

Processo n.º 31/2014.

Recurso jurisdicional em matéria fiscal.

Recorrente: A.

Recorrido: Secretário para a Economia e Finanças.

Assunto: Título ou epígrafe da lei. 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.

Data da Sessão: 23 de Julho de 2014.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator), Song Man Lei e Sam Hou Fai.

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.

O Relator,

Viriato Manuel Pinheiro de Lima

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA DA REGIÃO
ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU:**

I – Relatório

A (doravante, também designada por **recorrente**), interpôs recurso contencioso de anulação do despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, de 17 de Fevereiro de 2009, que indeferiu recurso hierárquico interposto de despacho da Directora dos Serviços de Finanças, que indeferira pedido de isenção da liquidação adicional de imposto de selo.

Por acórdão de 16 de Janeiro de 2014, o **Tribunal de Segunda Instância** (TSI) não conheceu do mérito do recurso contencioso, por ter entendido que o acto recorrido não era contenciosamente recorrível, sendo-o antes o despacho da Directora dos Serviços de Finanças.

Para tal, considerou o acórdão recorrido que o artigo 5.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto (que dispõe “Salvo menção expressa em contrário, são facultativos os recursos hierárquicos interpostos para o Chefe do Executivo, nos termos previstos nas leis e regulamentos fiscais”) se mantém em vigor, não tendo sido revogado pelo artigo 2.º da Lei

n.º 12/2003, salvo em matéria de imposto profissional e de imposto complementar de rendimentos, em cujo n.º 3 se estatui “Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo”.

Inconformada, interpõe **A** recurso jurisdicional para o **Tribunal de Última Instância** (TUI), suscitando nas suas alegações duas questões:

- O acórdão recorrido não se pronunciou sobre a nulidade do acto translativo da venda do terreno objecto de concessão, o que acarreta nulidade do mesmo acórdão;

- O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo, pelo que o acto recorrido é recorrível, por ser necessário o recurso hierárquico interposto de despacho da Directora dos Serviços de Finanças.

O Ex.^{mo} **Procurador-Adjunto** emitiu douto parecer em que se pronuncia pela procedência do recurso.

II - Os Factos

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

- a) A 27 de Março de 2008, foi apresentado pela recorrente o modelo M/1 mediante o

qual se declarou a transmissão definitiva, pelo preço total de MOP\$300.000,00, do prédio sito em Macau, no [Endereço (1)], figurando a recorrente como adquirente e como transmitentes B, C, D e E, representados por F, venda titulada pela escritura de compra e venda outorgada na mesma data.

b) A 8 de Abril de 2008, a recorrente, na qualidade de sujeito passivo, procedeu ao pagamento do respectivo imposto de selo de 3%, na quantia de MOP\$9.450,00.

c) O referido imóvel foi sujeito a avaliação, tendo o seu valor sido fixado em MOP\$4.268.000,00, sendo o valor do imposto devido resultante da liquidação adicional de MOP\$124.992,00.

d) A recorrente, em 15 de Agosto de 2008, solicitou a isenção da liquidação adicional efectuada, por ter revogado em 5 de Maio de 2008 a escritura de compra e venda relativa à transmissão do referido imóvel efectuada em 27 de Março de 2008.

e) Por despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 20 de Agosto de 2008, foi indeferido o pedido de isenção, tendo sido notificada a recorrente da decisão, com a menção de que do acto em apreço cabia reclamação para a Directora dos Serviços de Finanças, no prazo de 15 dias a contar da data de notificação.

f) Inconformada com a decisão de indeferimento, deduziu a 10 de Setembro de 2008

reclamação para a Senhora Directora dos Serviços de Finanças.

g) Tendo a dita reclamação sido indeferida por despacho da Senhora Directora dos Serviços de Finanças, de 21 de Novembro de 2008.

h) Inconformada, uma vez mais, com a decisão, interpôs recurso hierárquico necessário.

i) Por despacho do Exmº Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 17 de Fevereiro de 2009, foi indeferido o recurso hierárquico interposto pela recorrente.

III – O Direito

1. As questões a apreciar

As mencionadas atrás como questões suscitadas pela recorrente.

2. Omissão de pronúncia

Entende a recorrente que o acórdão recorrido não se pronunciou sobre a nulidade do acto translativo da venda do terreno objecto de concessão, o que acarreta nulidade do

mesmo acórdão.

Sem razão a conclusão.

O acórdão recorrido não se pronunciou sobre a nulidade do acto translativo da venda do terreno objecto de concessão nem tinha de se pronunciar, desde que não conheceu do mérito da causa, por ter julgado existir uma questão que a tal obstava, que era a da irrecorribilidade contenciosa do acto recorrido.

