

## **2.ª COMISSÃO PERMANENTE**

### **PARECER N.º I/II/2003**

**Assunto:** Proposta de lei intitulada “Regime tributário em caso de dupla tributação regional ou internacional”

#### **I – Introdução**

1 - O Governo da Região Administrativa Especial de Macau (RAEM) apresentou, do dia 07 de Janeiro do corrente ano, a proposta de lei intitulada « Regime tributário em caso de dupla tributação regional ou internacional», a qual foi admitida em 08 do mesmo mês pela Presidente da Assembleia Legislativa, nos termos regimentais.

2 - Essa proposta de lei foi aprovada, na generalidade, na reunião plenária do dia 16 de Janeiro, tendo a 2.ª Comissão Permanente da Assembleia Legislativa sido encarregada, pela Senhora Presidente, de proceder à sua análise na especialidade, assim como de proceder à respectiva redacção final, tendo sido determinada a data de 14 de Fevereiro para a apresentação do parecer.

3 - A Comissão reuniu para o efeito nos dias 24, 28 e 29 de Janeiro, tendo na reunião de dia 28 contado com a presença dos membros do Executivo, que explicaram à Comissão as razões que determinaram a apresentação à Assembleia Legislativa da proposta de lei agora em discussão.

Durante as reuniões os membros da Comissão analisaram, discutiram e pronunciaram-se amplamente sobre a proposta de lei. Da análise efectuada resultou a sugestão ao Executivo de aperfeiçoamento da redacção do artigo 1.º, a qual foi considerada pelo mesmo.

## **II – Apreciação genérica**

4 – Nos termos da Nota Justificativa que acompanha a proposta de lei, as razões que levam o Executivo a apresentar esta iniciativa legislativa justificam-se pelo facto de *“a pluralidade de relações económicas de âmbito regional e internacional, aliada a uma grande movimentação de pessoas nas mais diversas jurisdições fiscais, terem vindo a criar uma grande preocupação na doutrina fiscalista e nas organizações económicas internacionais, uma vez que a conjugação destes dois factores conduz a situações inevitáveis de dupla tributação, caso essas jurisdições se limitem a aplicar a lei interna aos rendimentos dos contribuintes”*.

Uma das formas de resolver a problemática inerente à dupla tributação uma vez que esta se traduz inevitavelmente em situações de injustiça fiscal, é a celebração de acordos e convenções, quer sejam de âmbito regional ou internacional.

Assim, a presente proposta de lei visa, ainda segundo a Nota Justificativa, *“resolver esses conflitos fiscais não só pelos referidos acordos mas também pelas medidas administrativas que melhor se adaptem a cada caso em concreto”*.

5 – A Comissão considera que não é compatível, num moderno sistema fiscal e numa sociedade que se quer cada vez mais justa e com uma mais equilibrada redistribuição da riqueza, a existência de situações em que a mesma transacção, rendimento ou capital é, relativamente a idêntico período e ao mesmo contribuinte, sujeita a impostos similares em dois ou mais Estados. Para além da questão da justiça fiscal que este facto implica, a falta de mecanismos adequados para evitar que o mesmo facto seja duplamente tributado potencia a fraude e evasão fiscais, uma vez que os contribuintes se socorrem dos mais variados expedientes para evitar que os seus rendimentos e capitais sejam duplamente tributados. A não existência destes mecanismos é ainda susceptível de produzir graves consequências económicas, uma vez que dificulta o investimento em jurisdições onde não há formas de evitar que o mesmo rendimento ou capital seja duplamente tributado.

A Comissão aceita, assim, as razões apresentadas pelo Executivo para justificar a necessidade de serem, pela Região Administrativa Especial de Macau, celebrados acordos com vista a evitar a dupla tributação. O fenómeno recente da globalização da economia criou uma dinâmica nas relações económicas transnacionais que implica que os ordenamentos jurídico-fiscais se adaptem de forma a estarem à altura das novas formas de organização empresarial e de circulação de pessoas, de capitais e de mercadorias, que são apanágio de uma economia aberta, moderna e globalizada. No entanto, esta capacidade de movimentação pode ser condicionada em função das condições fiscais que são oferecidas pelos países de acolhimento. Assim, regimes fiscais desactualizados

e burocráticos e que não tenham em conta a rápida evolução das economias e dos mercados levam a que as empresas não só não invistam, como desloquem os seus investimentos para países ou regiões com regimes fiscais mais favoráveis. Julga, assim, a Comissão, que é de todo o interesse para a RAEM que esta seja dotada dos instrumentos que lhe permitam ter um ordenamento jurídico-tributário justo e moderno, susceptível, portanto, de ser um factor importante na captação de investimentos. Ora, a celebração de acordos entre a RAEM e outros países e regiões, com vista a evitar ou a eliminar a dupla tributação, pode ser um factor importante no actual contexto de desenvolvimento da economia de Macau, que pretende não só captar, mas também ser ela própria exportadora de investimentos.

