida toda a informação recepcionada e aditada a posição da AAM, foi elaborado um projecto de parecer. Este projecto foi analisado e debatido pela Direcção, sendo o texto agora apresentado o resultado desse estudo e debate, tendo sido aprovado em reunião da Direcção de 21 de Janeiro de 2019.

II. QUESTÕES PRÉVIAS

Em termos gerais, constata-se que a proposta de alteração ao RICR tem a preocupação de importar para o regime tributário da RAEM todo um conjunto de normas que permitirão à Direcção dos Serviços de Finanças cumprir com as mais

Av. da Amizade, nº 918. Edifício World Trade Center, 11º, MACAU 澳門友誼大馬路918號,世界貿易中心大廈11樓 Caixa Postal 郵箱：1293 MACAU 澳門
Tel 電話：28728121, 28728122 Fax 傳真：28728127 E-mail 電子郵箱：aam@macau.ctm.net Website 網頁：http://www.aam.org.mo

recentes normas internacionais de tributação ao abrigo da denominada Acção 13 do projecto *Base Erosion and Profits Shifting* (doravante "BEPS"), a qual incide sobre contribuintes que possam estar a fazer uso do fenómeno dos preços de transferência através de empresas de um mesmo grupo empresarial sitas em diferentes jurisdições fiscais, bem como sobre a obrigação declarativa daí decorrente num regime de *Country by Country* (doravante "CbC").

Mais se verifica que o conteúdo das alterações ao RICR constam do anexo ao Relatório da OCDE de 2015 relativo ao BEPS (Acção 13).

Contudo, não existe no ordenamento jurídico da RAEM qualquer definição para os preços de transferência ou para a sua abrangência e muito menos dos critérios a utilizar para evitar a sua existência.

Julga-se, pois, que a falta de definição de elementos básicos para que os particulares possam concluir que estão (ou não) perante uma operação comercial susceptível de se enquadrar no conceito de preços de transferência e que, por isso, poderão ficar obrigados a uma declaração CbC, cria um elevado grau de incerteza jurídica que não é de todo desejável para o tecido empresarial de Macau ou para quaisquer outros entes com características multinacionais.

Em regra, a conceptualização dos preços de transferência não é tarefa árdua. Trata-se de operações comerciais, aqui se compreendendo os contratos de fornecimento, prestação de serviços e operações financeiras que, envolvendo entidades em relação de grupo, podem estabelecer preços que não são os do mercado em situação de livre concorrência.

Esta simples conceptualização tem a virtude de retirar desta realidade transacções efectuadas por entidades em relação de grupo como o sejam o pagamento de dividendos, assim se assumindo a almejada transparência da norma fiscal.

Acresce que, para que se possa concluir pela existência de preços de transferência, é necessário que a DSF fixe em Lei os critérios pelos quais os avalia e que deverão ser tidos em conta pelas entidades abrangidas pela proposta de alterações ao RICR que ora são apresentadas.

Como bem se sabe, a própria OCDE em defesa da livre concorrência apresentou esses critérios de referência, sendo estes: o método do preço comparável, do custo majorado, do preço de revenda minorado, do fraccionamento do lucro e da margem líquida da operação comercial. É, pois, necessário que a DSF defina quais os métodos de distorção da livre concorrência que pretende utilizar, na análise das declarações de entidades que ao abrigo da nova legislação devam apresentar declarações CbC.

A DSF não poderá também deixar de ter em conta os elementos básicos das operações comerciais, como o sejam as características dos produtos vendidos ou dos serviços prestados, as funções típicas de cada entidade num determinado grupo económico, os riscos contratuais assumidos e todos os demais termos contratuais.

Todas estas definições são uma obrigação de que não se podem demitir as autoridades tributárias em geral, porquanto colocam nos contribuintes um ónus de qualificação dos preços de transferência que manifestamente não lhes compete.

É certo que a definição de aplicação da Acção 13 BEPS implica que só sejam abrangidas pela declaração CbC as entidades multinacionais que no ano precedente tenham tido um volume de negócios que, em demonstrações financeiras consolidadas, seja superior a cerca de 7 mil milhões de Patacas, o que reduz os contribuintes abrangidos pela medida a um número bastante restrito e normalmente dotado de meios económicos e técnicos para a percepção deste fenómeno económico.

Ainda assim, apelando à clareza e à minúcia que as leis fiscais devem ter, julga-se que seria de boa prática legislativa a conceptualização dos preços de transferência nos termos referidos.

Por outro lado, a proposta de alteração ao RICR reporta-se à necessidade de consolidação de contas o que, em nosso entender, não encontra acolhimento nem no RICR nem nas Normas Sucintas de Relato Financeiro (doravante "NSRF")/ Normas de Relato Financeiro (doravante "NRF").

A estrutura cedular dos impostos existentes em Macau, para efeitos de tributação dos rendimentos comerciais e industriais, assenta no Regulamento da Contribuição Industrial (doravante RCI) e no RICR.

Ora, dita o artigo 7.º e seguintes do RCI que a vida de um contribuinte se inicia com a declaração M/1, mediante a qual é atribuído um número de contribuinte, um cadastro a cada um dos estabelecimentos inscritos por esse contribuinte e, adicionalmente, uma classificação de actividades de acordo com a tabela anexa ao RCI.

Para efeitos da declaração anual de rendimentos M/1 a que alude o artigo 10.º do RICR, tal implica que a mesma se vá reportar exclusivamente a um único contribuinte com um ou mais cadastros, mas nunca por forma a permitir uma consolidação de contas com outra ou mais empresas onde existam relações de grupo.

Isto, note-se, mesmo que todas as empresas com relações de grupo sejam residentes fiscais de Macau.

