

A Interpretação do Art.º 2.º da Lei n.º 12/2003, de 11.08.2003 e sua Importância Prática

*João António Valente Torrão **

NOTA PRÉVIA

O art.º 2.º da Lei 12/2003, de 11.08.2003, veio estabelecer o seguinte:

“1. As competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

2. O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

3. Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo”.

Acontece, porém, que, tanto na sua epígrafe, como no seu texto, a lei se refere apenas ao Regulamento do Imposto Profissional e ao Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, pelo que se coloca a questão de saber se o referido art.º 2.º se aplica apenas a esses impostos ou a todos os regulados em leis e regulamentos fiscais indicados nesse artigo.

Conforme se indicará seguidamente, divergem na interpretação da lei o Tribunal de Segunda Instância e o Tribunal de Última Instância da RAEM.

* Juiz Conselheiro (Jubilado) do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

Neste trabalho propomo-nos dar o nosso contributo para a polémica questão, analisando também, em concreto, as consequências resultantes dessa interpretação.

Apesar de a Lei em apreciação datar de 2003, pensamos que a matéria reveste ainda actualidade, até porque recentemente foi proferido mais um acórdão pelo TUI sobre a matéria (Acórdão de 24/04/2019 – Processo nº 97/2014) e, por acórdão recentíssimo de 16 de outubro de 2019, o mesmo Tribunal fixou jurisprudência obrigatória sobre esta questão (Processo nº 7/2019).¹

I. A questão em apreciação

No acórdão do TUI, de 23 de Julho de 2014 - Processo nº 31/2014 (idêntica decisão foi proferida na mesma data no Processo nº 32/2014, sobre questão jurídica idêntica), o TUI, a propósito da interpretação do artº. 2º da Lei nº 12/2003, de 11.08.2003, decidiu o seguinte:

“I - O título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo, mas mero valor interpretativo.

II - O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos”.

O referido artº. 2º é do seguinte teor:

“1. As competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

2. O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se

¹ Sobre o alcance e significado da jurisprudência obrigatória, v. João António Torráo, “A Jurisprudência: seu contributo para a interpretação e/ou uniformização do sentido da lei”, em *Revista de Administração Pública de Macau*, nº 120, 2018 - 2º, pags. 183-235.

preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

3. Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo”.

Relativamente à interpretação deste artigo, o TSI, no acórdão de 16 de Janeiro de 2014, proferido no Processo nº 20/2013, entendeu que

“A lei nº 12/2013 tem um objecto plasmado na sua epígrafe: ‘Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos’. Esse é o seu objectivo específico! Não pretende intrometer-se em mais nenhuma área, nem introduzir modificações no regime concernente a outros impostos, nomeadamente o de selo e o da contribuição industrial”.²

II. As posições divergentes do TSI e do TUI da RAEM - Argumentação

II.1. A questão apreciada e decidida pelo TUI no Processo nº 31/2014 (bem como no recurso a que se refere o Processo nº 32/2014 e, mais recentemente, no Processo nº 97/2014), foi a de saber se o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e, assim, se o acto recorrido é irrecorrível, por ser necessário o recurso hierárquico interposto de despacho da Directora dos Serviços de Finanças.

II.2. Conforme se refere no acórdão do TUI, o TSI no acórdão recorrido,

“como noutras decisões do TSI, a partir do Acórdão de 28 de Novembro de 2013 (processo n.º 272/2013), decidiu que, em matéria de imposto de selo, o acto de liquidação oficiosa ou adicional (ou actos que decidem da não isenção ou da incidência do imposto) do director dos Serviços de Finanças é contenciosamente recorrível, sendo, portanto, irrecorríveis os actos que conheçam de recursos hierárquicos (necessariamente facultativos) daqueles actos”.

² Este entendimento foi também seguido nos acórdãos posteriores de 13/02/2014 - Processo nº 277/2009 e de 10/11/2016 - Processo nº 573/2016

O TSI, para assim decidir, louvou-se na seguinte argumentação:

“Antes de mais nada, este é um diploma que tem um objecto plasmado na sua epígrafe: ‘*Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos*’. Esse é o seu objectivo específico!

Não pretende intrometer-se em mais nenhuma área, nem introduzir modificações no regime concernente a outros impostos, nomeadamente o de *selo* e o da *contribuição industrial*.

Reconhecemos o embaraço que pode provocar no intérprete quando o nº 1 do artigo faz uma referência às competências atribuídas pelas *leis e regulamentos* ao Chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao Chefe da Repartição das Finanças. cremos, todavia, que mesmo aí o legislador não se está a referir a ***todas as leis*** e a ***todos os regulamentos*** respeitantes aos mais diversos impostos, mas sim e somente aos diplomas (leis e regulamentos) atinentes aos impostos a que o diploma se refere expressamente no seu título, ou seja, o *Profissional* (Lei nº 2/78/M) e o *Complementar de Rendimentos* (Lei nº 21/78/M).

Assim é que, sempre que tais diplomas específicos cometerem competências ao Chefe da Repartição de Finanças (v.g. *artº. 18º, nº 1, al. c, do RIP*), ou ao Chefe de Repartição de Contribuições e Impostos (v.g. *artº. 36º, do RICR*) ou ao Chefe do Departamento de Auditorias, Inspecção e Justiça Tributária (v.g. *artº. 18º, nº1, al. a, do RIP*), elas devem agora ser entendidas para o Director dos Serviços de Finanças. É isso o que o *nº 1, do artº. 2º* citado diz!

O *nº 2 do artº. 2º* e o *nº 3* do mesmo artigo, por outro lado, sem excluïrem a competência das Comissões de Revisão no âmbito desses mesmos impostos Profissional e Complementar de Rendimentos (v.g. *artºs. 79º, nº 9, do RIP* ou *45º do RICR*), prescrevem que as decisões tomadas pelo Director dos Serviços de Finanças em sede de reclamação estão sujeitas a recurso hierárquico necessário. Mas só essas!

Não vale a pena procurar encontrar razões para o legislador conferir ao Director nestes dois impostos (excepcionado, repita-se, o caso das decisões praticadas pelas respectivas Comissões de Revisão) uma competência para a prática de actos não definitivos, enquanto para outros o legislador manteve para o mesmo Director uma competência para a prática de actos definitivos e imediatamente recorríveis contenciosamente. É assim que a lei se encontra escrita; nada há a fazer. Se existe quebra de uniformidade do sistema, é porque o legislador, ou não se apercebeu dela, ou quis efectivamente estabelecer diferenças assentes em desigualdades que entreviu na natureza

diversa dos impostos. E para quem se preocupa com estas questões de uniformização do sistema fiscal, mais do que bradar contra o quadro ‘de constituto’, o que deve fazer é canalizar a energia para uma nova ordem ‘de constituendo’, um novo quadro legal unitário e de boa ordem sistemática.

Portanto, o regime da impugnabilidade das decisões referentes a estes dois impostos (*Profissional e Complementar de Rendimentos*) foi modificado pelo *artigo 2º* da referida *Lei nº 12/2003*, sem dúvida, de forma a conferir ao Director do Serviço de Finanças uma competência que pertencia a outras entidades até então e a interferir no regime da reclamação ‘graciosa’ e no recurso hierárquico que vinha dos diplomas respectivos (*Lei nº 2/78/M* e *Lei nº 21/78/M*). Não se estranhe, porém, esta alteração, cujos fundamentos assentam na autonomia e soberania do legislador.

É por isso que não vemos nesta atitude do legislador nenhum intuito de revogar o regime de impugnabilidade das decisões respeitantes aos restantes impostos.

Se o legislador da referida *Lei nº 12/2003* tivesse querido abolir o regime de todos os restantes impostos nesse capítulo, nem haveria de dar o nome que deu ao diploma, nem se teria esquecido de revogar as normas que entendesse adequadas para conformar o regime da impugnabilidade de todos os outros impostos ao ali ‘ex novo’ explanado. Contudo, como se pode ver do seu *artº. 5º*, a revogação a que procedeu limitou-se a algumas normas dos diplomas que foram objecto da sua atenção: o *imposto profissional* e o *imposto complementar de rendimentos*. Ao fazer uma revogação expressa sobre uma determinada matéria, não se aceita que não tivesse feito o mesmo em relação a outras se essa fosse a sua intenção.

É certo que a revogação também pode ser implícita, mas nesse caso fala-se de revogação de uma lei por outra com o mesmo enquadramento ou contexto, sendo isso particularmente aceite entre leis que se sucedem com o mesmo objecto de regulação (*artº. 6º, nº 2, do Código Civil*). Por exemplo, uma lei de inquilinato pode ser revogada por outra lei do inquilinato; o regime constante das expropriações pode ser revogado por uma lei nova com outra regulação outra lei que verse sobre o mesmo assunto específico. Portanto, se uma lei tem um enquadramento mais vasto e geral, dificilmente se pode dizer que revogue implicitamente o regime exposto em várias outras leis, a não ser que tal resulte inequivocamente do seu texto, através, por exemplo, de expressões do tipo ‘*São revogadas todas as leis em contrário, mesmo as especiais*’.

Ora, no caso, estamos perante uma lei (*12/2003*) que, versando sobre as alterações do *Regulamento do Imposto Profissional* e do *Imposto Complementar de Rendimentos*, por isso especial, dificilmente poderia apagar

o regime da impugnação de decisões concernentes a outros impostos, sem que isso resultasse inequivocamente do seu texto.”

II.3. O acórdão do TUI, por sua vez, e após transcrever todo o texto da Lei nº 12/2013, refere o seguinte:

“O artigo 1.º da Lei altera os artigos 3.º, 4.º, 7.º, 8.º, 9.º e 32.º do Regulamento do Imposto Profissional.