### **III – Apreciação na especialidade**

6 – Para além da apreciação genérica apresentada no ponto anterior, a análise efectuada pela Comissão teve como propósito, nos termos do artigo 118.º do Regimento da Assembleia Legislativa, apreciar a adequação da solução encontrada com vista à resolução da questão que ora nos ocupa. Isto porque, a presente proposta de lei configura um regime próximo da lei de autorização legislativa – instituto inexistente no actual ordenamento jurídico da RAEM. A proposta de lei submetida à Assembleia Legislativa tem como escopo autorizar o Governo da RAEM, mais propriamente o Chefe do Executivo, a celebrar acordos de âmbito regional e internacional com vista a evitar a dupla tributação. Verifica-se, assim, que a Assembleia Legislativa, com a aprovação da presente proposta de lei, está a legitimar o Governo a intervir em matéria da sua competência exclusiva, no caso concreto, os elementos essenciais do regime tributário – alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica. Uma vez que se trata de uma questão

algo melindrosa, que se insere no âmbito das competências da Assembleia Legislativa e que com a aprovação desta proposta de lei passará a ser alvo da intervenção do Governo, a Comissão analisou à luz dos preceitos da Lei Básica as competências dos dois órgãos, tendo concluído que, embora seja da competência exclusiva da AL legislar sobre o regime tributário, também compete apenas ao Governo representar externamente a Região.

Vejamos:

Nos termos do parágrafo 1 do artigo 13.º da Lei Básica, o Governo Popular Central é responsável pelos assuntos das relações externas relativos à RAEM. Esta competência encontra-se, relativamente a algumas matérias, delegada na RAEM, conforme dispõe o parágrafo 3 desta norma, quando prevê que o Governo Popular Central autoriza a Região a tratar, por si própria e nos termos da Lei Básica, dos assuntos externos concernentes.

Esta delegação encontra-se materializada no artigo 136.º da Lei Básica quando dispõe que:

*“A Região Administrativa Especial de Macau pode, com a denominação “Macau, China” manter e desenvolver, por si própria, relações, celebrar e executar acordos com os países e regiões ou organizações internacionais interessadas nos domínios apropriados (...).”*

Da análise dos diversos preceitos da Lei Básica que se referem a relações da RAEM com outros países, verifica-se que esta delegação de competências se encontra confinada ao Governo da RAEM. Assim, o artigo 94.º da Lei Básica, dispõe que *“com o apoio e a autorização do Governo Popular Central a RAEM*

*pode desenvolver as diligências adequadas à obtenção de assistência jurídica com outros países, em regime de reciprocidade*". Da mesma forma, o parágrafo 1 do artigo 138.º da mesma lei prevê a aplicação à RAEM de acordos internacionais em que a RPC é parte após ouvir o parecer do Governo da RAEM. O mesmo artigo, no parágrafo 3, estipula que o Governo da RPC autoriza ou apoia o Governo da RAEM a fazer arranjos apropriados à aplicação na Região de outros acordos internacionais. Esta delimitação de competências encontra ainda acolhimento na previsão da alínea 3) do artigo 64.º quando dispõe que compete ao Governo da Região Administrativa Especial de Macau *"tratar dos assuntos externos, quando autorizado pelo Governo Popular Central..."*

Assim, não só a competência para a celebração de acordos internacionais se encontra concentrada no Governo da RAEM, como se encontra centrada no Chefe do Executivo. Esta centralização é patente logo no parágrafo 1) do artigo 45.º da Lei Básica, quando dispõe que é o Chefe do Executivo quem representa a Região. Esta prerrogativa encontra-se desenvolvida relativamente aos assuntos externos da alínea 13) do artigo 50.º, que atribui ao Chefe do Executivo competência para *"tratar, em nome do Governo da Região Administrativa Especial de Macau, dos assuntos externos..."*. O Chefe do Executivo é não só quem representa a Região como também quem dirige o Governo, podendo assim inferir-se que só este tem, em princípio, competência para obrigar externamente a RAEM.

