

## Recurso n° 126/2003

Data : 4 de Dezembro de 2003

- Assuntos: - Imposto Profissional
- Execução fiscal
  - Substituição fiscal
  - Retenção na Fonte
  - Responsabilidade solitária
  - Responsabilidade subsidiária
  - Extinção da execução
  -

### SUMÁRIO

1. O instituto de substituição fiscal, que se designa por retenção na fonte, consiste na dedução por entidade pagadora de rendimentos, do imposto ao respectivo rendimento, na altura da sua atribuição ou colocação à disposição da entidade beneficiária.
2. A substituição fiscal traduz-se numa relação triangular: a entidade fiscal, o empregador (designado por substituído) e a entidade patronal (designado por substituto).
3. No instituto de substituição, o único obrigado originário é o substituto, não devendo a administração fiscal exigir, no todo ou em parte, a prestação indiferentemente àquele ou ao substituído como se ambos fossem respectivamente devedores solidários ou conjuntos.

4. O que se estabelece no nº 7 do artigo 32º do RIP só quer prever a notificação do pagamento da importância e na falta de entrega das importâncias deduzidas, após o prazo de pagamento voluntário aí previsto, é contra a entidade patronal que se segue a cobrança coerciva, e não o titular dos rendimentos, nos termos do artigo 32º nº 8 do RIP.
5. O executado opôs a execução pelo fundamento de dupla colecta, por o imposto exequendo estar pago por inteiro, tendo provado que já tinha sido descontado o montante correspondente ao imposto profissional devido, e por culpa do seu patrão o montante não tinha sido entregue à entidade fiscal, devia considerar que o mesmo ficará desonerado e a execução fiscal não lhe poderá ser revertida.

**O Relator,**  
**Choi Mou Pan**

**Recurso n.º 126/2003**

Recorrente : Director dos Serviços de Finanças (財政局局長)

Recorrido: (A)

**A**cordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.:

O Director dos Serviços de Finanças recorre da sentença do Tribunal Administrativo que, em procedência da oposição à execução fiscal deduzida pelo executado (A), com os demais sinais nos autos, declarou extinta a execução.

Assim concluiu as suas alegações:

1. A Sentença do Tribunal Administrativo, de 13/01/2003, enferma de erro na interpretação e aplicação do direito, designadamente, dos artigos 32.º e 50.º do RIP.
2. A mens legislatoris vertida nas disposições legais subsume o regime de responsabilidade tributária na responsabilidade solidária entre entidade patronal e empregado.
3. Aliás, essa é a devida interpretação legal vertida no artigo 50º, n.º 1 do RIP em que “os assalariados ou empregados e as respectivas entidades patronais respondem solidariamente pelas deduções previstas no artigo 32.º, e pelo pagamento da

diferença a favor do território entre o montante do imposto e as importâncias que foram deduzidas”.

4. A divergência entre exequente e executado é de interpretação do Direito e não, da aplicabilidade do Direito, posto que a interpretação que decorre do preceito legal e, cujo sentido é minimamente exposto, corresponde à salvaguarda do interesse público para satisfação do direito de crédito e cumprimento duma obrigação tributária.
5. Nestes termos, não compete, em sede de oposição à execução fiscal, indagar da bondade do preceito legal, mas somente da aplicação da lei, que outra não ser, senão a que decorre dos termos subscritos.

Pede a revogação da sentença recorrida.

Contra alegou o recorrido para concluir que:

- i) nas alegações apresentadas mais não faz do que por em causa e de forma grosseira, o princípio da livre convicção do julgador;
- ii) “o juiz a quo” fundamentou a sua decisão, de forma racional e objectiva, não merecendo censura ao declarar extinta a execução fiscal, porquanto
- iii) ficou suficientemente provado nos autos de oposição que o “...”, oponente, através dos descontos efectuados pela entidade patronal nos vencimentos mensais, já efectuou o pagamento, pelo que só da entidade patronal pode ser exigida a quantia

exequenda e não havendo sequer lugar à reversão da execução”;