O artigo 2.º estatui sobre competências em matéria fiscal e o recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo de decisões do director dos Serviços de Finanças.

O artigo 3.º prevê normas transitórias em sede de imposto profissional.

O artigo 4.º determina a republicação do Regulamento do Imposto Profissional.

O artigo 5.º revoga um artigo do Decreto-Lei n.º 65/84/M, que estabelecia isenção de imposto profissional a docentes do ensino particular de fins não lucrativos, e três normas do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O artigo 6.º prevê a entrada em vigor e produção de efeitos da Lei.

Tirando o artigo 4.º que é uma norma de execução prática da lei e o artigo 6.º que se refere à vigência, os artigos 1.º, 3.º e 5.º, alteram o Regulamento do Imposto Profissional revogam a isenção a um grupo de pessoas e promovem a sua aplicação no tempo.

O artigo 5.º revoga, ainda, três normas do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos. No diploma nada mais se refere a este imposto”.

E mais adiante, e com referência específica ao artº. 2º, acrescenta o seguinte:

“O n.º 1 do artigo 2.º determina que as competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas a duas entidades (chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e chefe da Repartição de Finanças de Macau), seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

A letra da lei não podia ser mais clara no sentido desta norma se aplicar a todas as leis e regulamentos fiscais e não apenas às atinentes aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

O n.º 2 do mesmo artigo 2.º estatui que o director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número

1, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

Também esta norma não suscita dúvidas, porque se move no âmbito do n.º 1 da mesma lei e atribui competência ao director dos Serviços de Finanças para apreciar das reclamações de actos administrativos respeitantes ao lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades em todas as leis e regulamentos fiscais. Com uma excepção: naqueles casos em que as leis e regulamentos fiscais prevejam a impugnação da fixação da matéria colectável perante Comissões de Revisão, a competência mantém-se nestas Comissões.

E o n.º 3 acrescenta que da decisão do director dos Serviços de Finanças, no âmbito dos n.ºs 1 e 2, em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo. Mas não das comissões de revisão.

Quer isto dizer que a Lei 12/2003 prevê apenas recurso contencioso dos actos do Chefe do Executivo, mantendo o recurso contencioso de impugnação da fixação da matéria colectável das deliberações das Comissões de Revisão.”

E, argumentando contra a tese da decisão recorrida, o acórdão acrescenta o seguinte:

“Como se sabe, o título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo. Não determina nada, não estatui nada. Só o texto da lei o faz. O título ou epígrafe da lei é apenas o pórtico que anuncia ao leitor as grandes linhas da lei, mas, as mais das vezes, não é exaustivo, porque o não pode ser. Não é possível, em muitos casos, fixar um título necessariamente curto para uma lei que pode ser extensa e tratar de muitos assuntos.

Em bom rigor, o título ou epígrafe da lei tem, ainda, menos valor interpretativo que o preâmbulo da lei, que, reconhecidamente, não tem valor dispositivo. É que o título ou epígrafe da lei apenas anuncia em duas ou três palavras o que a lei contém, ao passo que o preâmbulo é, normalmente, bastante mais extenso, explicando os objectivos do texto jurídico”.

E mais adiante:

“O 2.º argumento do acórdão recorrido é este: se a intenção do legislador fosse a mudar o regime de todos os impostos, no que toca ao acto contenciosamente recorrível, não se teria esquecido de revogar todas as normas de todas as leis que se impusesse fazê-lo, como fez no artigo 5.º.

Salvo o devido respeito, este argumento ainda prova menos que o anterior.

No artigo 5.º da Lei revoga-se o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M e a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, o artigo 5.º e o artigo 6.º, todos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos. Ou seja, revogam-se quatro normas concretas em virtude da fixação de novo regime do imposto profissional. Uma (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M) revoga uma isenção de imposto. Não era possível uma revogação implícita. O mesmo se diga das três revogações do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Já no caso do novo regime, fixado pelo artigo 2.º, seria muito mais complexa a revogação expressa, porque envolvia todas as leis e regulamentos atinentes a impostos, bem como leis orgânicas. Se o legislador se esquecesse de revogar uma norma iria levantar uma dúvida sobre a vigência de regime paralelo ao novo fixado. Assim, seria muito mais prudente fixar um regime genérico, sem revogação concreta de nenhuma lei ou regulamento fiscal, com revogação tácita de todos os regimes em contrário dos anteriores. Como aconteceu. Não nos cabendo qualificar a opção do legislador, só nos resta dizer que assumiu uma conduta prudente, não podendo retirar-se nenhum argumento desta atitude a favor da tese do acórdão recorrido.

O último argumento do acórdão recorrido é uma vaga referência à discussão do projecto de lei na Assembleia Legislativa, onde não se verificou a intenção de alterar o regime da Lei n.º 15/96/M. Mas o facto de os deputados não terem mencionado um ponto da lei não parece demonstrar nada.

Visto o sentido da lei e afastados os argumentos da tese do acórdão recorrido, cabe acrescentar outros argumentos que demonstram cabalmente que o artigo 2.º da Lei se aplica a todos os impostos e não apenas ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos.

Antes de mais, seria muito estranha a aplicação da lei, em especial, ao imposto complementar de rendimentos quando a lei, quanto a este, se limita a revogar três normas.

Por outro lado, o intérprete tem de presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas (artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil).

Ora, parece que seria desacertado ter consagrado que, no tocante ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos o acto recorável contenciosamente fosse o do Chefe do Executivo, enquanto que nos restantes impostos continuasse a vigorar o regime da Lei n.º 15/96/M e das leis de impostos cedulares, em que o acto recorrido é do director dos Serviços de Finanças (com a excepção já vista da impugnação da matéria colectável).

Claro que o legislador pode aprovar o que lhe aprouver. Mas na dúvida sobre a sua intenção, há que presumir que é coerente e que consagrou as soluções mais acertadas.

Mas a prova cabal da intenção do legislador, afigura-se-nos residir no seguinte:

No n.º 2 do artigo 2.º, dispõe-se que o director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável *quando especialmente se preveja* a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

Ora, o legislador sabia perfeitamente que, nos termos do Regulamento do Imposto Profissional e do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a impugnação da fixação da matéria colectável se fazia perante as Comissões de Revisão (artigo 79.º Regulamento do Imposto Profissional, na redacção da Lei n.º 9/93/M, de 23 de Agosto e artigo 44.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, na redacção da Lei n.º 6/83/M, de 2 de Julho).

Por isso, se o artigo 2.º se referisse apenas ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos não fazia nenhum sentido dizer-se '*quando especialmente se preveja* a reclamação para Comissões de Revisão', porque o legislador sabia que nestes impostos a impugnação da fixação da matéria colectável se fazia sempre para as comissões de revisão.

Mas a norma já faz todo o sentido se referir a todos os impostos, porque nem em todos existe impugnação da fixação da matéria colectável perante comissão de revisão. É o caso da contribuição industrial que não conhece esta comissão de revisão (Regulamento da Contribuição Industrial aprovado pela Lei n.º 15/77/M).

Eis a prova de que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos, revogou o artigo 5.º da Lei n.º 15/96/M e derogou as normas das leis e regulamentos fiscais que previam o recurso contencioso dos actos do director dos Serviços de Finanças". ³

³ Conforme referido na nota prévia supra, o TUI proferiu ainda sobre esta matéria, e no mesmo sentido, os acórdãos de 23.07.2014 - Processo nº 32/2014, de 24.04.2019 - Processo nº 97/2014, e, recentemente, fixou jurisprudência obrigatória (ao abrigo do disposto nos artºs 44º, nº 2-1) da Lei nº 9/1999 e 161º e segs. do Código de Processo Administrativo Contencioso), no acórdão de 16.10.2019 - Processo nº 7/2017 (sumariado no final deste trabalho).

III. A nossa interpretação.

III.1. A questão em apreciação não deixa de apresentar alguma dificuldade, sendo de subscrever, quer alguns argumentos do TSI, quer do TUI.

Com efeito, e desde logo, atendendo às regras de interpretação jurídica, verificamos que, da epígrafe da Lei e do seu conteúdo e porque a mesma sempre refere o imposto profissional e o imposto complementar de rendimentos, nunca fazendo expressamente referência a qualquer outro imposto, parece resultar que a mesma respeita apenas a estes impostos.

No entanto, como bem refere o TUI,

“o título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo. Não determina nada, não estatui nada. Só o texto da lei o faz. O título ou epígrafe da lei é apenas o pórtico que anuncia ao leitor as grandes linhas da lei, mas, as mais das vezes, não é exaustivo, porque o não pode ser. Não é possível, em muitos casos, fixar um título necessariamente curto para uma lei que pode ser extensa e tratar de muitos assuntos.”

É certo que no caso, o legislador poderia ter facilmente evitado qualquer dúvida de interpretação se, no artº. 2º, por exemplo, tivesse referido expressamente os impostos indicados ou tivesse dito “*todos os regulamentos fiscais vigentes da RAEM*”.

Não o tendo feito, e não bastando a letra da lei para a sua interpretação, teremos de ir mais além, e tentar compreender se o legislador pretendeu apenas abranger nesta Lei os referidos impostos.