No caso em apreço, onde se equaciona uma *entidade-mãe final* residente fiscal de Macau, com características de uma multinacional, que tem relações de grupo com outras entidades pertencentes a diferentes jurisdições fiscais com facturação cruzada, torna impossível que se providencie uma conta consolidada como o pretende a proposta de alteração ao RICR.

Neste mesmo sentido, milita ainda o n.º 3 do artigo 34.º do RICR, que impede que os prejuízos verificados em actividades exercidas no estrangeiro possam ser deduzidos dos lucros realizados em Macau. Na prática, esta norma nega a possibilidade de se proceder a uma efectiva consolidação de contas, já que não admite a consolidação de prejuízos fiscais internacionais.

Concluindo, para que a proposta seja concretizável, julga-se que será necessário introduzir vastas alterações ao RICR e RCI, bem como nas NSRF/NRF (ou pelo menos nas NRF já que, por natureza, serão estas as obrigatoriamente adoptadas pelas entidades abrangidas por esta iniciativa legislativa), atendendo a que esta legislação é totalmente omissa em matéria de consolidação de contas e contém normas que interditam a apresentação de contas consolidadas, designadamente em matéria de registo fiscal de contribuintes e de proibição da consolidação de prejuízos verificados no estrangeiro.

Dito isto, apresenta-se de seguida a tabela anexa ao documento de consulta, devidamente preenchida no pressuposto do acolhimento das sugestões aqui apresentadas.

III. RESPOSTA AO ANEXO

Anexo - Tabelas dos comentários e sugestões para a proposta de lei
(2 páginas no total)

Nome individual ou da instituição : **Associação dos Advogados de Macau**	
Actividade : ☐ Contabilista ☐ Auditor ☒ Advogado ☐ Banco ☐ Companhia de seguros ☐ Outro (Por favor especifique) _____	
Número do telefone de contacto ou do e-mail : **aam@macau.ctm.net**	
Declaração de confidencialidade : Se deseja manter os seus comentários ou sugestões confidenciais, marque-os com apóstrofos ✓ na caixa. ---------- ☐	
Data de envio : **2019.01.22**	
Secções do documento de consulta para comentários e sugestões	Comentários / sugestões
Conteúdo da proposta de lei	
1.1 Definição da entidade-mãe final / A inclusão de novos requisitos para se tornarem contribuintes do grupo A.	Nada a objectar. Deriva dos parâmetros fixados em 2015 pela OCDE.

1.2 A obrigação de notificação por contabilistas / auditores certificados.	Nada a objectar. Deriva dos parâmetros fixados em 2015 pela OCDE.
1.3 A definição dos contribuintes do grupo A obrigados a cumprir as obrigações suplementares.	Nada a objectar. Deriva dos parâmetros fixados em 2015 pela OCDE.
1.4 As obrigações suplementares e as penalidades relacionadas.	Nada a objectar quanto às obrigações suplementares impostas pela OCDE em 2015. Quanto às penalidades, a OCDE deixou na discricionariedade das diferentes jurisdições fiscais a matéria. Contudo, as penalidades propostas são consistentes com as resultantes dos variados Regulamentos fiscais.
1.5 Adiciona uma referência à troca automática de informações.	Nada a objectar. Deriva dos parâmetros fixados em 2015 pela OCDE.
1.6~1.8 Altera o requisito que determina quando o contribuinte é incluído no Grupo A do imposto complementar de rendimentos aumentando os lucros tributáveis em média dos últimos três anos de "500 000 patacas" para "2 000 000 patacas".	Opinião de concordância embora se admita que o valor podia, à luz da actual situação económica da RAEM e da dinamização das PMEs, ser elevado para valor superior, não repugnando os 5 milhões de Patacas. Contudo, deve haver previsão expressa do modo e tempo que permitirá aos contribuintes actualmente no Grupo A por imposição do valor de 500 mil Patacas retornar ao Grupo B caso o lucro médio dos 3 últimos anos não ultrapasse o valor que vier a ser fixado.
1.9 Inclui uma disposição em que ficam isentos do imposto complementar de rendimentos aos juros obtidos através dos títulos da dívida do Estado, dos	Nada a objectar.

governos locais e das empresas centrais da República Popular da China que sejam emitidos na Região Administrativa Especial de Macau, bem como os rendimentos obtidos resultantes da compra e venda, no resgate ou qualquer outra forma.	
Regulamentos Administrativos ~~Suplementares~~ Complementares[1]	
2.1 O valor especificado da receita total do grupo de empresas multinacionais para as demonstrações financeiras consolidadas.	Considerando que o volume de negócios em conta consolidada constitui factor de obrigação ou isenção para aplicação da norma esta deve ser matéria de lei formal e não de mero Regulamento Administrativo.
2.2 Definição de termos.	Todos os termos e definições deverão constituir reserva de lei formal (Por exemplo: a técnica legislativa adoptada pelo Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados).
2.3 O conjunto de documentos e informações que a entidade-mãe final deve possuir.	Nada a objectar.

Outros comentários ou sugestões: Opinião formulada no pressuposto de ser dada resposta às questões prévias que aqui foram suscitadas.

Aprovado em reunião da Direcção da AAM

de 21 de Janeiro de 2019

[1] Nos termos da Lei n.º 13/2009 – Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas, não existe a tipologia «regulamentos administrativos suplementares», mas sim a de regulamentos administrativos complementares. Vide, nomeadamente, a alínea 3) do artigo 2.º, a alínea 3) do n.º 1 do artigo 4.º, bem como o seu n.º 4, e, ainda, o n.º 2 do artigo 7.º.