A Lei Básica não prevê, pois, que qualquer outro órgão da RAEM que não o seu órgão executivo possa conduzir assuntos externos. Ora, sendo isto verdade, também o é que compete apenas à Assembleia Legislativa, nos termos daquela lei, definir o regime tributário de Macau. Face a este enquadramento legal, competirá ao Governo a negociação de acordos com entidades externas

balizado sempre pela competência reservada à Assembleia Legislativa. Ora, não tendo a Assembleia Legislativa competência para representar externamente a RAEM e não conferindo ao Governo autorização para a celebração de acordos em matéria a si reservada, criar-se-ia um impasse caso não se legislasse no sentido de autorizar o Governo a celebrar acordos com outros países e regiões em matéria fiscal. É pois, a divisão de competências prevista na Lei Básica que impõe a necessidade de a Assembleia Legislativa, em matéria da sua exclusiva competência, aprovar uma lei que habilite o Governo a celebrar acordos com vista a evitar a dupla tributação e a evasão fiscais.

Não obstante o entendimento explanado, a Comissão e o Governo consideram que a celebração destes acordos não porão em causa a competência da Assembleia Legislativa para definir os elementos essenciais do regime tributário. Este entendimento foi, aliás, reiterado pelo Governo na reunião que teve lugar a 28 de Janeiro, comprometendo-se este a respeitar as competências da Assembleia Legislativa, ou seja, a celebração de qualquer acordo que vise matéria tributária será sempre feita respeitando o regime jurídico-fiscal de Macau.

7 – Quanto ao texto da proposta de lei, a Comissão sugeriu ao Governo a introdução de algumas alterações na redacção do artigo 1.º com vista a clarificar o seu conteúdo e alcance, o que foi aceite, tendo sido apresentada uma nova versão do articulado.

#### **IV – Conclusão:**

Em conclusão, apreciada e analisada a proposta de lei, a Comissão:

- a) é de parecer que a proposta de lei reúne os requisitos necessários para a apreciação e votação, na especialidade, pelo Plenário;
- b) sugere que, na reunião plenária destinada à votação na especialidade da presente proposta de lei, o Governo se faça representar a fim de poderem ser prestados os esclarecimentos que se mostrem necessários.

Macau, 29 de Janeiro de 2003.

A Comissão,

Leong Heng Teng  
(Presidente)

Cheong vai Kei

Leong lok Wa

Kwan Tsui hang

Jorge Manuel Fão

Au Chong Kit, aliás, Stanley Au

Ng Kuok Cheong

Vong Hin Fai  
(Secretário)

## ANEXO

### **Memorando**

Assunto – Proposta de lei sobre dupla tributação

I - Conceito de dupla tributação: a dupla tributação jurídica internacional consubstancia-se na exigência de impostos comparáveis em dois ou mais Estados ao mesmo contribuinte, com base no mesmo facto gerador e relativamente a períodos idênticos.

A dupla tributação pode ter origem em três situações:

- a) os sistemas de tributação são estruturados com base, em regra, quer no princípio da residência, quer no princípio da fonte ou seja:
  - no princípio da residência o Estado impõe aos seus residentes a obrigação mundial e ilimitada de pagar impostos no país;
  - no princípio da fonte, o Estado tributa os não residentes, com base na fonte dos rendimentos ou da situação do bem;verificando-se assim uma sobreposição de pretensões de vários Estados sobre a mesma riqueza.

- b) o mesmo contribuinte é considerado residente, simultaneamente, por dois ou mais Estados ou os diferentes Estados tratam a mesma transacção ou o mesmo bem como tendo ocorrido ou estando situado no seu território;
- c) há Estados que adoptam o princípio da tributação mundial dos seus cidadãos, qualquer que seja a sua residência.

A dupla tributação pode ser evitada ou eliminada de duas maneiras diferentes:

- a) unilateralmente - os Estados isentam o rendimento ou o capital tributado no estrangeiro ou concedem um crédito relativo ao imposto pago no estrangeiro, ou;
- b) através da celebração de convenções bilaterais ou multilaterais.

II - As convenções bilaterais e multilaterais são celebradas actualmente seguindo essencialmente o Modelo de Convenção Fiscal Relativo ao Rendimento e à Fortuna da OCDE. Este modelo, que é periodicamente actualizado com vista à resolução dos problemas que vão surgindo nas várias ordens fiscais, é cada vez mais utilizado pelos países que celebram convenções com vista a eliminar a dupla tributação. A harmonização de princípios,

procedimentos, definições, regras e métodos permite a adoção de uma interpretação comum a todos os países membros e não membros da OCDE.