III.2. É inequívoco que o legislador em todos os artigos da Lei se refere ou ao imposto profissional (artºs 1º, 3º e 4º) ou ao imposto complementar de rendimentos (artº. 5º), com excepção do artº. 2º do seguinte teor:

“Artigo 2.º

Competências em matéria fiscal

1. *As competências para lançamento, liquidação, fixação,⁴ notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.*

2. *O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.*

3. *Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo”.*

Sendo assim, e perante a referência genérica a leis ou regulamentos fiscais cabe apurar se a intenção do legislador foi apenas a de abranger o imposto profissional e o imposto complementar de rendimentos ou todos os regulamentos e leis fiscais atributivos de competência em matéria de *lançamento, liquidação, fixação da matéria tributável, notificação de decisões de aplicação de penalidades* ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau. Para este efeito teremos de recorrer à análise, ainda que breve, do sistema fiscal da RAEM.

III.3. Como é sabido e já o referimos oportunamente noutro local,⁵ a RAEM não dispõe de um Código de Processo Tributário, constando a matéria relativa a

⁴ Há aqui um lapso de redacção evidente já que se pretendia referir fixação de rendimento colectável ou matéria colectável (tal como é referido no nº 2), pois o termo “fixação”, isoladamente, nada significa. Do mesmo modo, o termo isolado “notificação” é também incompreensível, uma vez que a notificação nada tem a ver com a aplicação de penalidades, nem em si constitui uma competência em sentido técnico jurídico.

⁵ João António Torrão, “Algumas Notas sobre o (Um) ‘Código Tributário’ da (Para A) RAEM”, em *Revista de Administração Pública de Macau*, nº 105, 2014, págs. 631/713. Também acessível na Internet : http://www.safp.gov.mo/safppt/magazines/WCM_040583

reclamações administrativas e impugnações judiciais das decisões da administração tributária da parte final do diploma regulador do respectivo tributo.

Assim, e reportando-nos aos impostos relevantes do sistema jurídico-tributário da RAEM, temos tais matérias reguladas nos seguintes preceitos:

-**Imposto Profissional** (artºs 76º a 89º do Regulamento do Imposto Profissional).

-**Imposto Complementar de Rendimentos** (artºs 76º a 86º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos)

-**Contribuição Industrial** (artºs 48º a 57º do Regulamento da Contribuição Industrial)

-**Contribuição Predial Urbana** (artºs 115º a 126º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana)

-**Imposto do Selo** (artºs 91º a 99º do Regulamento do Imposto do Selo)

-**Imposto de Turismo** (artºs 36º a 38º do Regulamento do Imposto de Turismo).

-**Imposto de Consumo** (artºs 83º a 92º do Regulamento do Imposto de Consumo)

-**Imposto de Circulação** (artºs 21º a 27º do Regulamento do Imposto de Circulação),

-**Imposto sobre Veículos Motorizados** (artº 41º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados).⁶

⁶ Não se faz aqui referência ao **Imposto sobre a exploração de jogos de fortuna ou azar em casino** dada a especificidade deste imposto que tem por base a Lei nº 16/2001, de 24 de Setembro. Diremos porquê.

De acordo com o artº. 7º, nº 1 da citada Lei “*A exploração de jogos de fortuna ou azar é reservada à Região Administrativa Especial de Macau e só pode ser exercida por sociedades anónimas constituídas na Região, às quais haja sido atribuída uma concessão mediante contrato administrativo.*”

Por força da concessão “*As concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de imposto especial sobre o jogo, o qual incide sobre as receitas brutas de exploração do jogo*”, no montante de 35% (artº. 27º), ficando, no entanto, as concessionárias obrigadas ao pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos estabelecidos na lei (sem prejuízo de, por motivo de interesse público, o Chefe do Executivo poder isentar, temporária e excepcionalmente, total ou parcialmente, as concessionárias do pagamento do imposto complementar de rendimen-tos) – artº. 28º.

Quer isto dizer então que as relações RAEM - Concessionárias no âmbito do jogo são reguladas, em primeiro lugar, pelo contrato de concessão. No mais, e quanto a relações jurídico-tributárias, são aplicáveis as normas gerais do CPAM e do CPCAM (v. o artº. 53º da Lei nº 16/2001, que excepciona a aplicação dos artºs 168.º, 169.º, 170.º, 172.º, 173.º e 174.º do CPA).

No entanto, sempre se dirá ainda que, por força do artº. 28º, nº 1 desta Lei, “*Independentemente da sujeição ao pagamento do imposto especial sobre o jogo, as concessionárias ficam obrigadas ao pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos estabelecidos na lei.*” Deste modo, e dependendo do tributo em causa, é também aplicável às concessionárias o disposto na respectiva norma

III.4. Sobre as normas referidas, escrevemos também, oportunamente, o seguinte:⁷

“Relativamente aos transcritos preceitos sobre garantias dos contribuintes, cabe dizer o seguinte.

a) Em todos os Regulamentos se estabelecem garantias administrativas (designadas de graciosas) – reclamação e recurso hierárquico – e contenciosas (recurso contencioso).

b) Em 4 Regulamentos existe uma norma com a epígrafe ‘Reclamação graciosas’, praticamente idêntica (v. artºs 76º do RIP, 38º do RCI, 115º do RCPU e 76º do RICR).

c) Estabelecem-se também prazos para a reclamação e recurso hierárquico.⁸

d) Também no que se refere à garantia contenciosa, existe uma norma de conteúdo praticamente idêntico (v. artºs 83º do RIP, 52º do RCI, 121º do RCPU e 81º do RICR).

e) Por outro lado, e no que à garantia contenciosa ainda se refere, o artº 88º do RIP, bem como os artºs 83º do RICR, 123º do RCPU e 54º do RCI, estabelecem normas de carácter processual quanto ao recurso contencioso. Já o artº 57º do RCI remete para os diplomas legais sobre a matéria, o mesmo sucedendo com o artº 41º do RIVM. Já o RIT se limita a consagrar o recurso contencioso sem mais nada dizer. E, o artº 91º, nº 2 do RIS remete em todas as matérias relativas ao recurso contencioso, para o disposto no RCI, que, como se referiu estabelece também matéria de natureza processual – regras sobre elaboração da petição e efeitos da sua entrega.

f) Chama ainda a atenção a inclusão de uma norma relativa à fixação de matéria tributável na parte relativa a garantias, no caso do imposto profissional – v. artºs 79º e 80º. Ora, sendo certo que, se estabelece aqui uma garantia, a verdade é que esta matéria deveria estar colocada noutro lugar relativo à fixação da matéria tributável, até porque esta questão se coloca também no imposto do selo – artºs 92º a 95º e na CPU – artº. 118º do respectivo Regulamento.

g) No Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados o legislador já remete - e bem - em matéria de reclamações e recursos para o CPA (v. artº

tributária. Por outro lado, as dívidas relativas ao imposto especial sobre o jogo são também cobradas em execução fiscal – artº. 27º, nº 6 da mesma Lei.

⁷ “Algumas Notas sobre o (Um) ‘Código Tributário’ da (Para A) RAEM” - em *Revista de Administração Pública de Macau*, nº 105, págs. 700/702.

⁸ Que foram uniformizados pelo Decreto-Lei nº 15/96/M, de 15 de Agosto.

41º daquele Regulamento). Com efeito, estando a matéria ali regulada, não há necessidade de repetição no texto do Regulamento, salvo se o legislador pretender ressaltar alguma matéria específica.

h) O Regulamento do Imposto de Consumo suscita também alguns reparos, na medida em que repete normas cuja matéria está regulada no CPA e no CPCA e contém outra (juros indemnizatórios e compensatórios) que podia estar incluída num diploma de âmbito geral tributário.

Assim, por exemplo, no artº 84º consagra-se o direito à informação. Ora, este direito resulta já do artº 63º do CPA, não existindo particular razão para se consagrar de novo no imposto de consumo.

Por outro lado, no artº 85º consagra-se o direito de o contribuinte, no caso de a comunicação da decisão não conter a respectiva fundamentação ou quaisquer outros requisitos legalmente exigidos, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento, com suspensão do prazo para reclamar ou recorrer até notificação ou entrega dos referidos elementos. Ora, o artº 27º do CPCA contém já uma norma idêntica, que embora inserida em norma de processo contencioso, também é aplicável no procedimento.

Conforme referia já em 1998 José Hermínio Rato Rainha : *‘As normas de direito processual fiscal encontram-se dispersas por vários diplomas que, publicados ao longo dos tempos, usam as palavras ou expressões do legislador de diversas épocas e não seguem a mesma evolução de conceitos, o que, por vezes, levanta algumas dificuldades na aplicação da lei.’*⁹

Assim sendo, impõe-se a unificação de todas estas normas num único diploma, sem prejuízo de manter nalguns Regulamentos a referência a alguma especificidade. Tanto mais que, em face das normas do Código de Procedimento Administrativo – artºs 145º a 164º – aplicável à administração fiscal por força do artº. 2º, nº 1 do mesmo diploma, há normas que não se justifica que se repitam nos Regulamentos Fiscais.

O mesmo se dirá em matéria de recurso contencioso em que o Código de Processo Administrativo Contencioso regula a mesma matéria (v., por exemplo, os artºs 42º, quanto aos requisitos da petição, os artºs 25º e 26º, quanto a prazos, etc.)

Existe, assim, uma repetição desnecessária dos direitos dos contribuintes, quanto ao direito de reclamação e de recurso, impondo-se a sua unificação num único diploma, sendo o Código Tributário o adequado.”

⁹ *Impostos de Macau*, 1998, pág. 5.

III.5. Após estas considerações, vejamos agora as normas e diplomas que poderão cair no âmbito do nº 1 do artº. 2º acima transcrito, deixando de parte o Imposto sobre o Consumo cuja liquidação, fiscalização e aplicação de sanções por infracções ao regime competem à Direcção dos Serviços de Economia (V. os artºs 30º, 35º, 58º 3 73º do respectivo Regulamento) e o Imposto de Circulação, cuja liquidação, fiscalização e aplicação de sanções cabe ao IACM (artºs 7º, 12º e 14º do respectivo Regulamento).