Ora, a questão da nulidade do acto translativo da venda do terreno objecto de concessão era algo que só era pertinente se o tribunal tivesse conhecido do mérito da causa.

Só existe nulidade, por omissão de pronúncia, se determinada questão, de conhecimento oficioso ou suscitada pelas partes, não estiver prejudicada pela solução dada a outras, como prescreve o n.º 2 do artigo 563.º do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente, nos termos do artigo 1.º do Código de Processo Administrativo Contencioso. Como era o caso. Logo não havia que conhecer de tal questão, o que se decide.

3. O acto da Administração fiscal contenciosamente recorrível no Regulamento do Imposto do Selo e na Lei n.º 15/96/M

Trata-se 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 recorrível, por ser necessário o recurso hierárquico interposto de despacho da Directora dos Serviços de Finanças.

O acórdão recorrido, como outras 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.

Vejamos.

As leis, ainda vigentes, que regularam os vários impostos cedulares datam das décadas de 70 e 80 do século passado. Por exemplo, o Regulamento da Contribuição Industrial foi aprovado pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro e o Regulamento do Imposto do Selo foi aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho. O Regulamento do Imposto Profissional foi aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos foi aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro. Para só referir os que se falam no texto.

Na sua redacção original dispunha o artigo 63.º do Regulamento do Imposto do Selo:

“Art. 63.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.º 15/77/M, de 31 de Dezembro”.

Também na sua redacção original estatuíam os artigos 50.º, 51.º e 52.º do Regulamento da Contribuição Industrial, para os quais remetia o artigo 63.º do Regulamento do Imposto do Selo:

“Artigo 50.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 51.º

(Efeito da reclamação e do recurso)

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

Artigo 52.º

(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra a classificação definitiva, a revisão desta, as multas aplicadas e demais definitivos e executórios”.

Entretanto, na redacção actualmente vigente do Regulamento do Imposto do Selo,

dispõem nos artigos 91.º e 92.º:

“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.º 15/77/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”.

E a redacção actualmente vigente do Regulamento da Contribuição Industrial estatui nos artigos 50.º a 52.º:

“Artigo 50.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 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.

Artigo 51.º

(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.

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”.

O que dispõem este conjunto de normas?

O Regulamento do Imposto do Selo, aplicável ao imposto de selo especial criado pela Lei n.º 6/2011 (devido na transmissão de bens imóveis), em tudo o que estiver omissa nesta lei, por força do artigo 14.º desta Lei n.º 6/2011, garante ao contribuinte recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais actos definitivos e executórios.

O recurso contencioso é interposto, em regra, dos actos do director dos Serviços de Finanças.

Em certos casos, o recurso contencioso é interposto das deliberações da Comissão de Revisão: quando esta decide a reclamação de actos de liquidação oficiosa ou adicional de imposto do selo sobre transmissões de bens imóveis, quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão.

Dos actos em recurso hierárquico do Chefe do Executivo, não cabe recurso contencioso, por ser facultativo aquele recurso hierárquico.

Entretanto, a Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, veio proceder à “clarificação de alguns aspectos em matéria fiscal”, sendo esta a epígrafe da Lei. Estabelece o seu artigo 5.º:

“Artigo 5.º

(Recursos hierárquicos facultativos)

Salvo menção expressa em contrário, são facultativos os recursos hierárquicos interpostos para o Chefe do Executivo, nos termos previstos nas leis e regulamentos fiscais”.

O que confirmava inteiramente o regime que constava do Regulamento do Imposto do Selo.

4. O acto da Administração fiscal contenciosamente recorrível na Lei n.º 12/2003

Examinemos, agora, o regime da Lei n.º 12/2003.

O seu texto é o seguinte:

“Lei n.º 12/2003

**Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto
Complementar de Rendimentos**

A Assembleia Legislativa decreta, nos termos das alíneas 1) e 3) do artigo 71.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, para valer como lei, o seguinte:

Artigo 1.º

Alterações ao Regulamento do Imposto Profissional

1. O artigo 3.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, doravante designado abreviadamente por RIP, passa a ter a seguinte redacção:

"Artigo 3.º

(Rendimentos do trabalho)

1. Constituem rendimentos provenientes do trabalho dependente e do trabalho por conta própria todas as remunerações certas ou acidentais, periódicas ou extraordinárias, quer percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, soldadas ou honorários, quer a título de avenças, senhas de presença, gratificações, luvas, percentagens, comissões, corretagens, participações, subsídios, prémios ou a qualquer outro.

2. Também se consideram rendimentos do trabalho:

a) As verbas concedidas para representação, transporte, ajudas de custo diárias e de embarque, quando legal ou contratualmente previstas;

b) As importâncias que os empresários comerciais, pessoas singulares, escriturarem na contabilidade da empresa a título de remuneração do seu trabalho.

3. Para efeitos do imposto profissional é indiferente que os rendimentos previstos neste artigo sejam pagos ou depositados fora da Região Administrativa Especial de Macau ou depois da cessação do trabalho."

2. O artigo 4.º do RIP passa a ter a seguinte redacção:

"Artigo 4.º

(Matéria não colectável)

Não constituem matéria colectável:

- a) As prestações que sejam recebidas a título de pensão de aposentação ou de sobrevivência, reforma, invalidez, preço de sangue, por serviços excepcionais ou relevantes prestados à comunidade e por acidentes de trabalho, bem como todas as outras que tenham objectivo idêntico ao das referidas pensões;
- b) As prestações pecuniárias recebidas pelos beneficiários de planos e fundos privados de pensões, previstos na respectiva legislação;
- c) As restituições e as devoluções de descontos para regimes obrigatórios de previdência ou segurança social, quando legalmente previstas;
- d) Os subsídios destinados a despesas com assistência médica e medicamentosa ou hospitalização do contribuinte ou do seu agregado familiar, quando documentadas;
- e) Os subsídios de família, de casamento e de nascimento, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública;
- f) Os subsídios de residência ou de arrendamento, de risco, por morte, de funeral e trasladação de restos mortais, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública, bem como os subsídios mensais de deslocação, os subsídios de equipamento e os abonos de instalação legalmente fixados para os trabalhadores das Delegações da Região Administrativa Especial de Macau;
- g) As remunerações acessórias com características idênticas ao subsídio de risco legalmente previstas que visem compensar os trabalhadores pelo exercício de uma profissão especialmente penosa ou perigosa, bem como as mesmas remunerações quando contratualmente previstas, neste último caso até ao limite de 30 000,00 patacas (trinta mil patacas) por ano;
- h) Os abonos para falhas até ao limite de 12% do rendimento;
- i) Os rendimentos em espécie quando legalmente previstos em função do cargo do trabalhador ou quando a especial natureza das funções desempenhadas pelos mesmos justifique a atribuição daqueles rendimentos;

- j) Despesas de representação liquidadas mediante apresentação de documento ou documentos comprovativos do correspondente pagamento;
- l) As verbas concedidas para transporte, ajudas de custo diárias e de embarque, quando legal ou contratualmente previstas, de que se tenha prestado contas até ao termo do ano fiscalmente relevante, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública;
- m) As indemnizações rescisórias devidas aos trabalhadores por denúncia unilateral das relações de trabalho, por iniciativa das entidades patronais, até aos montantes fixados na lei, salvo se as relações de trabalho forem reestabelecidas nos doze meses seguintes, caso em que as indemnizações são tributadas pela totalidade;
- n) As compensações legal ou contratualmente devidas aos trabalhadores pela cessação definitiva de funções, salvo se as relações de trabalho forem reestabelecidas nos doze meses seguintes, caso em que as compensações são tributadas pela totalidade, bem como as compensações devidas aos trabalhadores pela renúncia a direitos, quando legalmente previstos;
- o) Um montante fixo anual correspondente a 25% dos rendimentos do trabalho apurado após os abatimentos a que se referem as alíneas anteriores."

3. Os n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º do RIP passam a ter a seguinte redacção:

"Artigo 7.º

(Taxas)

1. As taxas do imposto profissional são as seguintes:

Rendimentos anuais colectáveis	Percentagens
Rendimentos até 95 000,00 patacas	Isentos
No que exceder e progressivamente:	
Até 20 000,00 patacas	7%
De 20 001,00 a 40 000,00 patacas	8%
De 40 001,00 a 80 000,00 patacas	9%
De 80 001,00 a 160 000,00 patacas	10%
De 160 001,00 a 280 000,00 patacas	11%
Acima de 280 000,00 patacas	12%

2. Para os empregados e assalariados com mais de sessenta e cinco anos de idade ou cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado, seja igual ou superior a 60%, o limite de isenção para efeito de aplicação das taxas referidas no número anterior, é de 135 000,00 patacas (cento e trinta e cinco mil patacas)."

4. O artigo 8.º do RIP passa a ter a seguinte redacção:

"Artigo 8.º

(Adicionais e arredondamentos)

1. Sobre as colectas do imposto profissional não recaem quaisquer adicionais.

2. As colectas do imposto profissional, as deduções previstas nos artigos 32.º e 36.º e o adiantamento a que se refere o artigo 34.º são arredondados, por excesso, para a unidade da pataca."

5. O artigo 9.º do RIP passa a ter a seguinte redacção:

"Artigo 9.º

(Isenções)

1. Estão subjectivamente isentos do imposto profissional:

- a) O pessoal das missões consulares, quando haja reciprocidade de tratamento;
- b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos de acordos celebrados pelo Governo Central ou pela Região Administrativa Especial de Macau.

2. Estão objectivamente isentos do imposto profissional os rendimentos recebidos até aos limites de isenção referidos na tabela de taxas do n.º 1 do artigo 7.º e no n.º 2 do mesmo artigo.

3. As isenções previstas no n.º 1 respeitam aos rendimentos derivados exclusivamente do exercício das respectivas actividades."

6. Os n.os 1, 2 e 3 do artigo 32.º do RIP passam a ter a seguinte redacção:

"Artigo 32.º

(Retenção na fonte)

1. As entidades patronais devem, na altura do pagamento ou atribuição aos seus assalariados ou empregados dos rendimentos referidos no artigo 3.º, reter na fonte, por dedução, a importância que resultar da aplicação das taxas constantes do artigo 7.º.

2. A retenção na fonte apenas tem lugar:

- a) Para os assalariados, desde que o salário e os demais rendimentos tributáveis diários sejam superiores a 422,00 patacas (quatrocentas e vinte e duas patacas);
- b) Para os empregados, desde que o rendimento mensal seja superior a 10 556,00 patacas (dez mil quinhentas e cinquenta e seis patacas).

3. As taxas percentuais a aplicar na retenção na fonte 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 pelo número de meses a que corresponda uma remuneração certa e permanente, de acordo com o estabelecido em lei ou contrato."

Artigo 2.º

Competências em matéria fiscal

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.

Artigo 3.º

Norma transitória

1. Para efeitos de regularização do imposto a reter na fonte aos sujeitos passivos, em cumprimento do artigo 32.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, relativamente aos contribuintes do 1.º semestre, devem as entidades patronais considerar como findo a 30 de Junho de 2003 o ano fiscal, passando, após esta data, a ser aplicado o disposto na presente lei.

2. Atenta a divisão do ano económico por diferentes períodos fiscais e para aplicação do limite de isenção a que se refere o artigo 7.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, é o mesmo considerado, para o ano de 2003, pelos seguintes valores:

1) 42 500,00 patacas (quarenta e duas mil e quinhentas patacas) para os rendimentos auferidos ou postos à disposição dos contribuintes entre 1 de Janeiro de 2003 e 30 de Junho de 2003;

2) 47 500,00 patacas (quarenta e sete mil e quinhentas patacas) para os rendimentos auferidos ou postos à disposição dos contribuintes não excepcionados pelo n.º 2 do artigo 6.º, entre 1 de Julho de 2003 e 31 de Dezembro de 2003;

3) 23 750,00 patacas (vinte e três mil setecentas e cinquenta patacas) para os rendimentos auferidos ou postos à disposição dos contribuintes excepcionados pelo n.º 2 do artigo 6.º, entre 1 de Outubro de 2003 e 31 de Dezembro de 2003;

4) Para os contribuintes referidos na alínea anterior apenas se considera matéria colectável três duodécimos do subsídio de Natal, legal ou contratualmente previsto em data anterior a 30 de Junho de 2003.

3. Os intervalos dos escalões de rendimento colectável previstos no n.º 1 do artigo 7.º, bem como o limite de isenção previsto no n.º 2 do mesmo artigo do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, são reduzidos nas mesmas proporções aplicadas a cada um dos casos referidos no número anterior.

4. A regularização é feita por acerto no momento da entrega do imposto, até 15 de Outubro de 2003, nos termos do n.º 4 do artigo 32.º do Regulamento do Imposto Profissional, e visa, exclusivamente, a determinação da matéria colectável correspondente ao período de 1 de Janeiro de 2003 a 30 de Junho de 2003 e a aplicação das correspondentes taxas de retenção na fonte.

5. Nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2004 devem as entidades patronais, para cumprimento do n.º 1 do artigo 13.º do Regulamento do Imposto Profissional, entregar duas relações nominais modelos M/3 e M/4, uma referente ao período de Janeiro a Junho de 2003 e a outra referente ao período de Julho a Dezembro de 2003.

6. Aos contribuintes por conta própria e aos contribuintes por conta de outrem que auferiram rendimentos de mais do que uma entidade pagadora, aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 1 bem como as alíneas 1) e 2) do n.º 2 e o n.º 3, estando os mesmos obrigados a apresentar nos prazos previstos nos artigos 10.º e 11.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, duas declarações modelo M/5, uma referente ao período de Janeiro a Junho de 2003 e a outra referente ao período de Julho a Dezembro de 2003.

7. Da aplicação deste artigo aos contribuintes não excepcionados pelo n.º 2 do artigo 6.º não pode resultar uma colecta superior àquela que seria devida ao abrigo das normas alteradas pela presente lei.

Artigo 4.º

Republicação

No prazo de 90 dias será integralmente republicado o Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, sendo inseridas no lugar próprio, mediante as substituições, as supressões ou aditamentos necessários, as alterações introduzidas pela presente lei.

Artigo 5.º

Norma revogatória

1. É revogado o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M, de 30 de Junho.
2. São revogadas 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, aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro.

Artigo 6.º

Entrada em vigor e produção de efeitos

1. A presente lei entra em vigor no dia 1 de Outubro de 2003.
2. A presente lei produz efeitos desde 1 de Julho de 2003, excepto em relação a todos os sujeitos passivos subjectivamente isentos do imposto profissional até à entrada em vigor da presente lei”.

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.

Foquemo-nos no artigo 2.º da Lei.

A tese do acórdão recorrido é o de que o artigo 2.º desta Lei n.º 12/2003 se aplica apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

Opinião contrária têm tanto a recorrente, como a entidade recorrida, como o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público. Para estes, o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se à generalidade dos impostos e, portanto, ao imposto do selo.

Vejamos.

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, Inspecção 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.

A letra da lei aponta manifestamente para aplicação a todos os impostos e não apenas aos dois mencionados.

Quais os argumentos do acórdão recorrido e dos outros do TSI que têm defendido a tese oposta?

O principal é este: que o título da lei se refere apenas a alteração do Regulamento do Imposto Profissional e do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

O que é exacto, mas nada prova.

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.

Como ensina JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO¹, referindo-se aos preâmbulos das leis, aos títulos das secções dos diplomas e às epígrafes dos artigos, “ Não representam comentários laterais, têm uma autoridade que os faz ocupar melhor posição que os elementos históricos não qualificados. Podem servir assim de auxílio precioso para a interpretação dum texto. Não esqueçamos que neles intervêm ou convêm todas as entidades cuja pronúncia é indispensável para a produção da fonte.

Estes elementos, apesar da sua grande autoridade, não têm o mesmo valor do texto. Em si, não têm o sentido de *determinação*, que é o próprio de uma fonte de direito, mas o de esclarecimento (preâmbulo) ou de análise de um caso com vista à sua solução, pela

¹ JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 13.^a edição refundida, 3.^a reimpressão, Março de 2005, p. 408 e 409.

declaração da máxima de decisão que o rege. Por isso, se houver contradição é o que está no articulado ou no próprio texto da decisão judicial, conforme os casos, que prevalece².”

Pois bem, se a epígrafe de um artigo não tem o valor do texto da lei, muito menos o pode ter a epígrafe de uma lei, necessariamente menos abrangente e menos exaustiva, já que tem de descrever um objecto muito mais extenso.

Ora, a epígrafe do artigo 2.º refere “Competências em matéria fiscal” e não “Competências em matéria de imposto profissional e de imposto complementar de rendimentos”. O que aponta para que se aplique à generalidade das leis e regulamentos fiscais.

Por isso, epígrafe por epígrafe, parece que vale mais a do artigo do que a da lei. Assim, a haver que dar prevalência a alguma das epígrafes, tem valor interpretativo superior a epígrafe de um artigo relativamente à da lei em geral.

Mas o acórdão recorrido não se limita a dar algum valor interpretativo ao título da lei. Acaba por decidir que ele tem mais valor injuntivo ou preceptivo que o texto do artigo 2.º

² Cfr. o Ac. do Tribunal Constitucional de 8 de Julho de 1992 (BMJ, 419, 176), desvalorizando uma intenção proclamada no preâmbulo dum diploma que não encontrou nenhuma correspondência no texto.

da mesma Lei, que é muito claro no sentido de se aplicar a todas as leis e regulamentos fiscais.

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.

Impõe-se, assim, a revogação do acórdão recorrido, por ser contenciosamente recorável o despacho do Secretário para a Economia e Finanças.

IV – Decisão

Face ao expendido, concede-se provimento ao recurso, revoga-se o acórdão recorrido, devendo o Tribunal recorrido conhecer do mérito do recurso contencioso, se nada a tal obstar.

Sem custas.

Macau, 23 de Julho de 2014.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator) – Song Man Lei – Sam Hou Fai

O Magistrado do Ministério Público
presente na conferência: Vítor Manuel Carvalho Coelho