- iv) o nº 1 do artigo 32º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei nº 2/78/M, de 25/02, prevê que as entidades patronais devem, na altura do pagamento ou atribuição aos seus assalariados ou empregados dos rendimentos referidos naquele diploma, deduzir de tais rendimentos a importância correspondente ao imposto profissional devido pelos assalariados ou empregados em causa.
- v) está-se perante o instituto jurídico da substituição fiscal, em que a lei ordena que a posição do contribuinte na relação fiscal seja ocupada “ab initio” por uma outra entidade: o substituto;
- vi) tendo o executado cumprido com as suas obrigações, é apenas à entidade patronal e não ao executado que se deve exigir o pagamento da quantia em causa, sob pena de se incorrer numa injustificada dupla tributação.
- vii) o mecanismo de injustificada dupla tributação, mais não é que um manifesto abuso de direito, ofensivo do princípio de justiça, enformador do sistema;
- viii) conforme preceitua o artº 326º do Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei nº 39/99/M, de 3 de Agosto “É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”;

- ix) não se vislumbra de forma alguma, que o legislador desta Região Administrativa Especial de Macau tenha querido assegurar a prossecução de interesses públicos, excedendo o exercício de um direito em termos clamorosamente ofensivos do princípio da justiça;
- x) ao se exigir de novo ao Executado o cumprimento das mesmas obrigações em conformidade com o disposto no artº 32º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei nº 2/78/M, de 25/02, estamos sem margem de dúvida perante um manifesto abuso de direito, ofensivo da justiça;
- xi) não se descortina o indicado vício ou erro na interpretação e aplicação do direito pelo “juiz a quo”.

Pugnou pela improcedência do recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

Nesta instância, o Ilustre Magistrado do Ministério Público foi de parecer que se transcreve o seguinte:

Toda a argumentação expendida pela Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são por aquela.

Causa-nos, aliás, alguma estranheza que a entidade recorrente - Repartição de Execuções Fiscais da DSF - aceitando ter o recorrido,

através dos descontos efectuados pela entidade patronal nos seus vencimentos mensais, efectuado, de facto, o pagamento do devido a título de imposto profissional, pretenda exigir-lhe, de novo, o cumprimento de tal obrigação, pretextando ser tal via a que “...melhor assegura o interesse público na percepção dos impostos”.

Mas, será que esse interesse tudo permite, tudo justifica, inclusivé aberrante dupla tributação?

E, nem se diga ser tal entendimento o único ou o que melhor se coaduna, quer com a letra da lei, quer com os princípios que enformam o sistema fiscal.

Como bem se acentua na douta decisão em crise, em casos de substituição fiscal como é o do imposto profissional que recai sobre pessoas que exercem actividades por conta de outrem, o substituto surge como devedor primário ou originário, verdadeiro sujeito passivo da obrigação do imposto, a ele competindo, em primeira linha, efectuar o pagamento e contra ele revertendo a execução fiscal, não podendo a A. Fiscal reclamar a prestação do substituído, sob pena de nos encontrarmos face a inadmissível dupla prestação, tudo indicando, aliás, ter tal entendimento acolhimento no ordenamento fiscal da RAEM, a avaliar, designadamente, pelo disposto nos nºs 7 e 8 do artº 32º do RIP que prevêem, face a eventual falta de entrega nos cofres do Território das deduções efectuadas, o débito das mesmas ao “recebedor”.

Conforme se colhe do ponto 4 do preâmbulo da Lei 2/78/M de 25/2 que aprovou o RIP, “Desta lei e da sua fiel execução se espera uma tributação mais justa e racional nos rendimentos do trabalho (sublinhado nosso).”

O entendimento assumido na douta sentença em análise é, indubitavelmente, a que melhor se adequa a tais princípios e intenções.

Daí que, sem necessidade de maiores considerações, entendamos que, por não sofrer a mesma de qualquer dos vícios que lhe são assacados, ou de qualquer outro de que cumpra conhecer, se deve a mesma manter, negando-se, conseqüentemente, provimento ao presente recurso.

Foram colhidos os vistos legais dos Mm<sup>os</sup> Juizes-Adjuntos.