1) Imposto Profissional:

O respectivo Regulamento faz referência ao Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária nos artºs 17º, nº 2, alínea a), 18º, alíneas a) e f), 22º, 31º, 39º, 51º, 52º, 54º, 57º, 69º, 76º, 77º, 91º e 95º.

Por sua vez, referem-se ao chefe da Repartição de Finanças de Macau os artºs 18º, alínea c), 30º e 79º, nº 7 do mesmo Regulamento.

2) Imposto Complementar de Rendimentos:

O respectivo Regulamento faz referência ao Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária nos artºs 23º, 29º, 33º, 36º, nº 1, 40º, 69º e 90º-A.

Por sua vez, nenhuma norma se refere ao chefe da Repartição de Finanças de Macau.

3) Contribuição Industrial:

O respectivo Regulamento faz referência ao Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária nos artºs 44º e 65º.

Por sua vez, referem-se ao chefe da Repartição de Finanças os artºs 15º, 18º, alínea c) e 22º, nº 5.

4) Imposto do Selo:

O respectivo Regulamento faz referência ao Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária nos artºs 36º, nºs 2, alínea b) e 3 e 70º, nº 1.

Por sua vez, referem-se ao chefe da Repartição de Finanças os artºs 14º, 22º, nº 2, 36º, nº 2, alínea b), 59º, 60º, nºs 2 e 3, 61º, nº 3, 62º, 73º, alínea d) e 97º.

5) Contribuição Predial Urbana:

O respectivo Regulamento faz referência ao Chefe de Repartição de Finanças nos artºs 11º, nº 1, 24º, 28º, 31º, 33º, 37º, 39º, 42º, 48º, 108º, 116º e 118º, nº 7.

Por sua vez, nenhuma norma se refere ao chefe de Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária.

De notar, no entanto, que, em matéria de reclamações da fixação do rendimento colectável, a competência para a sua apreciação cabe ao director dos Serviços de Finanças (artº. 118º, nºs 1 e 8).

6) Imposto de Turismo:

O respectivo Regulamento faz referência ao Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária no artº. 25º, nº 1.

Por sua vez, referem-se ao chefe da Repartição de Finanças os artºs 7º, nº 4, 8º, nº 1, 10º e 34º.

7) Imposto sobre Veículos Motorizados:

O respectivo Regulamento, sendo um diploma mais moderno do que os anteriores,¹⁰ prevê já a competência do Director dos Serviços de Finanças para a aplicação das multas (artº. 35º) e no seu artº. 41º, nº 1, a aplicação do CPA às reclamações e recursos de actos administrativos praticados ao abrigo do mesmo Regulamento, com excepção do acto administrativo de fixação do Preço Fiscal, o qual é exclusivamente susceptível de recurso contencioso (artº. 41º, nºs 2 a 4).

III.6. Aqui chegados, e pelo que ficou dito, estamos agora em melhores condições para interpretar o referido artº. 2º.

De acordo com o artº 2º do Decreto-Lei n.º 30/99/M, de 5 de Julho:

“São atribuições da DSF:

e) Realizar a administração fiscal do Território, promovendo a adequação das leis fiscais e a defesa e reintegração dos interesses públicos, quando violados”.

¹⁰ “O Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados” foi aprovado pela Lei n.º 5/2002, de 17 de Junho de 2002.

O artº 11.º do mesmo diploma, por sua vez, estabelece o seguinte:

“1. A Repartição de Finanças de Macau, adiante designada RFM, é a subunidade da DSF a quem compete realizar a administração fiscal do Território, dando execução à política fiscal superiormente definida, promovendo o cumprimento das leis fiscais e providenciando a reintegração da legalidade e interesse público quando violados.

2. A RFM é equiparada a departamento.

3. A RFM dispõe da seguinte estrutura:

- a) Divisão dos Impostos sobre o Rendimento;*
- b) Divisão dos Outros Impostos;*
- c) Recebedoria”.*

Finalmente releva ainda o artº 3º do seguinte teor:

**“Artigo 3.º
(Estrutura)**

1. A DSF é dirigida por um director, coadjuvado por dois subdirectores.

2. Para a prossecução das suas atribuições, a DSF dispõe das seguintes subunidades orgânicas:

- a) Departamento de Contabilidade Pública;*
- b) Repartição de Finanças de Macau;*
- c) Departamento de Gestão Patrimonial;*
- d) Departamento de Estudos e Planeamento Financeiro;*
- e) Departamento de Sistemas de Informação;*
- f) Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária;*
- g) Divisão Administrativa e Financeira;*
- h) Divisão de Notariado.*

3. Junto da DSF, funciona a Repartição das Execuções Fiscais, que se rege por diploma próprio”.

Temos então que o dirigente máximo do serviço é o respectivo director.

Parece, assim, que o artº. 2º da Lei nº 12/2003, transcrito acima, pretendeu concentrar no Director dos Serviços de Finanças competências que nos vários regulamentos fiscais estavam atribuídas a funcionários dependentes do referido Director.

E, havendo reclamações gratuitas, estas eram dirigidas ao autor do acto.

Ora, após a entrada em vigor deste artº. 2º, todas as competências em matéria de lançamento, liquidação, fixação da matéria colectável, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontravam atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, passaram a ser atribuídas ao Director dos Serviços de Finanças que, em consequência, passa também a ter competência para apreciar as reclamações de actos administrativos praticados no âmbito daquelas competências.

Fora do âmbito dessa competência e por força do nº 2 do mesmo artigo, ficam as reclamações relativas à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões (artºs 79º do Regulamento do Imposto Profissional e 80º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos).

Também não é admissível reclamação de actos de liquidação oficiosa ou adicional de imposto do selo sobre transmissões de bens imóveis, nos termos do capítulo XVII, quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, a qual é obrigatoriamente dirigida à Comissão de Revisão (artº. 92º, nº 1 do Regulamento do Imposto do Selo), cabendo recurso contencioso imediato da deliberação dessa Comissão (artº. 92º, nº 3 do mesmo diploma).

E, igualmente ficam fora deste âmbito reclamações em matéria de fixação do Preço Fiscal, relativa ao Imposto sobre Veículos Motorizados, que o artº. 41º, nº 1 do respectivo Regulamento não admite, permitindo apenas o seu recurso contencioso (nºs 2 a 4 do mesmo artigo).

E, como já se referiu, ficam também afastadas do âmbito do artº. 2º citado matérias relativas ao Imposto de Circulação e ao Imposto de Consumo, da alçada do IACM e da DSE, respectivamente.

III.7. Concluimos então, na impossibilidade de apreender só pelo elemento literal da lei o verdadeiro alcance do artº. 2º, que, analisando o

regime em vigor à data da Lei em matéria tributária, se impunha uma uniformização legal, pelo que, atendendo também aos elementos teleológico e sistemático da interpretação jurídica, o legislador terá querido com este diploma atribuir a competência referida no artº. 2º da Lei nº 12/2003 ao Director dos Serviços de Finanças em matéria fiscal prevista nos vários Regulamentos fiscais referidos.¹¹

Parece ser também este o entendimento da Administração Fiscal de Macau já que, nos exemplares dos vários Regulamentos Fiscais, publicados em 2011, 2012 e 2013, pela Direcção dos Serviços de Finanças, em obediência ao disposto no artº. 26º, alínea f) do Decreto-Lei n.º 30/99/M, de 5 de Julho,¹² se inseriu uma nota referindo o conteúdo do nº 1 do artº. 2º da lei nº 12/2003.¹³

III.8. Pelo que ficou dito, impõem-se então as seguintes conclusões:

1ª) Após a entrada em vigor da Lei nº 12/2003 (1 de Outubro de 2003 - v. o seu artº. 6º, nº 1) todas as competências em matéria de lançamento, liquidação, fixação de rendimento colectável, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais da RAEM, se encontravam atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, passaram a ser atribuídas ao director dos Serviços de Finanças – dirigente máximo da respectiva Direcção. (artº. 2º, nº 1, acima transcrito)

¹¹ Trata-se, ao fim e ao cabo, de compatibilizar normas tributárias dispersas por vários Regulamentos de natureza fiscal, estabelecendo-se um regime uniforme, de harmonia com o Código de Procedimento Administrativo e a Orgânica da Direcção dos Serviços de Finanças, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 30/99/M, de 5 de Julho, em cujo artº. 4º, nº 1 se estabelece que cabe “*em geral, ao director superintender, coordenar e avaliar a actividade global da DSF*”.

¹² Que estabelece o seguinte: “*À Divisão de Administração e Justiça Tributárias, abreviadamente designada por DAJT, compete, designadamente:*

f) Organizar e divulgar o conteúdo da legislação fiscal e bem assim a documentação relacionada com a sua actualização, assegurando a publicação e a distribuição de regulamentos fiscais e outros documentos de interesse para os contribuintes e pessoal da DSF;”

¹³ De notar que este entendimento é anterior às decisões do TUI, o que parece demonstrar que a autoridade fiscal foi logo interpretando a Lei nº 12/2003 no sentido de esta consagrar uma uniformidade global do sistema e não apenas no âmbito dos impostos profissional e complementar de rendimentos.

2ª) **Em consequência lógica da referida alteração de competências, e uma vez que a reclamação administrativa é dirigida ao autor do acto (artº. 145º, nº 2, alínea a) do CPAM), o Director dos Serviços de Finanças passou também a ter competência para apreciação das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito daquelas competências. (artº. 2º, nº 2 idem)**

E, **por força do nº 3 do mesmo artigo 2º**, das decisões proferidas pelo Director de Finanças sobre as reclamações **cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo**, o que significa que não é admissível recurso contencioso directo das decisões proferidas pelo Director de Finanças.