Para além do modelo da OCDE é também utilizado o Modelo de Convenção das Nações Unidas relativo às Duplas Tributações entre países Desenvolvidos e em Desenvolvimento. É um modelo semelhante ao da OCDE mas com algumas divergências, uma vez que visa proteger essencialmente os interesses fiscais dos países menos desenvolvidos. As soluções previstas neste Modelo implicam, a vários níveis, um alargamento do poder tributário do Estado da fonte, como por exemplo, um conceito de estabelecimento estável mais abrangente, a tributação das royalties na fonte, a ausência de fixação de uma taxa máxima de retenção relativamente a dividendos e juros, etc, soluções substancialmente diferentes às previstas no modelo da OCDE.

O modelo de convenções da OCDE está organizado em sete capítulos:

Capítulo I – relativo às pessoas e aos impostos cobertos;

Capítulo II- relativo às definições dos termos convencionais mais importantes;

Capítulo III- quanto às regras distributivas em matéria de impostos sobre o rendimento;

Capítulo IV – quanto a regras distributivas relativas aos impostos sobre o capital;

Capítulo V – que consagra regras sobre a eliminação da dupla tributação, que suplementam o regime previsto nos capítulos III e IV;

Capítulo VI – Este capítulo contém disposições especiais sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações entre autoridades fiscais dos Estados contratantes, regime dos membros das missões diplomáticas e dos postos consulares e extensão territorial;

Capítulo VII – com disposições finais sobre o início e o termo de vigência da convenção .

Este Modelo agrupa os diversos rendimentos e o capital em três categorias, de acordo com o regime aplicável no Estado da fonte ou da situação:

a) rendimentos e capital que podem ser tributados sem limitação no Estado da fonte ou da situação:

- rendimentos de bens imóveis situados nesse Estado, incluindo os rendimentos das explorações agrícolas e florestais, ganhos resultantes da alienação desses bens e fortuna constituída por esses bens;
- lucros de um estabelecimento estável situado nesse Estado, ganhos resultantes da alienação desse estabelecimento estável e fortuna constituída pelos bens móveis que fazem parte do activo desse estabelecimento estável;

- rendimentos provenientes das actividades de artistas e desportistas exercidas nesse Estado, independentemente da sua atribuição ao próprio artista ou desportista;
- rendimentos de profissões independentes imputáveis a uma instalação fixa situada nesse Estado, ganhos derivados da alienação dessa instalação fixa e fortuna constituída pelos bens móveis pertencentes a essa instalação fixa;
- remunerações a título de um emprego assalariado no sector privado, exercido nesse Estado, excepto se o empregado aí permanecer por um período que não exceda, no total, 183 dias durante um período de doze meses, com início ou termo no ano fiscal considerado;
- as remunerações e pensões pagas por certos serviços públicos.

b) categorias de rendimentos sujeitas a uma tributação limitada no Estado da fonte ou da situação:

- dividendos: se a participação geradora dos dividendos não estiver efectivamente ligada a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situados no Estado da fonte, este Estado deve limitar o seu imposto a 5% do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efectivo for uma sociedade que

detenha, directamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, ou a 15% do seu montante bruto nos restantes casos;

- juros - o Estado da fonte deve limitar o montante do seu imposto a 10% do montante bruto dos juros, havendo uma repartição do poder de tributar entre o Estado da fonte e o Estado de residência do credor: o Estado da residência do credor tributa ilimitadamente; o Estado donde os juros provêm tributa com limitação (10%) desde que o credor seja o seu beneficiário efectivo e, no final, o Estado da residência do beneficiário elimina a dupla tributação.

c) - os restantes elementos do rendimento ou da fortuna não podem, em princípio, ser tributados no Estado da fonte ou da situação, sendo, em geral, tributáveis no Estado da residência do contribuinte (por exemplo, royalties, ganhos resultantes da alienação de valores mobiliários, rendimentos pelo exercício de profissões independentes que não sejam imputáveis a um estabelecimento estável, etc)

Quando, de acordo com a Convenção, a tributação possa ter lugar, com limitação ou sem limitação, no Estado da fonte ou da situação dos rendimentos, o Estado da residência tem obrigação de eliminar a dupla tributação, podendo recorrer a dois métodos diferentes:

Método da isenção: os rendimentos ou a fortuna tributáveis no Estado da fonte ou da situação ficam isentos de imposto no Estado da residência, mas podem ser tomados em consideração para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos ou fortuna do contribuinte;

Método da imputação: O Estado da residência do beneficiário relativamente aos rendimentos que a convenção lhe permite tributar calcula o seu imposto com base no rendimento total, incluindo o rendimento obtido no outro Estado que, nos termos da convenção, possa aí ser tributado, permitindo, depois, a dedução do imposto pago no outro Estado contratante.

O método da isenção encontra-se associado à igualdade de condições de concorrência no Estado da fonte entre indivíduos de diferentes países; o método da imputação visa a igualdade de tratamento no Estado de residência.

Macau, 24 de Janeiro de 2003.

Os Juristas,

**II – Competência para a celebração de acordos e convenções na RAEM e necessidade de submissão à Assembleia Legislativa da presente proposta de lei**

Nos termos do parágrafo 1 do artigo 13.º da Lei Básica, o Governo Popular Central é responsável pelos assuntos das relações externas relativos à RAEM. No entanto, logo no parágrafo 3 deste mesmo artigo, aquele governo autoriza a RAEM a tratar, por si própria e nos termos da Lei Básica, dos assuntos externos concernentes. Verifica-se assim que, neste parágrafo, se encontra uma delegação de competências do Governo Popular Central na RAEM para esta tratar de assuntos externos.

Esta autorização encontra-se prevista de forma clara no artigo 136.º quando dispõe que:

*“ A Região Administrativa Especial de Macau pode, com a denominação de “Macau, China” manter e desenvolver, por si própria, relações, celebrar e executar acordos com os países e regiões ou organizações internacionais interessadas nos domínios apropriados, designadamente nos da economia,*

*comércio, finanças, transportes marítimos, comunicações, turismo, cultura, ciência, tecnologia e desporto.”*

Esta delegação de competências do Governo Popular Central em matéria de assuntos externos centra-se apenas no Governo da RAEM; vejamos:

O artigo 94.º da Lei Básica prevê que com o apoio e a autorização do Governo Popular Central a RAEM pode desenvolver as diligências adequadas à obtenção de assistência jurídica com outros países, em regime de reciprocidade.

O parágrafo 1.º do artigo 138.º da Lei Básica prevê a aplicação à RAEM de acordos internacionais em que a RPC é parte após ouvir o parecer do Governo da RAEM. Da mesma forma, o parágrafo 3.º do mesmo artigo, dispõe que o Governo da RPC autoriza ou apoia o Governo da RAEM a fazer arranjos apropriados à aplicação na Região de outros acordos internacionais.

O artigo 140.º da LB prevê que o Governo Popular central apoie ou autorize o Governo da RAEM a negociar e a celebrar acordos de abolição de vistos...

Da mesma forma a alínea 3) do artigo 64.º dispõe que compete ao Governo da Região Administrativa Especial de Macau “tratar dos assuntos externos, quando autorizado pelo Governo Popular Central...”

Acresce ainda que esta competência da RAEM para a celebração de acordos internacionais se encontra concentrada no Chefe do Executivo.

Assim, nos termos do disposto no parágrafo 1 artigo 45.º da Lei Básica, é o Chefe do Executivo quem representa a Região. Esta prerrogativa encontra-se desenvolvida relativamente aos assuntos externos na alínea 13 do artigo 50.º, quando dispõe que compete ao Chefe do Executivo “tratar, em nome do Governo da Região Administrativa Especial de Macau, dos assuntos externos...”.

O Chefe do Executivo é não só quem representa a Região como também quem dirige o Governo. Do poder de representação que a Lei Básica atribui ao Chefe do Executivo infere-se que só este tem, em princípio, competência para obrigar juridicamente a RAEM.

Como a Lei Básica não prevê que qualquer outro órgão da Região Administrativa Especial de Macau que não o seu órgão executivo, possa

conduzir assuntos externos, a delegação de poderes do Governo Popular Central encontra-se confinada àquele órgão e não é susceptível de ser subdelegada em qualquer órgão ou entidade. Daí, pois, a necessidade de a Assembleia Legislativa, em matéria da sua exclusiva competência, (elementos essenciais do regime tributário) autorizar o Governo a celebrar acordos. Daí, a necessidade de aprovação de uma lei que habilite o Governo a celebrar acordos com vista a evitar a dupla tributação de rendimentos.

IV - Quanto à proposta de lei propriamente dita, julga-se que se poderia melhorar a redacção do artigo 1.º, uma vez que tal como se encontra redigido, induz-se que a Assembleia Legislativa está a autorizar o Chefe do Executivo a celebrar acordos de âmbito regional ou internacional. Ora, o Chefe do Executivo, tal como explanamos supra, não necessita desta autorização, uma vez que é a única entidade com competência para obrigar internacionalmente a RAEM. Apenas precisa desta autorização em matéria da competência da Assembleia Legislativa, no caso concreto, no âmbito do regime tributário. Assim, julga-se que se deveria acrescentar no fim da norma o seguinte conteúdo:

*“...e celebrar acordos de âmbito regional ou internacional com vista a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento.”*