Cumpre-se decidir.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto dada por assente pelo Tribunal *a quo* que não tinha sido objecto de opposição e que, assim, não se afigura ser de alterar:

- Em 21 de Agosto de 1998, o oponente celebrou com a companhia PIC Computadores, Limitada um contrato de trabalho por três anos e com um salário mensal de MOP\$21,000.00 (doc. de fls. 9);
- Durante a vigência do contrato, até Novembro de 1999, o oponente recebeu mensalmente a quantia de MOP\$19,125.00, após dedução pela entidade patronal do imposto profissional devido (cfr. doc. de fls. 11 a 13 e 43 e 44);
- Como as quantias descontadas no vencimento mensal do oponente não foram entregues Repartição de Finanças no devido tempo, a DSF notificou o oponente por carta registada

de 21 de Agosto de 2000 para pagamento da quantia em dívida doc. de fls. 34 e 35);

Conhecendo.

O que está em causa é precisamente uma questão de interpretação da lei, nomeadamente dos artigos 32º e 50º do Regulamento do Imposto Profissional (Lei nº 1/78/M de 28 de Fevereiro, com a redacção dada pela Lei nº 3/93/M de 23 de Agosto e pela Lei nº 3/96/M, de 8 de Julho, - aplicável no presente processo).

Dispõe o artigo 32º (Retenção na fonte) que:

- “1. As entidades patronais devem, na altura do pagamento ou atribuição aos seus assalariados ou empregados dos rendimentos referidos no artigo 3.º, deduzir de tais rendimentos a importância que resultar da aplicação das taxas constantes do artigo 7.º, acrescida do selo do conhecimento a que se refere o n.º 1 do artigo 8.º
2. A dedução apenas tem lugar:
  - a) Para os assalariados, desde que o salário e os demais rendimentos tributáveis diários sejam superiores a \$ 283,00;
  - b) Para os empregados, desde que o rendimento mensal seja superior a \$ 7.080,00.
3. As taxas percentuais a aplicar nas deduções são:
  - a) Para os assalariados, as correspondentes ao produto do rendimento diário por trezentos dias;

- b) Para os empregados, as correspondentes ao produto do rendimento mensal por doze meses.
4. As importâncias deduzidas são entregues pelas entidades patronais nos cofres da Fazenda Pública até ao dia 15 dos meses de Janeiro, Abril, Julho e Outubro, reportando-se cada entrega às deduções efectuadas no trimestre imediatamente anterior.
  5. Sempre que as importâncias deduzidas nos termos dos números anteriores sejam diferentes do montante do imposto devido nos termos deste Regulamento, as entidades patronais devem proceder aos acertos devidos por guia modelo M/B a entregar em Janeiro do ano seguinte ao que respeita o imposto.
  6. A arrecadação do imposto processa-se por modelo M/B de receita eventual.
  7. Não sendo entregues à Repartição de Finanças as importâncias das deduções efectuadas, esta promove as diligências necessárias para o apuramento do montante devido, após o que notifica o contribuinte para proceder ao respectivo pagamento no prazo de dez dias.
  8. Findo o prazo previsto no número anterior sem que ocorra a entrega das deduções efectuadas, são as mesmas debitadas ao recebedor no primeiro dia útil seguinte, data a partir da qual se consideram em relaxe, seguindo-se, imediatamente, a sua cobrança, coerciva, sem prejuízo do disposto no artigo 62.º

E dispôs o artigo 50º que:

- “1. Os assalariados ou empregados e as respectivas entidades patronais respondem solidariamente pelas deduções previstas no artigo 32º, e

pelo pagamento da diferença a favor do Território entre o montante do imposto e as importâncias que foram deduzidas.

2. O disposto no número anterior é extensivo às pessoas referidas no nº 1 do artigo 34º e nº 2 do artigo 36º.”

A sentença recorrida entendeu que, com base na teoria de substituição fiscal, o artigo 32º nº 7 e nº 8 do RIP determina que na falta de pagamento voluntário, a execução fiscal seja instaurada contra o substituto e o substituído, que responde sempre subsidiariamente, só lhe é revertida a execução quando os descontos não tenham sido efectuados.

Para o recorrente, aplica-se no caso o regime de responsabilidade tributária na responsabilidade solidária entre entidade patronal e empregado pelas deduções previstas no artigo 32º e pelo pagamento da diferença a favor do Território entre o montante do imposto e as importância que foram deduzidas.

Quid juris?