Portanto, das duas uma:

1) **ou o acto é imediatamente lesivo** (caso de uma liquidação), podendo o interessado dele recorrer imediatamente para o Tribunal Administrativo, por força do disposto nos artºs 33º, alínea a) do CPACM e 14º do CPAM.¹⁴ (Isto, sem prejuízo de poder optar pela reclamação, caso em que só poderá depois recorrer contenciosamente de decisão proferida no recurso hierárquico referido no nº 3).

¹⁴ A legislação da RAEM continua a utilizar a expressão “*actos definitivos e executórios*” a qual é mais restritiva do que o conceito de “*actos lesivos*” (v. os artºs 91º do Regulamento do Imposto do Selo, 52º do Regulamento da Contribuição Industrial, 81º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, 83º do Regulamento do Imposto Profissional e 121º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana).

Noutros diplomas acima referidos, refere-se que “*As reclamações e recursos de actos administrativos praticados ao abrigo do presente Regulamento obedecem ao disposto no Código do Procedimento Administrativo*” (artº. 41º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados).

Noutros Regulamentos, o legislador refere o seguinte:

“*É garantido recurso contencioso contra:*

b) *As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;*

c) *As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.*” (artºs 36º do Regulamento do Imposto de Turismo e 25º do Regulamento do Imposto de Circulação e 92º do Regulamento do Imposto de Consumo).

2) **ou o acto não é imediatamente lesivo**, caso em que terá de haver reclamação, seguida de recurso hierárquico necessário, apenas sendo admissível impugnação contenciosa da decisão neste proferida.¹⁵

3ª) **No entanto, está afastada do âmbito da referida competência a apreciação de reclamações sobre as matérias seguintes:**

a) Fixação da matéria colectável no âmbito do imposto profissional e do imposto complementar de rendimentos (artºs 79º do Regulamento do Imposto Profissional e 80º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos).

b) Fixação do Preço Fiscal, relativa ao Imposto sobre Veículos Motorizados, que o artº. 41º, nº 1 do respectivo Regulamento não admite, permitindo apenas o seu recurso contencioso.

c) Actos de liquidação oficiosa ou adicional de imposto do selo sobre transmissões de bens imóveis, nos termos do capítulo XVII, quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, a qual é obrigatoriamente dirigida à Comissão de Revisão (artº. 92º, nº 1 do Regulamento do Imposto do Selo), cabendo recurso contencioso imediato da deliberação dessa Comissão (artº. 92º, nº 3 do mesmo diploma).

d) Matérias relativas ao Imposto de Circulação e ao Imposto de Consumo, da alçada do IACM e da DSE, respectivamente.

e) Matéria relativa a aplicação de multas, caso em que há recurso directo para o Tribunal Administrativo das respectivas decisões de aplicação (artº. 30º, nº 5, 5) da Lei nº 9/1999).

¹⁵ Naturalmente que a natureza do acto e a qualidade do seu autor determinam também a competência do tribunal ao qual é dirigido o recurso contencioso. Assim, tratando-se de impugnação de acto de liquidação, por exemplo, ou de acto lesivo, da autoria do Director dos Serviços de Finanças, é competente o Tribunal Administrativo (artº 30º, nº 3 da Lei nº 9/1999). Tratando-se de recurso do acto do Chefe do Executivo que decidiu o recurso hierárquico relativo à reclamação, será competente o Tribunal de Segunda Instância (artº 36º, 8), (1) da Lei nº 9/1999). De notar ainda que por força da Delegação de Competências constante da Ordem Executiva nº 110/2014 (BO de 20.12.2014), a competência para o referido recurso hierárquico cabe actualmente ao Secretário para a Economia e Finanças da RAEM.

Do que ficou dito nestas conclusões resulta que o nº 2 do artº. 2 exige também uma interpretação cuidada, já que não pode também ser interpretado só pela sua letra.

Na verdade, aquela norma estabelece o seguinte:

*“O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, **com excepção** das que se referam à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões”.*

Ora, recorrendo apenas à letra da Lei e em conjugação com o nº 1, pareceria que o Director dos Serviços de Finanças teria competência para apreciar reclamações dos actos administrativos em matéria de lançamento, liquidação, fixação de rendimento colectável, notificação e aplicação de penalidades (à excepção dos referidos nº nº 2).

Porém, como referimos, existem outros casos mencionados em leis e regulamentos fiscais em que tal não é admissível e também não é admissível reclamação de actos praticados em procedimentos de infracção administrativa, pelo que o nº 2 deverá também ser interpretado no sentido de dele serem excluídas decisões de aplicação de multas.

Sobre a inadmissibilidade de reclamação (ou recurso hierárquico) relativamente a decisões de aplicação de multas, escrevemos, oportunamente e com referência ao artº. 17º do Regulamento Administrativo nº 26/2008, o seguinte:

“O artº 17º do mesmo Regulamento Administrativo estabelece ainda que ‘ao procedimento sancionatório previsto na presente secção é aplicável, subsidiariamente, o Regime Geral das Infracções Administrativas e respectivo Procedimento’, aplicando-se o Código do Procedimento Administrativo relativamente às reclamações e recursos hierárquicos apresentados contra as decisões sancionatórias referidas na mesma secção.” ¹⁶

¹⁶ João António Torráo, *Regime Jurídico das Infracções Administrativas e Tributárias na RAEM*, Fundação Rui Cunha, Julho de 2015, edição bilingue, pág. 75

“Ora, ‘Esta remissão para o Código do Procedimento Administrativo reforça aquilo que atrás dissemos no sentido de que o legislador da Macau, apesar de estarmos perante direito sancionatório, considera as infracções administrativas como um ‘quase-acto’ administrativo. Daí admitir reclamações e recursos hierárquicos das mesmas, o que não faz grande sentido - diga-se de passagem. Estamos perante direito sancionatório, com todas as garantias de defesa concedidas ao infractor, nomeadamente a tutela judicial, pelo que não faz sentido fazer apelo às regras do procedimento administrativo, pelo menos nestas matérias. Por isso mesmo, o artº. 30º, nº 5, 5), da Lei de Bases de Organização Judiciária de Macau, diz que ao Tribunal Administrativo compete conhecer: ‘*Dos recursos dos actos de aplicação de multas e sanções acessórias e dos restantes actos previstos na lei proferidos por órgãos administrativos em processos de infracção administrativa.*’ Não se prevê ali o conhecimento de recursos de decisões proferidas em reclamações ou recursos hierárquicos em matéria de infracções administrativas. Assim, sendo da competência do director da DSAL a aplicação das multas por infracções administrativas laborais (artº 89º da LRT), das decisões deste sobre a matéria cabe recurso para o Tribunal Administrativo, não havendo lugar a qualquer reclamação graciosa ou recurso hierárquico das suas decisões.”^{17 18}

Neste sentido, aliás, se pronunciou também o TUI, nos Acórdãos de 20/04/2005 - Processo nº 38/2004 - Recurso de decisão jurisdicional em matéria administrativa (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b7cb0c.pdf>) e de 20/04/2005 - Processo nº 40/2004 Recurso de decisão jurisdicional em matéria administrativa (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b36662.pdf>).

O que ficou escrito sobre esta matéria referia-se a infracções laborais, mas esse entendimento é aplicável às infracções tributárias (e a todas as outras em matéria administrativa).

Diremos ainda, para terminar, que a matéria de infracções tributárias é uma das que exige total revisão e unificação, já que cada diploma contém – à

¹⁷ Ob. e local citados, pág 75, nota de rodapé nº 79.

¹⁸ Neste sentido, aliás, se pronunciou também o TUI, nos Acórdãos de 20/04/2005 - Processo nº 38/2004 - Recurso de decisão jurisdicional em matéria administrativa, <http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b7cb0c.pdf>, e de 20/04/2005 - Processo nº 40/2004 Recurso de decisão jurisdicional em matéria administrativa, <http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b36662.pdf>.

semelhança do acima referido com as garantias dos contribuintes – regras diferentes e por vezes contraditórias.

Alguns diplomas mandam aplicar o processo de transgressão, outras o regime das infracções administrativas.

Tivemos ocasião de nos pronunciarmos sobre esta matéria, defendendo a aplicação unificada do regime do Decreto-Lei 52/99/M a todas as infracções tributárias, remetendo para o que aí ficou escrito.¹⁹

IV. Consequências jurídicas da posição assumida e concordante com a do TUI.

IV.1. No que se refere a garantias dos contribuintes, os vários Regulamentos acima referidos estabelecem o seguinte:²⁰

1. Regulamento do Imposto Profissional

CAPÍTULO VIII

Reclamações e recursos

Artigo 76.º

(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários ou agentes do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária, no exercício das funções que lhe são cometidas por este Regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos.

Artigo 77.º

(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o Director do Serviço de Finanças (anterior chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária).

¹⁹ João António Torrão, *Regime Jurídico das Infracções Administrativas e Tributárias na RAEM*, Fundação Rui Cunha, Julho de 2015, edição bilingue, pág. 57/70. V. ainda João António Torrão, “Algumas Notas sobre o (Um) ‘Código Tributário’ da (Para A) RAEM”, em *Revista de Administração Pública de Macau*, nº 105, 2014, págs. 669/700 e 703/706.

²⁰ Efectua-se aqui a transcrição para melhor compreensão do que se dirá a seguir.

2. O prazo de reclamação é de oito dias, a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto.

Artigo 78.º

(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa, cabe recurso para o Chefe do Executivo.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de oito dias, a contar da data da notificação da decisão recorrida.

Artigo 79.º

(Normas especiais relativas à fixação da matéria colectável)

1. A fixação da matéria colectável pode ser impugnada pelo contribuinte ou pela Região Administrativa Especial de Macau, que para este efeito é representada pelo subdirector dos Serviços de Finanças.

2. A reclamação deve ser apresentada até 30 de Agosto ou, para os casos previstos no n.º 4 do artigo 23.º, no prazo de quinze dias contados da data de notificação.

3. Se o reclamante for o contribuinte, a reclamação deve ser deduzida por meio de petição, em duplicado, com a assinatura reconhecida no original.

4. Se o reclamante for a Região Administrativa Especial de Macau, a reclamação apenas tem de ser deduzida em duplicado.

5. Autuada a reclamação, é o duplicado remetido ao subdirector dos Serviços de Finanças ou, sob registo postal, ao contribuinte.

6. O contribuinte ou a Região Administrativa Especial de Macau podem alegar o que houverem por conveniente, no prazo de cinco dias contados da recepção do duplicado da petição.

7. Juntas as alegações ou terminado o prazo para a sua apresentação, o chefe da Repartição de Finanças de Macau envia os autos dentro de cinco dias à Comissão de Revisão, acompanhados dos processos individuais dos contribuintes, dos elementos da fiscalização existentes e de quaisquer outras informações úteis aos esclarecimentos dos factos.

8. A impugnação de fixação do rendimento colectável tem efeito suspensivo.

9. A apreciação das reclamações é da competência da Comissão de Revisão.

Artigo 80.º

(Composição e funcionamento da Comissão de Revisão)

1. A Comissão de Revisão tem a seguinte composição:

a) O director dos Serviços de Finanças ou o subdirector responsável pela área fiscal ou, quando a área fiscal não estiver delegada, um dos subdirectores, que preside; (Redação dada pela Lei nº 4/2011, de 3 de maio)

b) Um dos membros da Comissão de Fixação a prestar serviço na Direcção dos Serviços de Finanças, designado pelo respectivo director;

c) Um representante dos contribuintes de cada um dos grupos, nomeados pelo director dos Serviços de Finanças sob proposta das respectivas associações;

d) Um funcionário ou agente a prestar serviço na Direcção dos Serviços de Finanças, designado pelo respectivo director, que exerce as funções de secretário sem direito a voto.

2. As deliberações da comissão são tomadas por maioria simples, tendo o presidente voto de qualidade.

3. Quando o volume de serviço o exigir, podem ser constituídas duas ou mais Comissões de Revisão, com composição e forma de designação idênticas às referidas no n.º 1. (Aditado pela Lei nº 4/2011, de 3 de maio)

4. Os delegados dos contribuintes intervêm apenas nas deliberações relativas ao grupo que representem. (Anterior nº 3)

5. A Comissão pode solicitar aos serviços públicos, aos municípios, às pessoas colectivas de utilidade pública e outras entidades, os elementos de que necessite para a fixação dos rendimentos ou apreciação de reclamações. (Anterior nº 4)

6. Os membros da Comissão de Revisão e o secretário são remunerados pelos serviços prestados. (Anterior nº 5)

7. As remunerações referidas no número anterior são fixadas anualmente pelo Chefe do Executivo, sob proposta do director dos Serviços de Finanças. (Anterior nº 6)

Artigo 81.º

(Posse e compromisso de honra)

Os membros designados e nomeados da Comissão de Revisão tomam posse e prestam compromisso de honra perante o respectivo presidente.

Artigo 82.º

(Efeitos da reclamação e do recurso)

A reclamação e o recurso hierárquico têm efeito meramente devolutivo.

Artigo 83.º

(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as deliberações da Comissão de Revisão, as multas aplicadas e os demais actos definitivos e executórios.

Artigo 84.º

(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo.

Artigo 85.º

(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.
2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.
3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 86.º

(Prazo de interposição)

1. O prazo para interposição do recurso contencioso é de quarenta e cinco dias contados da notificação ou, quando esta não seja legalmente exigida, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.
2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 77.º e 78.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

Artigo 87.º

(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 88.º

(Remissão)

As matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores são reguladas pela lei.

Artigo 89.º

(Indicação do número fiscal)

Os contribuintes registados em cadastro nos termos do artigo 26.º devem indicar o seu número fiscal quando subscrevem documentos a entregar na Direcção dos Serviços de Finanças respeitantes ao imposto profissional, nomeadamente, requerimentos, petições, exposições, reclamações, impugnações ou guias de entrega de colectas de imposto.

2. Regulamento da Contribuição Industrial

CAPÍTULO V

Garantias do contribuinte

Artigo 48.º

(Garantia graciosa)

O contribuinte que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários do Departamento de Contribuições e Impostos no

exercício das funções que lhe são cometidas por este Regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou revogação de tais decisões ou actos. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 49.º

(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o órgão que praticou o acto que se deseja modificar ou revogar, por meio de petição, com a assinatura do reclamante devidamente reconhecida.

2. O prazo de reclamação é de oito dias a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 50.º

(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa cabe recurso para o Governador.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de oito dias a contar da data da notificação da decisão recorrida.

Artigo 50.º-A

(Recurso da classificação definitiva)

Da classificação definitiva e da revisão desta não haverá reclamação graciosa, mas somente recurso hierárquico necessário para o director dos Serviços de Finanças. (Conforme com as alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 51.

(Efeito da reclamação e do recurso)

1. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico, referidos nos artigos 49.º e 50.º, têm efeito meramente devolutivo.

2. O recurso hierárquico, referido no artigo 50.º-A, tem efeito suspensivo. (Conforme alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 52.º

(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as multas aplicadas, as decisões do director dos Serviços de Finanças proferidas sobre os recursos interpostos da classificação definitiva e da revisão da classificação e dos demais actos definitivos e executórios. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 53.º

(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau, que decidirá em primeira instância.

Artigo 54.º

(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.

2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.

3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 55.º

(Prazo de interposição)

1. O prazo para interposição do recurso contencioso é de trinta dias contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão.

2. A reclamação e o recurso hierárquico, referidos nos artigos 49.º e 50.º, não interrompem o prazo do recurso contencioso. (Conforme alterações introduzidas pela Lei n.º1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 56.º

(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 57.º

(Remissão)

Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores, observar-se-ão os diplomas legais que neste território especialmente as regulem.

3. Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos

CAPÍTULO VI

Reclamações e recursos

Artigo 76.º*

(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários ou agentes a prestar serviço na Repartição de Contribuições e Impostos, ou pelas Comissões de Fixação e Revisão do Imposto Complementar, no exercício das funções que lhes são cometidas por

*este regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos. * Alterado- Decreto-Lei n.º 15/85/M*

Artigo 77.º

(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o órgão que praticou o acto que se deseja modificar ou revogar, por meio de petição em papel selado(1), com a assinatura do reclamante notarialmente reconhecida.

2. O prazo de reclamação é de oito dias (2), a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto.

(1) O papel selado foi extinguido, ao abrigo do n.º.1 do artigo 3.º da Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho.

(2) Passando de oito dias para quinze dias, conforme o artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Artigo 78.º

(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa, cabe recurso para o Governador.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de oito dias (3), a contar da data da notificação da decisão recorrida.

(3) Passando de oito dias para dois meses, conforme a alínea b) do artigo 6.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Artigo 79.º

(Efeitos da reclamação ou do recurso)

A reclamação graciosa e o recurso hierárquico têm efeito meramente devolutivo.

Artigo 80.º

(Normas especiais relativas à fixação do rendimento colectável)

1. Da fixação do rendimento colectável não haverá reclamação graciosa nem recurso hierárquico, mas somente reclamação para a Comissão de Revisão, pela forma e nos prazos referidos no artigo 44.º

2. Da deliberação da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso.

Artigo 81.º

(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as deliberações da Comissão de Revisão do Imposto Complementar, as multas aplicáveis e demais actos definitivos e executórios.

Artigo 82.º

(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau, que decidirá em primeira instância.

Artigo 83.º

(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.
2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.
3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 84.º

(Prazo de interposição)

1. O prazo para a interposição do recurso contencioso é de trinta dias (4) contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.
2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 76.º e 77.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.
- (4) Passando de trinta dias para quarenta e cinco dias para a interposição de recursos contencioso e passando para dois meses quando tratando de actos praticados pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, conforme o artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Artigo 85.º

(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 86.º

(Remissão)

Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores, observar-se-ão os diplomas legais que neste território especialmente as regulem.

4. Regulamento da Contribuição Predial Urbana

CAPÍTULO VIII

Reclamações e recursos

Artigo 115.º

(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários das Repartições de Finanças, no exercício das funções que lhes são cometidas por este regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos.

Artigo 116.º

(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o chefe da respectiva Repartição de Finanças, por meio de petição em papel selado, com a assinatura do reclamante notarialmente reconhecida.

2. O prazo de reclamação é de dez dias, a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto.

Artigo 117.º

(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa, cabe recurso para o Governador.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de dez dias, a contar da data da notificação da decisão recorrida.

Artigo 118.º

(Normas especiais relativas à fixação do rendimento colectável)

1. A fixação do rendimento colectável pode ser impugnada pelo contribuinte ou pela Administração do Território, que, para este efeito, será representada pelo subdirector dos Serviços de Finanças.

2. A reclamação deverá ser apresentada até 15 de Abril, ou, para os casos previstos no n.º 3 do artigo 24.º, no prazo de 15 dias contados da data da notificação.

3. Tratando-se de contribuinte, a reclamação será deduzida por meio de petição, em duplicado, sendo a assinatura do original notarialmente reconhecida.

4. Se o reclamante for o Estado, a petição será feita em papel comum, mas igualmente em duplicado.

5. Autuada a reclamação, será o duplicado remetido ao subdirector dos Serviços de Finanças ou, sob registo postal, ao contribuinte.

6. O contribuinte ou o Estado poderão alegar o que houverem por conveniente, no prazo de cinco dias contados da recepção do duplicado da petição.

7. Juntas as alegações ou terminado o prazo para a sua apresentação, o chefe da Repartição ou Delegação de Finanças enviará os autos, dentro de 5 dias, ao director dos Serviços de Finanças, acompanhados dos elementos de fiscalização existentes e de quaisquer outras informações úteis ao esclarecimento dos factos.*

8. A apreciação das reclamações é da competência do director dos Serviços de Finanças. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 119.º

(Reclamação das novas matrizes)

As novas matrizes podem ser impugnadas pelo contribuinte ou pelo Estado, até 31 de Dezembro, observando-se, quanto a tais reclamações, o disposto no artigo 118.º (Revogado: Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 120.º

(Efeitos da reclamação ou do recurso)

A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a reclamação das matrizes e a impugnação da fixação do rendimento colectável, têm efeito meramente devolutivo. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 121.º

(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as multas aplicadas, as decisões do director dos Serviços de Finanças proferidas sobre reclamações das matrizes ou da fixação do rendimento colectável, e os demais actos definitivos e executórios. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 122.º

(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau, que decidirá em primeira instância.

Artigo 123.º

(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.
2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.
3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 124.º

(Prazo de interposição)

1. O prazo para a interposição do recurso contencioso é de trinta dias contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.
2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 116.º e 117.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

Artigo 125.º

(Efeitos do recurso)

O recurso contencioso tem efeitos meramente devolutivo.

Artigo 126.º

(Remissão)

Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores, observar-se-ão os diplomas legais que neste território especialmente as regulem.

5. Regulamento do Imposto sobre veículos motorizados

CAPÍTULO VII

Garantias dos contribuintes

Artigo 41.º

Reclamações e recursos

1. As reclamações e recursos de actos administrativos praticados ao abrigo do presente Regulamento obedecem ao disposto no Código do Procedimento Administrativo.

2. Constitui excepção ao disposto no número anterior o acto administrativo de fixação do Preço Fiscal, o qual é exclusivamente susceptível de recurso contencioso.

3. O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

4. A interposição de recurso contencioso ou de procedimento preventivo e conservatório que tenha por objecto o acto administrativo de fixação do Preço Fiscal não prejudica o disposto no n.º 2 do artigo 17.º e no n.º 2 do artigo 21.º

6. Regulamento do Imposto de Turismo

SECÇÃO II

Recurso contencioso

Artigo 36.º

(Objecto)

É garantido recurso contencioso contra:

a) As decisões sobre os recursos hierárquicos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 32.º;

b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;

c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

Artigo 37.º

(Prazos de interposição)

É de 45 dias o prazo para a interposição do recurso contencioso; tratando-se de decisão ou acto praticado pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, o prazo é de 2 meses.

Artigo 38.º

(Efeito)

O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

7. Regulamento do Imposto de selo

CAPÍTULO XXII

Garantias do contribuinte

Artigo 91.º

1. É garantido ao contribuinte recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais actos definitivos e executórios.

2. Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso observa-se, com as necessárias adaptações, o disposto no Regulamento da Contribuição Industrial, aprovado pela Lei n.º15/77/M, de 31 de Dezembro.

Artigo 92.º

1. A reclamação de actos de liquidação oficiosa ou adicional de imposto do selo sobre transmissões de bens imóveis, nos termos do capítulo XVII, quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, é obrigatoriamente dirigida à Comissão de Revisão.

2. A reclamação referida no número anterior deve ser apresentada na Repartição de Finanças de Macau no prazo de 15 dias contados da notificação da liquidação.

3. Das deliberações da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso imediato nos termos gerais.

Artigo 93.º

1. A Comissão de Avaliação de Imóveis tem a seguinte composição:

- a) Um elemento, que preside, a indicar pelo director dos Serviços de Finanças;*
- b) Um vogal a indicar pelo director dos Serviços de Solos, Obras Públicas e Transportes;*
- c) Um vogal a indicar pelo presidente do Instituto de Habitação;*

- d) Um representante do sector imobiliário;*
- e) Um profissional de reconhecido mérito ligado ao sector da construção civil.*

2. A Comissão de Avaliação de Imóveis tem um secretário sem direito a voto, a indicar de entre os trabalhadores da Direcção dos Serviços de Finanças pelo director desta.

3. As deliberações da Comissão referida no n.º 1 são tomadas por maioria simples de votos, tendo o presidente voto de qualidade.

Artigo 94.º

1. A Comissão de Revisão tem a seguinte composição:

- a) O director dos Serviços de Finanças, que preside;*
- b) O sujeito passivo ou um seu louvado;*
- c) Um profissional de reconhecido mérito ligado ao sector da construção civil.*

2. A Comissão de Revisão tem um secretário sem direito a voto, a indicar de entre os trabalhadores da Direcção dos Serviços de Finanças pelo director desta.

3. As deliberações da Comissão referida no n.º 1 são tomadas por maioria simples de votos, tendo o presidente voto de qualidade.

Artigo 95.º

1. Os membros das comissões previstas nos artigos anteriores e respectivos secretários, com excepção dos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior, são nomeados, para cada ano civil, por despacho do Chefe do Executivo a publicar no Boletim Oficial da Região Administrativa Especial de Macau.

2. Findo o ano civil, os membros das comissões mantêm-se transitoriamente em funções até à publicação do novo despacho de nomeação.

Artigo 96.º

As reclamações previstas no n.º 1 do artigo 92º têm efeito suspensivo.

Artigo 97.º

1. O procedimento administrativo de avaliação ou de reclamação deve ser concluído no prazo máximo de 90 dias, a contar:

- a) Da data da entrega do pedido quando seja da iniciativa do administrado;*
- b) Da solicitação do chefe da Repartição de Finanças de Macau para liquidação oficiosa, nos termos do n.º 3 do artigo 60º;*
- c) Do despacho de autorização do director dos Serviços de Finanças para liquidação adicional, nos termos do n.º 1 do artigo 62.º;*

d) Da data da entrega da documentação necessária para a inscrição na Direcção dos Serviços de Finanças dos prédios omissos na matriz.

2. Quando haja reclamação do administrado, a falta de decisão no prazo referido no número anterior importa no indeferimento tácito do pedido.

Artigo 98.º

Quando a diferença entre o valor impugnado pelo sujeito passivo e o resultado final da avaliação for inferior a 5%, a colecta será agravada em 5% a título de encargos.

Artigo 99.º

Com excepção do sujeito passivo ou do seu louvado, os membros das Comissões, incluindo os secretários, têm direito a uma remuneração fixada anualmente pelo Chefe do Executivo, sob proposta do director dos Serviços de Finanças.

8. Regulamento do Imposto de Consumo

CAPÍTULO IX

Garantias dos contribuintes

SECÇÃO I

Disposições gerais

Artigo 83.º

(Garantias dos contribuintes)

1. Os contribuintes gozam das garantias consignadas no Regime geral das infracções administrativas e no Código do Procedimento Administrativo, com as especialidades constantes do presente Capítulo.

2. Os contribuintes gozam, ainda, das garantias especificadas neste Regulamento, nomeadamente, o direito a juros indemnizatórios, à redução das multas e à restituição do imposto, nos casos previstos, e ao sigilo sobre a sua situação tributária.

Artigo 84.º

(Direito à informação)

1. Para além do disposto no Regime geral das infracções administrativas e no Código do Procedimento Administrativo, o direito à informação compreende o esclarecimento sobre o modo mais adequado de dar cumprimento às obrigações em matéria do imposto.

2. A informação sobre a fase em que se encontram os pedidos ou reclamações do contribuinte é fornecida no prazo de 10 dias.

Artigo 85.º

(Comunicação ou notificação insuficiente)

1. Se a comunicação da decisão não contiver a respectiva fundamentação ou quaisquer outros requisitos legalmente exigidos, pode o interessado, dentro do prazo de 15 dias, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

2. Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

3. A apresentação do requerimento previsto no n.º 1 pode ser provada por duplicado do mesmo, com o registo de entrada na DSE.

Artigo 86.º

(Direito a juros indemnizatórios)

1. São devidos juros indemnizatórios ao contribuinte:

a) Quando, em processo gracioso ou judicial, se conclua que houve erro imputável à DSE;

b) No caso previsto no artigo 43.º

2. O montante dos juros indemnizatórios é calculado à taxa de juro legal.

Artigo 87.º

(Pagamento dos juros indemnizatórios)

1. Os juros indemnizatórios são liquidados e pagos no prazo de 60 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do termo do prazo fixado para a restituição.

2. Se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo referido no número anterior conta-se a partir da data do trânsito em julgado da sentença.

3. Os juros são contados desde a data do pagamento do imposto indevido ou do termo do prazo para a restituição até à data da notificação do crédito ao contribuinte.

SECÇÃO II

Reclamação e impugnação

Artigo 88.º

(Meios ao dispor dos particulares)

1. Os particulares têm sempre o direito de solicitar a suspensão, revogação ou modificação das decisões e actos praticados ao abrigo do presente Regulamento.

2. O direito previsto no número anterior pode ser exercido mediante:

- a) Reclamação para o autor do acto;
- b) Recurso hierárquico necessário para o director da DSE, nos termos gerais;
- c) Recurso hierárquico facultativo, para o Governador, das decisões ou actos praticados no âmbito da competência estabelecida no n.º 1 do artigo 12.º e da decisão sobre a reclamação prevista no artigo 90.º

Artigo 89.º

(Reclamação)

Todas as reclamações devem ser:

- a) Apresentadas no prazo de 15 dias a contar da data da comunicação ou notificação da decisão;
- b) Decididas no prazo de 15 dias a contar da sua apresentação.

Artigo 90.º

(Reclamação da liquidação)

- 1. O acto que fixa o montante do imposto liquidado pode ser objecto de reclamação, a apresentar no prazo de 15 dias a contar da data da notificação da liquidação.
- 2. Em caso de procedência, total ou parcial, da reclamação, há lugar a nova liquidação do imposto.
- 3. A reclamação prevista no n.º 1 não tem efeito suspensivo.

Artigo 91.º

(Prazos de interposição dos recursos hierárquicos)

O prazo para a interposição do recurso hierárquico é de:

- a) 30 dias, tratando-se de recurso hierárquico previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 88.º;
- b) 2 meses, tratando-se de recurso hierárquico previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 88.º

Artigo 92.º

(Recurso contencioso)

É garantido recurso contencioso contra:

- a) As decisões sobre os recursos hierárquicos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 88.º;
- b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;
- c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

9. Regulamento do Imposto de circulação

CAPÍTULO VII

Garantias

SECÇÃO I

Reclamação e recurso administrativo

Artigo 21.º

(Direito aplicável)

É aplicável, a título principal, o Código do Procedimento Administrativo em tudo o que não contrarie o disposto na presente secção.

Artigo 22.º

(Meios ao dispor dos particulares)

1. Os particulares têm sempre o direito de solicitar a suspensão, revogação ou modificação das decisões e actos praticados ao abrigo deste Regulamento.

2. O direito previsto no número anterior pode ser exercido mediante:

- a) Reclamação para o autor do acto;*
- b) Recurso tutelar facultativo, para o Governador, das decisões ou actos praticados ao abrigo da competência estabelecida nos artigos 5.º e 14.º*

Artigo 23.º

(Reclamação)

1. A reclamação deve ser apresentada no prazo de 15 dias.

2. A reclamação não tem efeito suspensivo e deve ser decidida no prazo de 30 dias a contar da sua apresentação.

Artigo 24.º

(Prazo de interposição do recurso tutelar)

É de 2 meses o prazo para a interposição do recurso tutelar previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º

SECÇÃO II

Recurso contencioso

Artigo 25.º

(Objecto)

É garantido recurso contencioso contra:

- a) As decisões sobre o recurso tutelar previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º;*
- b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;*

c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

Artigo 26.º

(Prazos de interposição)

É de 45 dias o prazo para a interposição do recurso contencioso; tratando-se de decisão ou acto praticado pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, o prazo é de 2 meses.

Artigo 27.º

(Efeito)

O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

IV.2. Face à posição aqui assumida e concordante com a do Tribunal de Última Instância da RAEM, e feitas mais algumas considerações interpretativas, das quais o TUI não se ocupou nem tinha de se ocupar, porque a isso não foi chamado, temos então de concluir que uma parte da legislação transcrita tem de considerar-se tacitamente revogada pelo diploma acima mencionado.

E, assim, e tal como já atrás referido:

a) Estando em causa acto lesivo (uma liquidação de um imposto, por exemplo) praticado pelo Director dos Serviços de Finanças (ou a ele imputável), pode ser imediatamente interposto recurso contencioso para o Tribunal Administrativo (embora, naturalmente, nada impeça a reclamação graciosa; no entanto, deduzida reclamação graciosa, o interessado terá depois de interpor recurso hierárquico da decisão desfavorável e só da decisão neste proferida será admissível recurso contencioso).

b) Estando em causa acto não lesivo, haverá reclamação graciosa para o Director dos Serviços de Finanças e, da decisão deste, haverá recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo. Da decisão desfavorável do Chefe do Executivo haverá recurso contencioso para o Tribunal da Segunda Instância (artº 36º, 8), (1) da Lei nº 9/1999).

De notar ainda, como atrás também se referiu, que estão fora do âmbito de aplicação da norma as várias situações já apontadas.

Deste modo, devem considerar-se tacitamente revogadas pela Lei nº 12/2003 todas as normas transcritas que conduzam a resultado diferente do enunciado nas conclusões supra. (v. nºs III.6, III.7 e III.8 supra)

ANEXO

Sumários das decisões judiciais referidas no texto

Tribunal de Segunda Instância da RAEM

Data: 16/01/2014

Processo nº 20/2013 (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d1ace1fa.pdf>)

Sumário:

- VI. Quando o nº 1 do artigo 2º da Lei nº 12/2013 faz uma referência às competências atribuídas pelas leis e regulamentos ao Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao Chefe da Repartição das Finanças, não se está a referir a todas as leis e a todos os regulamentos respeitantes aos mais diversos impostos, mas sim e somente aos diplomas (leis e regulamentos) atinentes aos impostos a que o diploma se refere expressamente no seu título, ou seja, o Profissional (Lei nº 2/78/M) e o Complementar de Rendimentos (Lei nº 21/78/M).
- VII. A “reclamação graciosa” prevista no artº. 51º, nº 1 do RCI, “ex vi” artº. 92º do RIS é meramente facultativa; só tem efeito suspensivo aquela que é dirigida à Comissão de Revisão e quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, tal como emerge do nº1 deste art. 92º. Sendo facultativa e com efeito meramente devolutivo, a decisão que vier a ser praticada não é acto definitivo de que possa ser interposto recurso contencioso, assim como não é definitivo o despacho praticado pelo Secretário para a Economia e Finanças em sede de recurso hierárquico (que assim não terá natureza necessária) interposto da decisão da reclamação.
- VIII. Definitivo e recorível contenciosamente, por ser lesivo, é desde logo o acto que procede à liquidação oficiosa do imposto de selo.

Acórdão do Tribunal da Segunda Instância

Data: 13/02/2014

Processo nº 277/2009 (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-545895932160e.pdf>)

Sumário:

1. Sendo o acto de indeferimento do pedido de isenção da liquidação adicional praticado pelo Director dos Serviços de Finanças contenciosamente recorível, porque definitivo

e executório, a decisão do Exmº Secretário para a Economia e Finanças que veio a ser tomada no recurso hierárquico interposto pela recorrente deixaria de ser impugnável por meio de recurso contencioso.

2. A questão da irrecurribilidade de acto é de conhecimento oficioso cuja verificação obsta ao conhecimento do mérito do recurso.

Tribunal de Segunda Instância da RAEM

Data: 10/11/2016

Processo nº 573/2016 (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-6fa43aa7670d0.pdf>)

Sumário:

- III. A lei nº 12/2013 tem um objecto plasmado na sua epígrafe: “*Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos*”. Esse é o seu objectivo específico! Não pretende intrometer-se em mais nenhuma área, nem introduzir modificações no regime concernente a outros impostos, nomeadamente o de selo e o da contribuição industrial.
- IV. Quando o nº 1 do artigo 2º da Lei nº 12/2013 faz uma referência às competências atribuídas pelas leis e regulamentos ao Chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao Chefe da Repartição das Finanças, não se está a referir a todas as leis e a todos os regulamentos respeitantes aos mais diversos impostos, mas sim e somente aos diplomas (leis e regulamentos) atinentes aos impostos a que o diploma se refere expressamente no seu título, ou seja, o Profissional (Lei nº 2/78/M) e o Complementar de Rendimentos (Lei nº 21/78/M).
- V. A “reclamação graciosa” prevista no art. 51º, nº1 do RCI, “ex vi” art. 92º do RIS é meramente facultativa; só tem efeito suspensivo aquela que é dirigida à Comissão de Revisão e quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, tal como emerge do nº1 deste art. 92º. Sendo facultativa e com efeito meramente devolutivo, a decisão que vier a ser praticada não é acto definitivo de que possa ser interposto recurso contencioso, assim como não é definitivo o despacho praticado pelo Secretário da Economia e Finanças em sede de recurso hierárquico (que assim não terá natureza necessária) interposto da decisão da reclamação.
- VI. Definitivo e recorível contenciosamente, por ser lesivo, é desde logo o acto que procede à liquidação do imposto de selo.

Acórdão do TUI

Data: 23 de Julho de 2014

Processo nº 31/2014 (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53cf95b2efd88.pdf>)

Sumário:

- I. O título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo, mas mero valor interpretativo.

II. O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

Acórdão do TUI

Data do acórdão: 23 de Julho de 2014

Processo n.º 32/2014 (<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53cf95b303660.pdf>)

Sumário:

- I. O título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo, mas mero valor interpretativo.
- II. O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo especial e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

Acórdão do TUI

Data: 24/04/2019

Processo n.º 97/2014

Recurso de decisão jurisdicional em matéria fiscal

(<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-76cbbf0133b3954a.pdf>)

Sumário:

- I. O título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo, mas mero valor interpretativo.
- II. O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, à contribuição predial urbana e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

Acórdão do TUI

Data: 16/10/2019

Processo n.º 7/2017 - Uniformização de jurisprudência

(<http://www.court.gov.mo/sentence/pt-79e4312995449abe.pdf>)

Assunto:

- Leis e regulamentos fiscais.
- Imposto do selo.
- Artigo 2.º da Lei n.º 12/2003.
- Director dos Serviços de Finanças.
- Recurso hierárquico.
- Recurso contencioso.

Sumário:

O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.