Da matéria de facto dada por assente pelo Tribunal *a quo*, vê-se que se trata de empregado o ora particular recorrido, nos termos do artigo 6º do RIP; por outro lado, o seu patrão ficava obrigado a efectuar a retenção na fonte nos termos do artigo 32º nº 1, em conformidade com o qual o seu patrão deduzia todos os meses as importâncias correspondentes ao imposto profissional.

Coloca-se aqui o instituto de substituição fiscal, que se designa por retenção na fonte, ou seja, consiste na dedução por entidade pagadora de

rendimentos, do imposto ao respectivo rendimento, na altura da sua atribuição ou colocação à disposição da entidade beneficiária.<sup>1</sup>

Como bem abordou a sentença quanto a este conceito, a substituição fiscal traduz-se numa relação triangular: a entidade fiscal, o empregador (designado por substituído) e a entidade patronal (designado por substituto).

Neste instituto de substituição, o único obrigado originário é o substituto, não devendo a administração fiscal exigir, no todo ou em parte, a prestação indiferentemente àquele ou ao substituído como se ambos fossem respectivamente devedores solidários ou conjuntos.<sup>2</sup>

Com tal disposição, a lei impõe uma obrigação onerosa às entidades pagadoras que se vêem cometidas do encargo de proceder, em relação aos titulares dos rendimentos, às tarefas de cômputo e pagamento do imposto, o que envolve a criação e manutenção de serviços dispendiosos.<sup>3</sup>

Sendo certo, nos termos do artigo 50º, o contribuinte, na qualidade de empregado e a sua entidade patronal respondem solidariamente por esta dedução, mas, o que se estabelece no nº 7 do artigo 32º do RIP só quer prever a notificação do pagamento da importância e na falta de entrega das importâncias deduzidas, após o prazo de pagamento voluntário aí previsto, é contra a entidade patronal que se segue a cobrança coerciva, e não o titular dos rendimentos.

Isto resulta expressamente o artigo 32º nº 8 do RIP acima citado.

---

<sup>1</sup> Hermínio Rato Rainha, Apontamentos de Direito Fiscal, Macau, 1996, p. 188.

<sup>2</sup> Hermínio Rato Rainha, ob. cit. p. 189.

<sup>3</sup> Alberto Xavier Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, p.408.

Ou seja, no caso de falta de entrega das deduções efectuadas, “são as mesmas (as “deduções” - *acrescentado nosso*) debitadas ao recebedor no primeiro dia útil seguinte, ...”.

Aqui, o que diz o “recebedor” é precisamente a entidade patronal quem ficou obrigado a efectuar o desconto do imposto profissional do vencimento do seu empregado mas não entregou à entidade fiscal o montante recebido.

É este recebedor que ficaria debitado e passível de ser coercivamente executado.

De resto, sentença recorrida fez mais esforço na busca das doutrinas sobre o regime de substituição fiscal a que subscrevemos e nos dispensamos de reproduzir.

Com efeito, perante uma execução fiscal, ao executado é legalmente conferido o direito de deduzir a oposição ou embargos à execução. *In casu*, o executado opôs a execução pelo fundamento de dupla colecta, por o imposto exequendo estar pago por inteiro - artigo 169º al. d) CEF.

Como resulta dos autos, o contribuinte veio a provar que já tinha sido descontado o montante correspondente ao imposto profissional devido, e por culpa do seu patrão o montante não tinha sido entregue à entidade fiscal, devia considerar que o mesmo ficará desonerado e a execução fiscal não lhe poderá ser revertida.

Isto também corresponde ao que estabeleceu no artigo 295º do CEF.

O que é mais importante é que, o oponente estava de boa fé, viu-se todos os meses o desconto do seu salário para o imposto. Deve este facto

ser dado por relevante nesta sede de oposição à execução, de modo de fazer extinta a execução.

E sem mais delongas, é de concluir que a sentença recorrida fez uma interpretação correcta sobre a Lei em causa, que não merece qualquer censura.

E é de improceder o recurso.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em negar o provimento ao recurso interposto pelo Director dos Serviços de Finanças.

Sem custas por não serem devidas.

Macau, RAE, aos 4 de Dezembro de 2003

*Choi Mou Pan (Relator) – João A. G. Gil de Oliveira – Lai Kin Hong*

*Magistrado do M.º P.º. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho*