Processo n.º 106/2004

Recorrente : A

Recorrido: Chefe do Executivo da R.A.E.M. (澳門特別行政區行政長官)

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

A recorreu do despacho, de 19 de Março de 2004, do Chefe do Executivo da Região Administrativa especial de Macau que decidiu improcedente o recurso hierárquico interposto da decisão do despacho da directora dos Serviços de Finanças, substituta, de 30 de Dezembro de 2003, alegando que:

“O acto do Senhor Chefe do Executivo, que se diz confirmativo, não infirma a argumentação e fundamentação do recorrente apresentada no recurso hierárquico necessário, antes é obscuro e carecido de fundamentação quanto à questão jurídica central que o recorrente procura desde Setembro de 2002. Por isso mesmo,

- A. Enferma de vício de forma por falta de fundamentação, pelo que, com esse fundamento, deve ser anulado por essa instância; Mais,

- B. Ao não contraditar as teses do recorrente sobre a aplicação da Lei n.º 12/2003 às situações contratuais pendentes ou a ela equiparadas contidas nos artigos 26.º a 32.º da reclamação, a DSF como que reconhece o erro das suas práticas administrativas, ficando por corrigir tais situações no concreto;
- C. A tese de que um direito especial tem que estar correlacionado ou onerado com um dever jurídico é uma tese inédita, mas cuja “ousadia criativa” empurra o seu autor para a estreita via dos “criadores” do não direito;
- D. O concurso interpretativo entre o artigo 98.º e o artigo 25.º não se faz afastando o artigo 98.º na aplicação como se este não existisse, na medida em que um direito especial prevalece na aplicação sobre um qualquer princípio ou norma geral;
- E. A Lei Básica é a mini-constituição da RAEM cuja natureza jurídica é a de uma constituição material pactuada com a Declaração Conjunta através das políticas fundamentais que o Governo da RPC garantiu como respeitantes para Macau a partir de 20 de Dezembro de 1999;
- F. O processo constituinte da Lei Básica que se prolongou ao longo de quase seis anos teve como primeiro limite material as políticas fundamentais consagradas na Declaração Conjunta, o que implicou que todas essas políticas tivessem expressão normativa na Lei Básica com a garantia da sua inalterabilidade pelo período de 50 anos a partir de 20 de

Dezembro de 1999;

- G. A Lei Básica consagra um vasto leque de direitos fundamentais com origem em diversas fontes históricas. Se a maioria dos direitos tem previsão no capítulo III, entre os artigos 24.º a 44.º, outros existem “fora do catálogo” e que estão autorizados pelo artigo 41.º, como os que existem na legislação ordinária e nos Pactos Internacionais que vigoram em Macau desde 1992, não esquecendo os que decorrem directamente da Lei Básica compreendidos entre os artigos 97.º a 100.º e que gozam de uma reforçada protecção normativa que a arrumação sistemática da Lei Básica lhes confere;
- H. O direito fundamental do recorrente a receber o mesmo vencimento, subsídios e benefícios que recebia em 19 de Dezembro de 1999, consagrado no primeiro parágrafo do artigo 98.º da Lei Básica, não colide com o princípio da igualdade previsto no artigo 25.º e do qual o princípio da igualdade fiscal é uma expressão específica, em virtude do dever de pagar impostos ter como limite constitucional a protecção reforçada do artigo 98.º que significa a proibição do retrocesso remuneratório. O dever de pagar impostos, se justificado pela sua necessidade social ou financeira, é um dever autónomo não relacional com o direito fundamental previsto no artigo 98.º da Lei Básica;
- I. A Lei Básica não tem mecanismos procedimentais muito elaborados, nem forma de recurso nominal próprio ou normas processuais rígidas quanto ao controlo da violação

das suas próprias normas ou para controlar outras de valor hierárquico inferior, mas isso não obsta a que num caso concreto os tribunais não o façam se houver necessidade de interpretar a Lei Básica para julgar casos que estejam no âmbito da autonomia da RAEM, o que cabe na questão interpretativa do artigo 98.º ora suscitada pelo recorrente. Os tribunais têm competência legal para interpretarem a Lei Básica, o que de resto já aconteceu a propósito do segundo parágrafo do artigo 98.º, com a prolação de um acórdão do Tribunal de Segunda Instância em 2001;

- J. A Lei n.º 12/2003 ao proceder à revogação de normas da Lei n.º 2/78/M que consagrava a isenção de pagamento de imposto profissional para os funcionários e agentes públicos quis que estes começassem a pagar imposto a partir de 1 de Outubro de 2003. Porém, ao não cuidar do respeito que é devido ao primeiro parágrafo do artigo 98.º da Lei Básica enquanto norma consagradora de um direito fundamental directamente aplicável a quem se encontre nas situações fácticas nela previstas, invadiu a zona de protecção constitucional para a qual não estava autorizada cometendo a violação daquela norma cujo vício é uma ilegalidade reforçada;
- K. Ao não criar em simultâneo com a Lei n.º 12/2003 um mecanismo de compensação de montante igual ao do imposto aplicado, o legislador violou a Lei Básica de uma maneira grosseira e despudorada, e essa violação não é suprível com um qualquer aumento de salários como se fosse

uma atribuição diferida da compensação que deveria ter sido criada em Outubro de 2003. O “remédio constitucional” para “limpar” a ilegalidade reforçada é a necessária declaração pelos tribunais da invalidade das normas criadas ou, em gesto de grande nobreza e dignidade pelo reconhecimento do erro praticado, a atribuição retroactiva da compensação devida reportada a Outubro de 2003 por parte do Governo.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando o despacho do Senhor Chefe do Executivo confirmativo dos despachos da Direcção de Serviços de Finanças e declarando nulos os actos tributários inominados, na aparência de liquidação e retenção na fonte, como se fossem relativos a imposto profissional praticados pela Direcção dos Serviços de Finanças que produziram efeitos na esfera jurídica do recorrente no passado mês de Dezembro, porque presuntivamente praticados ao abrigo da Lei n.º 12/2003 e, como tal, desconformes com o 1.º parágrafo do artigo 98.º da Lei Básica.”

Citada, a entidade recorrida respondeu que:

1. À data da entrada em vigor da Lei n.º 12/2003, que ocorreu em 1 de Outubro de 2003, o recorrente era trabalhador da Administração Pública da RAEM, vínculo que manteve até 31 de Dezembro de 2003;
2. O recorrente encontrava-se devidamente inscrito em imposto profissional desde 24 de Outubro de 2003;
3. Nesse sentido, a entidade patronal, igualmente subscritora

do impresso de registo na cédula tributária relevante procedeu à retenção na fonte sobre os rendimentos do mês de Dezembro da quantia de 1744,00 patacas para posterior entrega nos cofres da Fazenda Pública, em cumprimento do artigo 32.º do RIP;

4. Contra tal retenção na fonte reclamou para o director dos Serviços de Finanças por recurso ao artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 que regula as suas competências em matéria fiscal, reclamação essa que viria a ser indeferida por despacho da directora dos Serviços de Finanças, substituta, de 30 de Dezembro de 2003, notificada ao então reclamante em 2 de Janeiro de 2004, pelo Of. 001/NAJ/JJ/04;
5. De tal decisão foi interposto recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo que se pronunciou, decidindo pela legalidade na retenção da fonte de acordo com o seu despacho de 19 de Março de 2004, notificado pelo Of. 1304/GCE/2004, de 22 de Março;
6. É este o acto contenciosamente impugnável. Contudo,
7. Entende a entidade recorrida que o Venerando Tribunal será incompetente para conhecimento do recurso em apreço, no âmbito do contencioso administrativo por se tratar de matéria de responsabilidade política e legislativa, conforme resulta do artigo 19.º da Lei n.º 9/1999, não esquecendo que o recurso contencioso regulado pelo CPAC há-de incidir exclusivamente sobre actos administrativos individualizados;

8. Pugna-se pela aplicação da alínea a) do artigo 413.º do Código do Processo Civil, aplicável por expressa remissão do CPAC pelo que se entende ser de absolver a entidade recorrida da instância;
9. Mais se entende ser de rejeitar liminarmente o recurso, ao abrigo da alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º do CPAC, por manifesta irrecorribilidade do acto que é identificado como sentido amplo do mesmo na medida em que por essa via se impugna procedimentos administrativos e não actos administrativos, o que se manifesta contrário ao n.º1 do artigo 28.º do CPAC;
10. Será ainda de rejeitar liminarmente o presente recurso por apelo ao n.º 1 do artigo 50.º do CPAC atendendo a que se extrai da P.R. ilegalidade na cumulação de impugnações em face da evidente recorribilidade exclusiva do despacho do Chefe do Executivo;
11. Mesmo que assim não se entenda, o acto recorrido não enferma de quaisquer ilegalidade que o tornem nulo ou anulável;
12. O acto recorrido contém os requisitos essenciais exigidos pelo regime da fundamentação do acto administrativo previsto no artigo 115.º do CPA;
13. O acto recorrido foi produzido de forma a que um destinatário normal ou razoável pudesse conhecer os motivos da decisão;
14. Os fundamentos de facto e de direito do acto recorrido foram

expostos de forma expressa, sucinta, clara, congruente e suficiente, conforme se comprovou;

15. O acto recorrido está conforme os sucessivos procedimentos que foram sendo tomados desde a inscrição do ora recorrente como contribuinte, nos termos do Regulamento do Imposto Profissional;
16. Razões por que o acto recorrido não enferma de qualquer vício de forma por falta de fundamentação;
17. Por sua vez, a fundamentação é suficiente e exacta, não contrariando o disposto no n.º 2 do artigo 115.º do CPA;
18. Objectivamente e concretamente foram expostos os diversos pressupostos ou motivos em que se baseou a decisão tomada, estando esta em conformidade com o Regulamento do Imposto Profissional e com a Lei n.º 12/2003, que o alterou;
19. Razão por que não se pode considerar que o acto recorrido enferma do vício de violação da lei;
20. A manutenção da retenção na fonte da quantia de 1744,00 patacas (mil setecentos e quarenta e quatro patacas), relativa ao vencimento do mês de Dezembro de 2003, e consequente não devolução do mesmo valor que se encontra conforme o disposto no Regulamento do Imposto Profissional, na Lei n.º 12/2003, na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e na Declaração Conjunta do Governo da República Portuguesa e do Governo da República Popular da China sobre a Questão de Macau;

21. Pelo que, face à apresentação de provas documentais que se dão aqui por integralmente reproduzidas e que se anexa, se dá por despiciendo formular mais alegações, deixando à consideração de V. Exa. Tecer os juízos de valor que entender por mais justos, tendo em vista a procura da justiça.

Nestes termos e nos mais de direito, ainda com o douto suprimento de Vossa Excelência deve:

1. Ser a entidade recorrida absolvida da instância por excepção dilatória determinada pela incompetência do Tribunal para conhecimento do recurso em matéria de responsabilidade política e legislativa no âmbito do contencioso administrativo, ou
2. Caso assim se não se entenda rejeitada liminarmente a Petição de Recurso por ter por objecto acto contenciosamente irrecorrível e por ilegalidade da cumulação de impugnações.
3. Ainda, assim, caso não sejam as precedentes atendíveis pelo Venerando Tribunal, negado provimento ao mesmo por não verificação dos vícios alegados no recurso de falta de fundamentação e violação de lei, mantendo-se o despacho recorrido do Chefe do Executivo de 19 de Março de 2004.

Em face das levantadas questões-prévias pelo recorrido, o digno Magistrado do Ministério Público apresentou o seu douto parecer inicial que se transcreve o seguinte:

“Sustenta a entidade recorrida, na sua contestação, além do mais,

- a incompetência do Tribunal para o conhecimento do recurso, no âmbito do contencioso administrativo, em matéria de responsabilidade política e legislativa;
- a irrecorribilidade do acto que constitui o apelidado “sentido amplo do objecto do recurso” e
- a ilegalidade na cumulação de impugnações, o que deveria, em seu critério, conduzir à rejeição liminar do recurso.

Não lhe assiste, contudo, a nosso ver, qualquer razão.

Desde logo, fácil é constatar que a impugnação em apreço se reporta a “acto de indeferimento do Senhor Chefe do Executivo confirmativo dos despachos do Director da Direcção dos Serviços de Finanças, relativo ao recurso hierárquico necessário por si apresentado... relativo aos aparentes actos tributários de liquidação e de retenção na fonte... como se fossem relativos a imposto profissional...”, encontrando-nos, pois, face a verdadeiro acto administrativo, a afectar direitos e interesses legalmente protegidos e, como tal, contenciosamente sindicável.

É claro que a prolação e o sentido de tal decisão não poderá deixar de reflectir, como acontece com tantas outras no domínio da Administração, a adopção, em concreto, de determinadas opções políticas: só que isso não implica, como é óbvio, que o acto tenha sido praticado no exercício da função política, no sentido de estar excluído do contencioso administrativo, nos termos da al 1) do artº 19º da Lei 9/1999 (Lei de Bases da Organização Judiciária).

Do que se trata é de decisão de órgão do topo da Administração, no culminar de via graciosa, tomada ao abrigo de normas de direito público, visando produzir e produzindo efeitos na situação individual e concreta do recorrente.

Invocar-se, a tal propósito, a natureza de “... acto simultaneamente político e legislativo” e, como tal, fora da fiscalização do contencioso administrativo e fiscal, não faz, portando, qualquer sentido, sendo certo que a análise a empreender pelo Tribunal se deverá reportar e reportará à validade do acto em si, que não ao controle das normas ou opções políticas de carácter geral onde, porventura, o acto em crise tenha ganho estribo.

As ilações que, a tal nível, a Administração entenda por bem retirar da solução do caso concreto situam-se dentro do seu próprio domínio de decisão, a não beliscarem minimamente o sagrado princípio da separação de poderes.

Por outro lado, quando, relativamente à delimitação do “objecto do recurso” o recorrente pretende englobar no mesmo “em sentido amplo” as matérias a que alude a fls 4 do seu petítório, ter-se-à forçosamente que entender a vontade e tentativa do mesmo em ver apreciadas tais matérias por, no seu critério, os entendimentos e decisões em causas terem sido sufragados e apropriados pelo acto em crise, do Chefe do Executivo.

Se, de facto o foram ou não e se, conseqüentemente, tais actos, em si mesmos serão ou não passíveis de escrutínio, é matéria que nitidamente contende com a apreciação de mérito, de fundo, do próprio recurso e, como tal, a ser relegada para final, sendo certo porém, que, como já deixámos referido, se nos afigura que a elaboração do recorrente não contende propriamente com o pretendido ataque ao que a entidade recorrida apelida de “procedimento administrativo”, mas tão só a mera pretensão em ver englobados no objecto do recurso decisões e entendimentos de que, a seu ver, o despacho do Chefe do Executivo se apropriou ou confirmou.

E, daí, que fácil seja também concluir pela inexistência de qualquer cumulação de impugnações.

O despacho recorrido é, claramente e só, aquele despacho do Chefe do Executivo.

Donde, sem necessidade de maiores considerações ou alongamentos, sermos a pugnar pela não procedência de qualquer das excepções aduzidas e consequente prossecução dos normais trâmites processuais, após audição do recorrente, nos termos do nº 1 o artº 61º do CPAC.”

Por despacho do relator, foi a questão-prévia levada para a decisão final nos termos do artigo 62º nº 3 do Código de Processo Administrativo e Contencioso.

Correram os termos de alegações facultativas, o recorrente não alegou e o recorrido ofereceu o merecimento dos autos.

Quanto ao mérito de causa, o digno Magistrado do Ministério Público apresentou o seu douto parecer que se transcreve o seguinte:

“No que tange à matéria de excepção aduzida pela entidade recorrida, mantém-se, na íntegra, o entendimento já assumido no “Visto Inicial” constante de fls 143 a 146.

Quanto ao mérito:

Uma primeira nota que não poderemos deixar de acentuar, reporta-se à infeliz expressão do recorrente que pretendendo, quiçá, arvorar-se em detentor da verdade e sabedoria absolutas e desembainhando com que a espada de Dâmocles, não se coibiu de frisar que “... se os tribunais decidirem no sentido de darem razão ao Governo ficarão com a sua imagem irremediavelmente

colada à dependência face ao Governo; se interpretarem correctamente a Lei Bástica ambos os sistemas ficam bem vistos aos olhos da opinião ‘pública...’.

Passe a deselegância da expressão e a facilidade com que o recorrente se arvora em provedor da opinião pública, limitar-nos-emos a referir sobre o assunto que, se não fica mal a quem quer que seja a defesa intransigente e pertinaz do que considera serem os seus direitos e interesses legítimos, não é menos verdade que o recurso a tão lamentável forma de argumentação, na tentativa de imposição de determinada tese, nunca abonará a favor da mesma.

Posto isto, temos que, tanto quanto conseguimos alcançar e sintetizar dos argumentos vertidos pelo recorrente na respectiva P.I. (já que não apresentou alegações e as “conclusões” daquela peça só muito dificilmente se poderão considerar coadunadas com a exigência contida na al e) do artº 42º do C.P.A.C.), assaca o mesmo ao acto em crise – despacho do Chefe do Executivo de 19/3/04, que negou provimento a recurso hierárquico interposto do acto do director da Direcção dos Serviços de Finanças que indeferira reclamação deduzida pelo recorrente referente aos actos tributários de liquidação e retenção na fonte concernentes a imposto profissional no seu vencimento relativo ao mês de Dezembro de 2003, no montante de MOP\$1.744,00 – vícios de forma por falta de fundamentação e de violação de lei, quer por afronta dos princípios da legalidade e da boa fé no sentido da confiança entre as partes no momento da celebração dos contratos e da transparência na execução dos mesmo, quer por afronta do 1º parágrafo do artº 98º da Lei Básica.

Cremos não lhe assistir razão.

Vejamos:

Tanto quanto apreendemos do sustentado pelo recorrente, funda este o assacado vício de falta de fundamentação essencialmente no facto de a entidade

recorrida alegadamente nunca ter contraditado as suas teses explanada na reclamação para a D.S.F. à cerca da aplicação da lei 12/2003 às situações contratuais pendentes ou a eles equiparadas, não se tendo, por outro lado, respondido às perguntas fundamentais sobre a razão de ser, a função e o que protege o 1º parágrafo do artº 98º da Lei Básica.

Pois bem : não existe qualquer duvida que o ordenamento jurídico vigente (cfr artº 114º, C.P.A.) impõe à Administração o dever de fundamentar, de facto e de direito, as decisões que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados, visando-se, claramente, o perfeito esclarecimento destes, em ordem a permitir-lhes a aceitação ou a impugnação do acto.

O conteúdo de dever de fundamentação, os respectivos requisitos, têm expressão legal no artº 115º C.P.A., daí se retirando que a mesma deve ser expressa, devendo, pois existir uma declaração explícita do autor do acto, com a exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão, clara, devendo as expressões, fórmulas, termos e argumentos utilizados na explicitação dos fundamentos ser inteligíveis, suficiente, contendo elementos bastantes com capacidade ou aptidão para servirem de base à decisão tomada, devendo indicar-se quais os pressupostos e motivos concretamente considerados pelo autor do acto e congruente, exigindo-se coerência entre os fundamentos considerados e a decisão tomada : o conteúdo do acto tem que ser uma consequência lógica dos pressupostos e motivos declarados.

A este propósito, limita-se o recorrente a afirmar, genericamente, que “o acto está, deste modo, inquinado de vício de forma por falta de fundamentação clara, suficiente e congruente”, acrescentando, em sede de “Conclusões”, ser o acto “... obscuro e carecido de fundamentação quanto à questão jurídica central que o recorrente procura desde Setembro de 2002”, tudo indicando, pois,

estribar a assacada ocorrência do vício em questão no facto de, na sua perspectiva, como já se referiu, não terem sido contraditadas as suas teses em sede de reclamação para a D > S.F., nem infirmada a sua argumentação apresentada no recurso hierárquico necessário.

Ora, muito mal irámos se, cada vez que uma decisão administrativa não respondesse favoravelmente às pretensões, às teses dos administrados, fosse considerado destituído de fundamentação!

No despacho em crise, não se encontrava o respectivo autor vinculado a contraditar ou infirmar "*ipsis verbis*" as eventuais teses ou argumentos apresentados pelo recorrente : o que se impunha era que, no respeito pelos requisitos acima enumerados, o que o acto externou permitisse ao seu destinatário, tomando como referência o destinatário concreto, cidadão diligente e cumpridor a lei, a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente.

E, foi, manifestamente, o que sucedeu, bastando, para tanto, a mera leitura do despacho em crise onde, expressa, clara e suficientemente se dá conta dos motivos de facto e de direito em que se estribou a decisão de eliminação de isenções no pagamento de imposto profissional de que vinham beneficiando algumas categorias de contribuintes onde avultavam os trabalhadores da Administração Pública e que, de forma sintética, se prendem com a necessidade de legislar em matéria fiscal, por se detectarem situações de desigualdade e injustiça no estatuto que a lei conferia aos contribuintes, impondo-se, assim, a premência de afirmar o princípio da igualdade de deveres na sociedade, já que a isenção em causa "... dificilmente se poderia continuar a justificar, face à disparidade de rendimentos e condições de trabalho com os contribuintes do sector privado que nunca beneficiaram de semelhante isenção", sufragando-se o entendimento de que o artº 98º da Lei Básica, visando assegurar a continuidade

do emprego de modo a que os funcionários e agentes públicos da RAEM não sofressem em consequência da reunificação, não impede a implementação da medida em causa, atinente à boa governação de Macau, pois que a expressão “vencimentos, subsídios e benefícios” deve ser interpretada como enquadrando o acervo de direitos dos funcionários e agentes públicos, sendo que “A isenção de pagamento de impostos não se consubstancia num direito, mas antes um acto de isenção de um dever. O pagamento de imposto constitui um dever de qualquer cidadão”.

A decisão apresenta-se, assim, como consequência lógica e coerente dos pressupostos e motivos invocados e, como tal, congruente, para além de, ao contrário do que parece pretender o recorrente, se ter efectivamente debruçado sobre a sua argumentação em sede de reclamação e recurso hierárquico. O facto de a ponderação efectuada não ter sido no sentido das suas pretensões não afecta, obviamente, o que ora se analisa.

Donde, tornar-se evidente a não ocorrência do assacado vício de falta de fundamentação.

Defende ainda o recorrente a violação dos princípios da legalidade, da boa-fé, no sentido da confiança estabelecida entre as partes no momento da celebração dos contratos e da transparência na execução dos mesmos, afrontas que derivariam da aplicação imediata do decidido aos diversos tipos de contratos celebrados ao abrigo de legislação que não previa o pagamento do imposto.

Dúvida que, desde logo, nos assalta, prende-se com o facto de, pese embora o enunciado generalista apontado, o recorrente não definir a sua concreta relação laboral, a espécie de contrato por ele eventualmente celebrando com a Administração e respectivos termos.

É que, convirá não esquecer, o que aqui se encontra em causa é um acto concreto do Chefe do Executivo, “dirigido” especificamente à situação do recorrente, tratando-se de decisão/corolário de recurso hierárquico pelo mesmo interposto, pelo que se revela inócua a argumentação expendida a propósito de situações eventuais (de que, mais uma vez, o recorrente não é provedor) que não a sua, concreta e precisa.

Ora, a tal propósito, como já se deixou dito, nada adianta ou comprova, como lhe competia, o recorrente.

Alcança-se, designadamente através da consulta do instrutor (fls 101 a 103) que aquele começou por ser contratado, além do quadro, para o exercício do cargo de vice-presidente do Instituto de Habitação de Macau em 7/6/91, contrato a produzi efeitos a partir de 29/5/91, tendo, a partir de 31/8/97, passado a exercer o cargo de Coordenador-Adjunto no Gabinete para os Assuntos Legislativos em comissão de serviço, situação posteriormente renovada até 31/12/2003.

Pode ler-se expressamente nos termos da renovação da comissão do recorrente que “Mantém-se a relação jurídica de emprego público, continuando a reger-se pelo disposto no Decreto-Lei nº 85/89/M e no Decreto-Lei nº 87/89/M, ambos de 21 de Dezembro, e demais legislação aplicável aos trabalhadores da Administração Pública de Macau. Para além de todos os deveres, direitos e regalias estabelecidos nesta legislação, mantêm-se também na esfera jurídica do provido quaisquer direitos ou regalias pré-existentes, nomeadamente o direito a alojamento a expensas da Região Administrativa Especial de Macau, para si e para o seu agregado familiar e o direito ao pagamento de viagem de regresso a Portugal, por via aérea, para si e para o seu agregado familiar, por ocasião da cessação do contrato”.

Em passo algum do enunciado, se divisa, expressa ou implicitamente, a salvaguarda da almejada isenção do imposto profissional.

Podendo a RAEM produzir, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias (1ª parte, do 2º parágrafo o artº 106º L.B.) e competindo à Assembleia Legislativa “definir, com base em proposta apresentada pelo Governo, os elementos essenciais do regime tributário...” (al 3) do artº 71º do mesmo diploma fundamental), como então advogar a violação dos aludidos princípios no caso concreto do recorrente?

A Administração limitou-se ao puro e simples cumprimento da lei.

Questão algo mais controvertida será a da consideração sobre se tal lei e, por via dela o acto em apreço, afrontam o disposto no 1º parágrafo do artº 98º da Lei Básica.

Dispõe tal normativo que “À data do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau, os funcionários e agentes públicos que originalmente exerçam funções em Macau, incluindo os de polícia e os funcionários judiciais, podem manter os seus vínculos funcionais e continuar a trabalhar com vencimentos, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores, contando-se para efeitos de antiguidade o serviço anteriormente prestado” (sublinhado nosso).

Na análise que sobre a norma em apreço é empreendida no acto em crise, permitimo-nos, desde logo, discordar do que, a tal propósito ali se consigna no ponto 9, isto é, que “... o artº 98º da Lei Básica visa assegurar a continuidade no emprego, de modo a que os funcionários e agentes públicos da Região Administrativa Especial de Macau não sofram em consequência da reunificação”.

Se tal é verdadeiro, não deixa de ser claramente limitador.

A norma não expressa apenas que os funcionários e agentes públicos “podem manter os seus vínculos funcionais e continuar a trabalhar” : acrescenta que “com vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores”, ou seja, não se visa apenas assegurar a continuidade no emprego, mas que tal continuidade se registre sem quebra aqueles direitos, subsídios e benefícios, tendo sido, quiçá, por essa evidência que, no ponto seguinte (10) se começa por mencionar “Qualquer outra que tenha sido a intenção...”

Não há, porém, que ter medo das palavras e do respectivo sentido.

A intenção vertida no normativo é clara.

Resta saber se a alteração introduzida pelo n° 5 do artº 1º da Lei 12/2003 ao artº 9º do Regulamento do Imposto Profissional aprovado pela Lei 2/78/M de 25/2, eliminando as isenções de que vinham beneficiando algumas categorias de contribuintes, designadamente os trabalhadores da Administração Pública e em que se fundou o acto em apreço para o indeferimento do pedido pelo recorrente afronta ou não aquele dispositivo da Lei Básica.

É inquestionável (e, não há aqui que tentar “tapar o sol com uma peneira”) que com a entrada em vigor do diploma em causa, os abrangidos (que o diga o próprio signatário) passaram a receber em termos remuneratórios quantias líquidas inferiores ao que sucedia anteriormente, por força da retenção na fonte do montante do imposto. Se retirarmos a determinado montante seja o que for a título de imposto, toma-se evidente que o resultado será sempre inferior àquele montante.

Mas, será que por aí se pode concluir pela redução de vencimento? Existiu, sequer, qualquer alteração relativamente ao sistema retributivo

consagrado na legislação referente ao regime jurídico da função pública, designadamente sobre os níveis e demais aspectos do regime remuneratório? Não nos parece.

Com a entrada em vigor da Lei 12/2003, os trabalhadores da Administração Pública, onde se inclui o recorrente, mantiveram o direito de receber as remunerações resultantes do facto de exercerem as respectivas funções, de acordo com o sistema previamente vigente.

Não se assistiu, pois, à afronta, à redução de qualquer direito, a nível de vencimento, subsídios ou benefícios: a isenção em questão nunca se poderia configurar como um direito.

Do que se tratou, pois, foi da reposição de um dever, com fundamento na afirmação do princípio da igualdade de deveres na sociedade, por se ter detectado situações de desigualdade ou injustiça no estatuto que a lei conferia aos contribuintes, não se podendo continuar a justificar a isenção em causa “... face à disparidade de rendimentos e condições de trabalho com os contribuintes do sector privado que nunca beneficiaram de semelhante isenção”.

Seja qual for a perspectiva que se tenha sobre a bondade da medida - aqui não cabendo aquilatá-la, sob pena de afronta do sagrado princípio da separação de poderes - outra não poderá ser, em nosso critério, a interpretação, sob pena de esvaziamento do conteúdo dos artº 106º e 71º da Lei Básica e do nº 9, Ponto XII do Anexo I da Declaração Conjunta.

Donde, por não ocorrência de qualquer dos vícios assacados, ou de qualquer outro de que cumpra conhecer, sermos a pugnar pelo não provimento do presente recurso.”

Cumpra decidir.

Foram colhidos os vistos legais dos Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

São assentes os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- O recorrente começou a trabalhar em Macau desde 29/5/1991, em regime de contrato além do quadro do Instituto de Habitação de Macau, a exercer funções como técnico-superior assessor.
- Em 31/8/1997, o recorrente foi provido, em regime de comissão de serviço, a exercer função de coordenador-Adjunto no Gabinete para os Assuntos Legislativos, comissão de serviço esta foi renovado até 31/12/2003.
- O recorrente encontrava-se devidamente inscrito em imposto profissional desde 24 de Outubro de 2003;
- Nesse sentido, a entidade patronal, igualmente subscritora do impresso de registo na cédula tributária relevante, procedeu à retenção na fonte sobre os rendimentos do mês de Dezembro da quantia de 1744,00 patacas para posterior entrega nos cofres da Fazenda Pública, em cumprimento do artigo 32.º do RIP;
- Por requerimento datado em 18/12/2003, o recorrente deduziu reclamação, perante o senhor Director dos Serviços de Finanças, por, alegadamente, ter conhecimento em 17/12/2003 dos actos tributários inominados, como se fossem relativos a imposto profissional no seu vencimento relativo ao mês de Dezembro no montante de 1744 patacas, pedindo a declaração da nulidade

dos actos tributários. (fl. 89-100 do instrutor)

- Por despacho de 30/12/2003 do Senhor Director dos Serviços de Finanças, foi julgada improcedente a reclamação.
- Recebida a notificação da decisão da sua reclamação, em 27/1/2004, o recorrente interpôs recurso hierárquico, directamente para o Chefe do Executivo.
- Por despacho de 19/3/2004, o Chefe do Executivo decidiu o recurso hierárquico nos seguintes termos:

“Despacho

A, antigo coordenador-adjunto do Gabinete para os Assuntos do Direito Internacional, apresentou recurso hierárquico do «acto de indeferimento do director da Direcção dos Serviços de Finanças da reclamação por si apresentada em 18 de Dezembro de 2003, relativa aos aparentes actos tributários de liquidação e de retenção na fonte, ou vias de facto, como se fossem reportados a imposto profissional no seu vencimento relativo ao mês de Dezembro no montante de 1,744.00 (mil setecentas e quarenta e quatro patacas), supostamente praticados ao abrigo dos artigos 9.º e 32.º do Regulamento do Imposto Profissional na redacção dada pela Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto, publicada no boletim Oficial n.º 32, e artigo 2.º da mesma Lei, aos quais se aplicam o regime da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto» .

Cumprido em resposta dizer:

1. Nos termos da 1.º parte do parágrafo 2.º do artigo 106.º

da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau « tomando como referência a política de baixa tributação anteriormente seguida em Macau, a Região Administrativo Especial de Macau produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias » .

2. Por seu turno, a alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau dispõe que compete à Assembleia Legislativa « definir, com base na proposta apresentada pelo Governo, os elementos essenciais do regime tributário (...) » .

3. Na Terceira Parte do Relatório das Linhas de Acção Governativa relativamente ao ano financeiro de 2003, foi anunciado que « em resposta às necessidades de desenvolvimento global da sociedade, o Governo, no próximo ano, irá promover a revisão do regulamento do imposto profissional (...). Os funcionários públicos e demais pessoas que beneficiavam de isenção do imposto profissional no passado, passarão a estar sujeitos a este imposto, com vista a afirmar o princípio de igualdade de deveres na sociedade. »

4. Neste sentido, afirma-se expressamente na nota justificativa enformadora do processo legislativo do qual resultou a Lei n.º 12/2003 que a « presente proposta de lei visa fundamentalmente dar cumprimento ao que decorre das Linhas de Acção Governativa para o ano de 2003, pelos quais se assumiu a necessidade de legislar em matéria fiscal sempre que se detectem situações de desigualdade ou injustiça no estatuto

que a lei confere aos contribuintes» .

5. Ora, as receitas tributárias encontram o seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos que recai, potencialmente, sobre a totalidade dos membros de uma comunidade e, em concreto, sobre aquele que, de entre eles, se mostrem numa situação tal que indicie a existência de uma determinada manifestação de riqueza (percepção de um rendimento, detenção de um património ou realização de um acto de consumo) para darem essa contribuição.

6. Há, pois, que sublinhar que as receitas tributárias representam uma forma de organizar a participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas, garantindo a aplicação do princípio da igualdade tributária, essencial para a função financeira de redistribuição que compete a cada Estado ou, no presente caso, à Região Administrativa Especial de Macau.

7. É, pois, com base no enunciado a alteração efectuada pelo n.º 5 do artigo 1.º da Lei n.º 12/2003 ao artigo 9.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, eliminando-se as isenções de que vinham beneficiando algumas categorias de contribuintes, onde avultavam, os trabalhadores da Administração Pública.

8. Nesse propósito refere-se o Parecer n.º 4/II/2003 da 1.ª Comissão Permanente da Assembleia Legislativa, que no seu ponto II especifica o seguinte: «em consequência das

preocupações com a afirmação do princípio da igualdade de deveres na sociedade, os funcionários públicos e demais pessoas que beneficiavam de isenção do imposto profissional no passado, passam a estar sujeitos ao imposto profissional. Nesse sentido, as pessoas que estavam subjectivamente isentas do imposto profissional - na redacção primitiva da Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, identificadas nas alíneas a), b) e e) do n.º 1 do artigo 9.º e ainda no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M, de 30 de Junho, (que equiparava, para efeitos de isenção do imposto profissional, os elementos do corpo docente dos estabelecimentos de ensino particular não lucrativos aos servidores das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa) - deixam de beneficiar de uma isenção que dificilmente se poderia Continuar a justificar face à disparidade e rendimentos e condições de trabalho com os contribuintes do sector privado que nunca beneficiaram de semelhante isenção».

9. Por outro lado, entende-se que o artigo 98.º da Lei Básica visa assegurar a continuidade no emprego, de modo a que os funcionários e agentes públicos da Região Administrativa Especial de Macau não sofram em consequência da reunificação.

10. Qualquer outra que tenha sido a intenção, considera-se, ainda, que o citado artigo 98.º não impede a implementação de medidas novas com vista à boa governação da Região Administrativa Especial de Macau. Tal como a introduzi da pelo n.º 5 do artigo 1.º da Lei n.º 12/2003.

11. O imposto é uma prestação em dinheiro, coactiva, unilateral e sem carácter de sanção, com vista à realização de

fins públicos. Constitui, portanto, um dos seus princípios, tal como acima se referiu, a igualdade tributária que se concretiza, portanto, na sua generalidade e uniformidade: todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos. O imposto justo é condição essencial para a prossecução dos objectivos da comunidade em que o cidadão se insere.

12. Entende-se, pois, que a expressão «vencimento, subsídios e benefícios» contida no artigo 98.º da Lei Básica deve ser interpretada como enquadrada no acervo de direitos dos funcionários e agentes públicos. A isenção do pagamento de impostos não se consubstancia num direito, mas antes um acto de isenção de um dever. O pagamento de imposto constitui um dever de qualquer cidadão.

13. Os trabalhadores da Administração Pública, com a entrada em vigor da Lei n.º 12/2003, mantiveram o direito de receber as remunerações resultantes da circunstância de exercerem funções públicas de acordo com o sistema previamente vigente.

14. As remunerações dos funcionários públicos continuam a ser determinadas em termos não menos favoráveis àqueles que existiam antes da reunificação, mantendo-se em vigor o sistema consagrado na legislação referente ao regime jurídico da função pública, mormente no artigo 174.º do Estatuto dos Trabalhadores da Administração Pública, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 87/89/M, de 21 de Dezembro.

15. A norma constante do artigo 98.º da Lei Básica não

poderá significar a impossibilidade da Administração Pública se adaptar às novas necessidades de uma sociedade, como a dos nossos dias, cada vez mais em mutação. Essa é uma das características de todas as grandes organizações que pretendam manter a sua capacidade operativa. Mesmo antes da reunificação a Administração Pública de Macau modificou-se ao longo dos tempos, adaptando-se às novas realidades, constituindo, pois, também essa uma característica do sistema consagrado na legislação previamente vigente.

16. Nesse mesmo sentido, prevê-se no artigo 8.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau o seguinte: «as leis, decretos-leis, os regulamentos administrativos e demais actos normativos previamente vigentes em Macau mantêm-se, salvo (...) no que for sujeito a emendas em conformidade com os procedimentos legais, pelo órgão legislativo ou por órgãos competentes da Região Administrativa Especial de Macau» .

17. E, no artigo 100.º da Lei Básica que «(...) O sistema de acesso, disciplina, promoção e normal progressão dos funcionários públicos, anteriormente vigente em Macau, mantêm-se basicamente inalterado, podendo, no entanto, ser aperfeiçoado de acordo com a evolução da sociedade de Macau».

Atento ao exposto, nego provimento ao presente recurso hierárquico e em consequência confirmo o acto do director da Direcção dos Serviços de Finanças que indeferiu a reclamação deduzida pelo ora recorrente em 18 de Dezembro de 2003.

Notifique-se o recorrente.

Comunique-se à Direcção dos Serviços de Finanças.

Gabinete do Chefe do Executivo da Região Administrativa Especial de Macau, aos 19 de Março de 2004.

O Chefe do Executivo, Ho Hau Wah¹

1 A versão chinesa é o seguinte:

批示

A, 國際法事務辦公室前副主任，就“以職業稅名義對其十二月份的薪俸所作之稅務結算及就源扣繳行為，金額為 1,744.00 元（澳門幣壹仟柒佰肆拾肆圓），有關行為應是根據經八月十一日第 12/2003 法律修訂並公佈於第三十二期《澳門特別行政區公報》的《職業稅規章》第九條及第三十二條，以及第 12/2003 法律第二條的規定作出，對有關行為適用八月十二日第 15/96/M 號法律所定的制度”一事，於二零零三年十二月十八日向財政局局長提出聲明異議，有關聲明異議遭否決，故此提起訴願。

關於是項訴願，現回覆如下：

一、根據《澳門特別行政區基本法》第一百零六條第二款前部分的規定，“澳門特別行政區參照原在澳門實行的低稅政策，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項”。

二、另外，《澳門特別行政區基本法》第七十一條（三）項規定，“根據政府提案決定稅收……”屬立法會的職權。

三、二零零三年財政年度施政報告第三部分載明：“為了配合社會的整體發展，政府將於明年落實《職業稅規章》的修訂……把以往免納職業稅的公務員和其他人士納入稅網，以體現社會公平義務原則”。

四、因此，關於制定第 12/2003 號法律的理由陳述明確指出：“提出本法案的主要目的是執行二零零三年度施政方針所載工作，故有需要針對納稅人在法律地位方面的不平等或不公正情況，進行相關的稅務立法”。

五、事實上，稅收的基礎在於一種負擔公共開支的普遍義務，而社會上各成員均有可能履行這項義務。具體而言，透過獲得收入、擁有財產或作出消費行為而表現其處於一種富有狀況者，均有共同負擔公共開支的義務。

六、需要強調的是，稅收代表一種組織公民參與滿足公共需要的方式，確保稅務方面的平等原則的適用，這對於各國及本個案中的澳門特別行政區發揮資再分配功能非常重要。

七、第 12/2003 法律第一條第五款對經二月二十五日第 2/78/M 號法律通過的《職業稅規章》第九條的修改，就是根據以上所述者而作出。該規定取消了某些人士，包括公共行政工作人員，以往享有的稅務豁免。

八、立法會第一常設委員會第 4/II/2003 號意見書第二點指出：“基於對社會公平義務原則的肯定，公務員及以往享有職業稅豁免其他人士亦將繳納職業稅。由於與從未享有類似豁免的在私營部門工作的納稅人的工作收益及條件相比，很難有理由繼續保留這項豁免，因此，根據原二月二十五日第 2/78/M 號法律第九條第一款 a)、b) 及 e) 項以及六月三十日第 65/84/M 號法令第二條（為豁

- Notificado da decisão do recurso hierárquico em 8/4/2004, interpôs o presente recurso contencioso.

Conhecendo.

1. As questões a responder

1.1. Objecto do recurso

免職業稅，非營利之私辦教育場所之教學人員，視為行政公益法人之工作人員）規定，被豁免作為納稅主體繳納聯職業稅的人士，不再享有豁免”。

九、另一方面，《基本法》第九十八條旨在確保澳門特別行政區的公務人員不會因為回歸而影響工作的延續性。

十、即使該項規定尚有其他目的，亦不妨礙制定一些新措施，以利於澳門特別行政區政府的良好管治，例如第 12/2003 號法第一條第五項所規定的措施。

十一、繳稅是一種具強制性、單方性、不具處罰性質的金錢給付，旨在實現公共目的。因此，正如前述，繳稅的其中一項原則就是稅務上的平等原則，而這項原則的落實是普遍及一致性的，即所有公民均與職業稅有關。公平的稅務是貫徹公民所身處的社會的目標的根本條件。

十二、因此，《基本法》第九十八條所載的“薪金、津貼、福利待遇應理解為屬於公務人員的權利範圍。豁免繳稅並非賦予一種權利，而是豁免履行一項義務。繳稅是每一個公民的義務。

十三、第 12/2003 號法律生效後，公務人員有權繼續按照原有制度因擔任公職而收取報酬。

十四、公務人員的報酬繼續按照不低於回歸前的標準訂定，而公職法例所定的制度，尤其是經十二月二十一日第 87/89/M 法令核准的《澳門公共行政工作人員通則》第一百七十四條所規定者，繼續生效。

十五、《基本法》第九十八條的規定不得理解為公共行政當局不能因應不斷變化的現今社會的需要而採取適應措施。這是所有希望維持良好運作能力的強大組織的特點。即使在回歸前，澳門公共行政當局也是因應各階段的實際情況而作出改變，所以這亦是原有法例規定的制度的特點。

十六、為此，《基本法》第八條規定，“澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除.....經澳門特別行政區的立法機關或其他有關機關依照法定程序作出修改者外，予以保留”。

十七、此外，《基本法》第一百條規定，“.....澳門原有關於公務人員的錄用、紀律、提昇和正常晉級制度基本不變，但得根據澳門社會的發展加以改進”。

綜上所述，本人駁回是項訴願，並確認則政局局長就訴願人於二零零三年十二月十八日向其提出的聲明異議所作的決定。

命令通知訴願人。

命令知會財政局。

二零零四年三月十九日於澳門特別行政區行政長官辦公室。

行政長官
何厚鏞

O recorrente interpôs recurso contencioso da decisão do Chefe do Executivo que julgou improcedente o recurso hierárquico do despacho do Sr. Director dos Serviços de Finanças que indeferiu a sua reclamação da liquidação, pela forma de retenção na fonte, do imposto profissional nos termos da Lei nº 12/2003, invocando essencialmente a ilegalidade da aplicação imediata da Lei nº 12/2003 que altera o regime de imposto profissional.

Os seus fundamentos consistem principalmente nos seguintes:

a) A aplicação imediata da lei aos diversos tipos de contratos que foram celebrados ao abrigo de legislação onde não se previa o pagamento de imposto, viola o princípio da legalidade e o princípio da boa-fé.

b) A Lei Básica, sendo uma Constituição pactuada na Declaração Conjunta no sentido de que tudo o que nesta está consagrado passou para a Lei Básica, enuncia várias garantias e consagra um vasto leque de direitos e deveres fundamentais dos cidadãos da Região.

c) O cumprimento à Lei Básica deve ter-se lugar, antes, no nível do direito internacional, no princípio consagrado no artigo 26º da Convenção de Viena de 23 de Maio de 1969 - *pacta sunt servanda*.

d) Os direitos consagrados no artigo 97º a 100º devem ser entendidos como “outros direitos” referidos no artigo 41º da Lei Básica de que os residentes de Macau gozam.

e) Não será subsistente o fundamento do princípio de igualdade para o lançamento do imposto profissional aos funcionários públicos que anteriormente não o pagavam. Ao contrário, o pagamento do imposto profissional pelo funcionários públicos, sem que estes terem sido antes compensados por outro meio, criaria uma situação de violação do

princípio de igualdade.

f) Constitui um direito fundamental o direito de qualquer funcionário Público como o recorrente a receber o mesmo vencimento, subsídios e benefícios que recebia em 19 de Dezembro de 1999, consagrado no primeiro parágrafo do artigo 98.º da Lei Básica e este direitos fundamental não colide com o princípio da igualdade.

g) A aprovação e a sua aplicação imediata da Lei 12/2003, sem ter criar mecanismo para compensar o montante igual ao do imposto aplicado, viola grosseiramente a disposição do artigo 98º da Lei Básica.

1.2. Questões prévias levantadas pela entidade recorrida

Como questões prévias, a entidade recorrida levantou três questões:

Um, o Tribunal será incompetente para o conhecimento do recurso em apreço, no âmbito do contencioso administrativo por se tratar de matéria de responsabilidade política e legislativa, conforme resulta do artigo 19.º da Lei n.º 9/1999, pois o recurso contencioso regulado pelo CPAC há-de incidir exclusivamente sobre actos administrativos individualizados, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do artigo 413.º do Código do Processo Civil, aplicável por expressa remissão do CPAC, será de absolver a entidade recorrida da instância;

Dois, se assim não se entender, deve rejeitar liminarmente o recurso, ao abrigo da alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º do CPAC, por manifesta irrecoribilidade do acto que é identificado como sentido amplo do mesmo na medida em que por essa via se impugna procedimentos

administrativos e não actos administrativos, o que se manifesta contrário ao n.º1 do artigo 28.º do CPAC;

Três, ainda se assim não se entender, será de rejeitar liminarmente o presente recurso por apelo ao n.º 1 do artigo 50.º do CPAC atendendo a que se extrai da P.R. ilegalidade na cumulação de impugnações em face da evidente recorribilidade exclusiva do despacho do Chefe do Executivo.

Pela lógica das questões, cremos ser adequado apreciar em primeiro lugar as questões prévias suscitadas pela entidade recorrida, pois a eventual procedência de uma das quaisquer questões, fica prejudicada a apreciação das restantes.

Vejamos.

2. Questões prévias

2.1. Competência do Tribunal de Segunda Instância

Dispõe o artigo 36º da Lei nº 9/1999:

“Compete ao Tribunal de Segunda Instância:

1) Julgar os recursos das decisões dos tribunais de primeira instância e das proferidas em processos de arbitragem voluntária susceptíveis de impugnação;

2) Julgar em primeira instância, por causa do exercício das suas funções, as acções propostas contra:

(1) O Comissário contra a Corrupção, o Comissário de Auditoria, o Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e o Director-Geral dos Serviços de Alfândega;

(2) Os Membros do Conselho Executivo e os Deputados à Assembleia Legislativa;

3) Julgar em primeira instância processos por crimes e contravenções cometidos, no exercício das suas funções, por:

(1) Comissário contra a Corrupção, Comissário de Auditoria, Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e Director-Geral dos Serviços de Alfândega;

(2) Membros do Conselho Executivo e Deputados à Assembleia Legislativa;

4) Julgar em primeira instância acções propostas contra juizes de primeira instância e Delegados do Procurador, por causa do exercício das suas funções;

5) Julgar em primeira instância processos por crimes e contravenções cometidos pelos magistrados referidos na alínea anterior;

6) Proceder à instrução, decidir quanto à pronúncia e exercer as funções jurisdicionais relativas ao inquérito nos processos referidos nas alíneas 3) e 5);

7) *Autorizar ou denegar a revisão de sentenças penais, anular sentenças penais inconciliáveis e suspender a execução das penas durante o processo de revisão;*

8) ***Julgar em primeira instância recursos dos actos administrativos ou em matéria administrativa, ou dos respeitantes a questões fiscais, parafiscais ou aduaneiras, praticados por:***

(1) *Chefe do Executivo, Presidente da Assembleia Legislativa e Presidente do Tribunal de Última Instância;*

(2) *Secretários, Comissário contra a Corrupção, Comissário de Auditoria, Procurador, Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e Director-Geral dos Serviços de Alfândega;*

(3) *Mesa da Assembleia Legislativa;*

(4) *Comissão Independente para a Indigitação dos Juizes, Conselho dos Magistrados Judiciais e respectivos Presidentes, Presidente do Tribunal de Segunda Instância, Presidente dos Tribunais de Primeira Instância e Juizes que superintendam nas secretarias;*

(5) *Conselho dos Magistrados do Ministério Público e respectivo Presidente, Procuradores-Adjuntos e Delegados do Procurador;*

(6) *Outros órgãos da Administração de categoria superior à de director de serviços;*

- 9) *Julgar processos de impugnação de normas emanadas de órgãos da administração no desempenho da função administrativa;*
- 10) *Julgar pedidos de suspensão de eficácia dos actos administrativos e das normas de cujo recurso contencioso e impugnação, respectivamente, conheça e os demais incidentes relativos a recurso nele pendente ou a interpor;*
- 11) *Julgar pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo do contencioso administrativo, fiscal ou aduaneiro nele pendente ou a interpor;*
- 12) *Rever decisões de aplicação de multas e sanções acessórias proferidas pelo competente tribunal de primeira instância em processos de infracção administrativa;*
- 13) *Rever e confirmar decisões, designadamente as proferidas por tribunais ou árbitros do exterior de Macau;*
- 14) *Conhecer dos conflitos de competência entre tribunais de primeira instância;*
- 15) *Conhecer dos conflitos de jurisdição entre o Tribunal Administrativo e autoridades administrativas, fiscais ou aduaneiras;*
- 16) *Exercer quaisquer outras competências conferidas por lei.” (ênfase nossa)*

Estão excluídas do contencioso administrativo, fiscal e aduaneiro, como dispõe o artigo 19º da mesma Lei, as questões que tenham por objecto:

“1) Actos praticados no exercício da função política e responsabilidade pelos danos decorrentes desse exercício, quer este revista a forma de actos quer a de omissões;

2) Normas legislativas e responsabilidade pelos danos decorrentes do exercício da função legislativa, quer este revista a forma de actos quer a de omissões;

3) Actos relativos ao inquérito e instrução e ao exercício da acção penal;

4) Qualificação de bens como pertencentes ao domínio público e actos de delimitação destes com bens de outra natureza;

5) Questões de direito privado, ainda que qualquer das partes seja pessoa de direito público.”

Afigura-se ser manifestamente improcedente esta questão prévia, pois o acto recorrido não poder ser qualificado como um acto político ou legislativo, trata-se, ao contrário, do acto de indeferimento do Senhor Chefe do Executivo confirmativo dos despachos do Director da Direcção dos Serviços de Finanças, relativo ao recurso hierárquico necessário por si apresentado ... relativo aos aparentes actos tributários de liquidação e de retenção na fonte ... “como se fossem relativos a imposto profissional ...”.

Podendo embora os fundamentos da decisão do Chefe do Executivo corresponder às opções políticas do Governo da Região, não quer isto implicar que este referido acto concreto foi praticado no exercício das funções políticas. Como se resulta dos autos, o acto ora em causa, praticado no procedimento gracioso, visa produzir e produzindo efeitos na situação individual e concreta do recorrente. Não pode confundir este acto administrativo concreto com o acto do Chefe do Executivo, em nome da Região, que determinou a política do Governo de RAEM na alteração da incidência dos impostos profissional sobre os funcionários públicos.

Por outro lado, o recorrente incide o seu recurso precisamente no acto Administrativo do Chefe do Executivo e não no acto legislativo, pretendendo apenas pôr em consideração do Tribunal no sentido de pronunciar-se sobre a validade do acto em si, pois o Chefe do Executivo não estava, pela prática do acto recorrido, a exercer o acto legislativo.

Sendo certo, o recorrente alegou no último ponto das suas conclusões que “[a]o não criar em simultâneo com a Lei n.º 12/2003 um mecanismo de compensação de montante igual ao do imposto aplicado, o legislador violou a Lei Básica ...”, e que “[o] ‘remédio constitucional’ para ‘limpar’ a ilegalidade reforçada é a necessária declaração pelos tribunais da invalidade das normas criadas ou, em gesto de grande nobreza e dignidade pelo reconhecimento do erro praticado, a atribuição retroactiva da compensação devida reportada a Outubro de 2003 por parte do Governo”, tal configura-se como um dos fundamentos do seu recurso, mesmo por via de declaração da ilegalidade das normas na apreciação concreta do mesmo

recurso contencioso, não pretendia incidir o seu objecto do recurso no acto legislativo, mas apenas, para suportar o seu pedido de anular o acto de liquidação por retenção na fonte, invocar a não aplicação das normas criadas pela Lei nº 12/2003 porque esta viola à Lei Básica.

Será, porém, outra coisa se pode ser procedente este fundamento ou esta via de declaração de ilegalidade.

Logo, perante o acto concreto, não há aplicação de quaisquer das excepções previstas no artigo 19º da Lei de Bases da Organização Judiciária, de modo a considerar ser um verdadeiro acto administrativo que pode afectar os direitos e interesses legalmente protegidos, e que é, como é óbvio, contenciosamente sindicável.

2.2. Recorribilidade do acto

A entidade recorrida entende, nesta parte, que o acto ora recorrido é identificado como sentido amplo do mesmo na medida em que por essa via se impugna procedimentos administrativos e não actos administrativos, o que se manifesta contrário ao nº 1 do artigo 28º do CPAC, devendo assim o recurso ser indeferido liminarmente ao abrigo do disposto no artigo 46º nº 2 al. c) do CPAC.

Dispõe o artigo 28º, sob o epígrafe “Precedência de impugnação administrativa necessária”, que:

“1. São actos administrativos contenciosamente recorríveis os que, produzindo efeitos externos, não se encontram sujeitos a impugnação administrativa necessária.

2. A sujeição a impugnação administrativa necessária não obsta, porém, à recorribilidade contenciosa dos actos quando estes sejam, por força da lei ou de decisão administrativa, de execução imediata.

3. A recorribilidade de actos anuláveis, quando precedida de impugnação administrativa necessária, depende da observância, quanto a esta, do disposto no artigo 149.º, no n.º 1 do artigo 155.º e no artigo 156.º do Código do Procedimento Administrativo.

4. A inobservância das disposições referidas no número anterior impede igualmente o interessado de presumir tacitamente indeferida a impugnação administrativa interposta.” (Sub. nosso)

Também é de concluir pela manifesta improcedência do fundamento desta parte, porque, quanto a nós, o recorrente pretende, por via de englobar no seu recurso “em sentido amplo” as matérias referidas na fl. 4 da sua petição inicial, que fossem apreciadas tais matérias uma vez que, na sua óptica, as considerações e decisões em causa teriam sido sufragados e apropriados pelo acto em crise, do Chefe do Executivo.

O que é certo é que a questão de saber “se, de facto, o foram ou não e se, conseqüentemente, tais actos, em si mesmos serão ou não passíveis de escrutínio” se trata da matéria que, na palavra do Digno Magistrado do

Ministério Público, “nitidamente contende com a apreciação de mérito de fundo do próprio recurso a ser relegada para final” e que “se nos afigura que a elaboração do recorrente não contende propriamente com o pretendido ataque ao que a entidade recorrida apelida de **procedimento administrativo**, mas tão só a mera pretensão em ver englobados no objecto do recurso decisões e entendimentos de que, a seu ver, **o despacho do Chefe do Executivo** se apropriou ou confirmou”.

E quanto à alínea K) das conclusões, o recorrente, apesar de atacar o acto legislativo e os “deputados”, pretende apenas formular este como o seu fundamento do recurso que tem apenas como objecto o acto do Chefe do Executivo, e não o acto legislativo, pois, o que o recorrente alegou é que, sendo a lei que aprovou a contribuição profissional violadora da Lei Básica, não pode o Chefe do Executivo aplicá-la, na decisão do seu recurso hierárquico, mas não a impugnação abstracta das normas.

2.3. Cumulação ilegal das impugnações

Como se dispõe o artigo 44º do CPAC, o recorrente pode cumular a impugnação de actos que estejam, entre si, numa relação de dependência ou conexão (nº 1), não será admissível tal cumulação: a) quando seja apresentada em termos de subsidiariedade ou de alternatividade, e b) quando a competência para o conhecimento das impugnações caiba a tribunais diferentes (nº 2).

Afigura-se ainda manifestamente improcedente o fundamento desta parte. Como já deixou referido, o recurso limitou-se a atacar o acto

administrativo do Chefe do Executivo, praticado no recurso hierárquico dos despachos do Exmº Director dos Serviços de Finanças, não existe qualquer cumulação das impugnações.

Como acima já referiu, o recorrente, usando de fundamentos, invocou a invalidade das normas criadas pela Lei nº 12/2003 e conseqüentemente pretende a não aplicação desta Lei, tal não constitui um dos seus pedidos no presente recurso.

Chegado aqui, passamos imediatamente a apreciar as questões de fundo do recurso.

Mas antes avançar, não podemos deixar de referir, tal como destacou o Digno Magistrado do Ministério Público, que o recorrente lançou uma expressão pouco feliz, até censurável no ponto de vista profissional, se a peça processual elaborada for da responsabilidade apenas do Ilustre Mandatário.

Na parte final da sua motivação disse o recorrente que "... se os tribunais decidirem no sentido de darem razão ao Governo ficarão com a sua imagem irremediavelmente colada à dependência face ao Governo; se interpretarem correctamente a Lei Básica ambos os sistemas ficam bem vistos aos olhos da opinião 'pública'...".

Independentemente desta deselegância da expressão, somos conscientemente firmes que os Tribunais continuarão ser independentes e

sujeita, como sempre, apenas à lei e, não por esta indevida imposição deveríamos tomar decisão a seu favor.

E não temeríamos a decidir.

3. Do pagamento do imposto profissional pelos funcionários públicos

O recorrente impugna a decisão recorrida essencialmente pelo vício de falta de fundamentação por não ter a entidade recorrida fundamentado a sua tese acerca da aplicação da Lei 12/2003 às situações contratuais pendentes, nem ter respondido às perguntas fundamentais sobre a razão de ser a função e o que protege o 1º parágrafo do artigo 98º da Lei Básica.

A Assembleia Legislativa aprovou a Lei nº 12/2003, revogando nomeadamente a isenção do imposto profissional prevista no artigo 9º nº 1 als. a) e b) da Lei 2/78/M, de 25 de Fevereiro, onde se tinham incluídos:

- a) Os trabalhadores das pessoas colectivas públicas do Território e de qualquer dos seis serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, e dos municípios, salvo pelos rendimentos auferidos enquanto administrados por parte do Território;
- b) Os Servidores das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;

Quer dizer, todos os funcionários públicos que auferirem o vencimento superior ao montante fixado na tabela prevista na Lei passarão a pagar o imposto profissional.

E assim teve lugar ao recurso do ora recorrente.

Vejamos concretamente os seus fundamentos do recurso.

3.1. Falta de fundamentação

O que nos parece é que o recorrente começou por ter confundido a falta de fundamentação formal com a falta de fundamentação substancial, vício este último que se pode chama a insuficiência de fundamentação.

O artigo 114º do Código de Procedimento Administrativo impõe ao acto administrativo o dever de fundamentação, e, a fundamentação esta deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo embora consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integral do respectivo acto - nº 1 do artigo 115º do CPA, sem conter obscuridade, contradição, de modo a esclarecer por forma clara e suficiente a motivação do acto, sob pena de o acto ser considerado pela falta de fundamentação - artigo 115º nº 2.

Ou seja, nestes termos constituem requisitos da fundamentação os seguintes:²

- 1) Indicação dos motivos de facto e de direito;
- 2) Indicação expressa (embora sucinta) dos fundamentos;
- 3) Clareza (sem obscuridade);
- 4) Suficiência; e
- 5) Congruência (sem contradição)

Na fundamentação, a Administração indicará qual o regime ou disciplina jurídica (premissa maior) que tem por aplicável no caso concreto, com a indicação dos factos que tem por ocorridos (premissa menor) e que o levaram de acordo com as razões de direito invocadas a praticar aquele acto (conclusão).

Podemos afirmar que a fundamentação traduz-se em requisito formal do acto administrativo, de modo a ser exigível uma fundamentação expressa, clara, suficiente e sem contradição.

Ensina o Prof. Vieira de Andrade, “o conteúdo da fundamentação expressa exigida pela dimensão formal do dever não é, portanto, o de uma qualquer declaração do agente sobre as razões do acto, assim como não é a ausência total de menção dos fundamentos a única modalidade de vício de forma por incumprimento desse dever. O conteúdo da declaração fundamentadora não pode ser o de um qualquer enunciado,

2 Mário Esteves Oliveira, Direito Administrativo, Vol. I, Lisboa, 1980, pp.471 a 475.

há-de consistir num discurso aparentemente capaz de fundar uma decisão administrativa.”³.

Quer isto dizer que a fundamentação assume uma dimensão formal e autónoma relativamente aos verdadeiros fundamentos da decisão: a fundamentação é um “requisito de forma” e os fundamentos são um “requisito de fundo” ou “requisito substancial”. O legislador ao impor a fundamentação expressa e suficiente de alguns dos seus actos, afastou-se destas opiniões substancialistas, optando, sem quaisquer equívocos, por uma construção formalista, que dá relevância autónoma ao dever formal de fundamentação.⁴

Como também assim considera David Duarte, a fundamentação é um requisito formal das decisões, que não se confunde com o seu conteúdo e que, independentemente das implicações entre a declaração de fundamentação e a substância da decisão, tem uma existência e uma dimensão valorativa autónoma. Esta autonomia da fundamentação formal expressa-se na separação entre os requisitos da correcção da fundamentação e os requisitos de correcção da decisão, implicando que, embora existam pontos de comunicabilidade, a patologia da fundamentação não determine, como ponto de partida, a deficiência da decisão, por si só considerada/ou seja, a fundamentação diz apenas respeito à exteriorização dos pontos de sustentação do decisão e não ao que eles são como realidade ontológica intradecisória.⁵

3 In “O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos”, Almedina, Coimbra, 1991, p.231.

4 Lino J. B. R. Ribeiro e J. Cândido de Pinha, Código do Procedimento Administrativo de Macau, anotado e comentado, Fundação de Macau e SAFF, 1998, p. 637.

5 In Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório, Almedina Coimbra, 1996, p. 237 a 241.

Consignou o Acórdão do Tribunal de Última Instância, de 6 de Dezembro de 2002 do processo nº 14/2002, que esta exigida fundamentação apresenta uma plurifuncionalidade que visa não só a tradicional protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares, mas sobretudo a maior prudência e objectividade no processo conducente à tomada decisão e a correcção e justeza desta, satisfazendo, deste modo, o interesse público da legalidade e até juridicidade das actividades administrativas, bem como a compreensão do sentido decisório pelo próprio destinatário e o público em geral, evitando a potencial conflitualidade.

Neste Acórdão do Tribunal de Última Instância, considerou que a fundamentação formal da decisão não corresponde necessariamente à fundamentação material relativa à legitimidade da própria decisão, i. e. os fundamentos de facto e de direito como menção constitutiva do acto administrativo não se confundem com o fundamento material do mesmo.

O que está em causa nos presentes autos é que o recorrente considera que a Administração não tinha respondido todas as alegações do recorrente da sua reclamação e do seu recurso hierárquico, nomeadamente a de saber se a Lei 12/2003 está em conformidade com o artigo 98º da Lei Básica.

Como se tem entendido, só se pode considerar incorrido no vício de falta de fundamentação quando demonstrar uma falta absoluta de fundamentação de facto e/ou de direito.

E compulsados os autos nomeadamente o teor do despacho do Exmº Chefe do Executivo, a sua fundamentação afigura-se ser mais do que claro e suficiente, respondendo inequivocamente a questão por

resolver, questão esta que se consistia essencialmente em decidir se o funcionário público devia pagar o imposto profissional nos termos da nova Lei nº 12/2003 que revogou a Lei nº 2/78/M, confrontando com o disposto na Lei Básica.

De facto, o que alegou o recorrente prende, quanto muito, com a falta de fundamentos, ou com a insuficiência da fundamentação.

Porém, como temos decidido, para a insuficiência da fundamentação equivaler à falta (absoluta) de fundamentação, é preciso ser manifesta a insuficiência, no sentido de ser tal que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão a agir ou a tomar aquela decisão, ou então, que resulte evidente que o agente não realizou um exame sério e imparcial dos factos e das disposições legais, por não ter tomado em conta interesses necessariamente implicados, pois impõe-se à Administração o dever de proceder às investigações necessárias ao conhecimento dos factos essenciais ou determinantes para a decisão. Ou seja, o órgão tem que averiguar todos os factos pertinentes (convenientes) à decisão do fundo que o procedimento impõe.⁶

A Administração prestou as investigações na questão colocada pelo recorrente, decidiu o objecto do pedido, pelo que não pode a imputar a falta de investigação. Pois a Administração não fica sujeita a todos os fundamentos exprimidos pelo recorrente, mas sim apenas à questão por resolver, como no caso, a de saber se o recorrente tinha que ou não pagar o imposto profissional perante o alegado “confrontação” entre a Lei nº 12/2003 e a Lei Básica.

⁶ Acórdão deste TSI de 2 de Dezembro de 2004 do Processo n.º 70/2004.

Assim sendo, é improcedente a imputação ao acto ora recorrido da Administração pela falta de fundamentação material ou insuficiência da fundamentação.

3.2. Violação dos deveres contratuais da Administração

Pesa-se esta questão, como é óbvio, não tem razão o recorrente. Não pode confirmar a existência da relação contratual típica (tal como acontece no direito civil) entre o recorrente e a Administração no qual as partes deveriam ter posições iguais, pois a relação contratual pressupõe a igualdade entre as partes.

Ao contrário, são de relação entre a Administrador e o administrado. E mesmo reconhece a existência de uma relação contratual pelo facto de terem assinado um contrato entre a Administração e o recorrente recrutado fora da Região, no regime de comissão de serviço, podemos afirmar que no “contrato” referido, não clausularam que o funcionário em causa não teve de pagar imposto profissional. Não se pode imputar a outra parte a violação dos deveres contratuais.

De facto, trata-se de um dever autónomo o de pagamento dos impostos, que fica regulado na Lei especial, não relacionando com o “contrato”.

E a questão que o recorrente levantou não consiste nesta matéria, mas sim essencialmente na violação da Lei Básica da norma que regula o

pagamento do imposto profissional, e, aplicando desta norma, o acto administrativo enferma do vício da violação do princípio de legalidade.

3.3. Violação da Lei Básica

O ponto essencial dos fundamentos do recurso, como acima relatado, é precisamente a violação do artigo 98º nº 1 da Lei Básica, pela Lei nº 12/2003 em consequência da qual os funcionários públicos passam a receber menos que anteriormente tinha recebido.

No caso do ora recorrente, sendo nomeado, no regime de recrutamento de pessoal no exterior, no lugar de coordenador-adjunto do Gabinete para os Assuntos Legislativos que depois tem a designação de Gabinete para os Assuntos do Direito Internacional, mantinha-se o seu vencimento equiparado ao subdirector em conformidade com o mapa anexo do D.L. nº 85/89/M (conforme a coluna do seu cargo definida pelo então Governador), bem assim gozava o direito de subsídios, benefícios e outros abonos legalmente previstos.

Recebeu, todavia, menos no balanço mensal do seu vencimento líquido por virtude da “retenção na fonte” a título do imposto profissional, se com isto pode considerar alterado o seu vencimento, violando o artigo 98º, 1º parágrafo da Lei Básica?

Daqui, dividem-se duas vertentes das questões:

- (1) Qual é o sentido do disposto no artigo 98º 1º parágrafo da Lei Básica, ou seja o que prevê neste artigo?

- (2) Se o pagamento do imposto profissional pelos funcionários públicos constitui necessariamente uma causa de violação do disposto no artigo 98º 1º parágrafo da Lei Básica?

3.3.1. Interpretação da Lei Básica

Como se sabe, terão competência os Tribunais da RAEM de interpretação por força do artigo 143º da própria Lei Básica, quanto à questão prender com a Lei Básica no julgamento do caso concreto.

Dispõe o artigo 143º que:

“O poder de interpretação desta Lei pertence ao Comité Permanente da Assembleia Popular Nacional.

O Comité Permanente da Assembleia Popular Nacional autoriza os tribunais da Região Administrativa Especial de Macau a interpretar, por si próprios, no julgamento dos casos, as disposições desta Lei que estejam dentro dos limites da autonomia da Região.

Os tribunais da Região Administrativa Especial de Macau também podem interpretar outras disposições desta Lei no julgamento dos casos. No entanto, se os tribunais da Região necessitarem, no julgamento de casos, da interpretação de disposições desta Lei respeitantes a matérias que sejam da responsabilidade do Governo Popular Central ou do relacionamento entre as Autoridades Centrais e a Região e, se tal interpretação puder afectar o julgamento desses casos, antes de proferir sentença final da qual não é admitido recurso os tribunais da Região

devem obter, através do Tribunal de Última Instância da Região, uma interpretação das disposições por parte do Comité Permanente da Assembleia Popular Nacional. Quando o Comité Permanente fizer interpretação dessas disposições, os tribunais da Região devem seguir, na aplicação dessas disposições, a interpretação do Comité Permanente. Todavia, as sentenças proferidas anteriormente não são afectadas.

Antes de interpretar esta Lei, o Comité Permanente da Assembleia Popular Nacional consulta a Comissão da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau a ele subordinada.”

Pois a questão envolvida não está fora da autonomia da RAEM – a Lei que regula o pagamento do imposto profissional.

E a interpretação da Lei Básica segue indubitavelmente as regras gerais de interpretação da lei, previsto no artigo 8º do Código Civil.

Diz o artigo 8º do Código Civil:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*"

Tendo em conta a situação especial da Região, ainda temos de prestar atenção na sua bilíngue do texto, em chinês e em português e ambas versões são válidas. Pode-se, neste caso, conjugar entre si para compreender o pensamento do legislador.

Vejam os.

3.3.2. Artigo 98º da Lei Básica

Dispõe o artigo 98º da Lei Básica:

"À data do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau, os funcionários e agentes públicos que originalmente exerçam funções em Macau, incluindo os da polícia e os funcionários judiciais, podem manter os seus vínculos funcionais e continuar a trabalhar com vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores, contando-se, para efeitos de sua antiguidade, o serviço anteriormente prestado.

Aos funcionários e agentes públicos, que mantenham os seus vínculos funcionais e gozem, conforme a lei anteriormente vigente em Macau, do direito às pensões de aposentação e de sobrevivência e que se aposentem depois do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau, ou aos seus familiares, a Região Administrativa Especial de

Macau paga as devidas pensões de aposentação e de sobrevivência em condições não menos favoráveis do que as anteriores, independentemente da sua nacionalidade e do seu local de residência.” (sub. nosso)

É de conhecimento público, pelo artigo 98º a Lei Básica, em cumprimento do compromisso na Declaração Conjunta Sino-Portuguesa, por via da concretização na Lei Básica – Lei fundamental e constitucional da Região, garante a inalterabilidade (para menos) dos vencimentos das diversas categorias dos Trabalhadores e dos subsídios, benefícios e outros abonos, que eles têm vindo auferir e beneficiar, com vista de manutenção a estabilidade da equipa da administração pública, para o objectivo final de manter a estabilidade da transição da Administração e o seu funcionamento estável.⁷

Na interpretação deste artigo não podemos deixar de comparar a sua versão chinesa que se verifica uma ligeira diferença da portuguesa e tal diferença poderia ser susceptível de provocar uma diferente interpretação.

A sua versão em chinês, sendo língua original de elaboração, diz que:

⁷ Para estabilizar o contingente dos funcionários e agente públicos, a Lei Básica acrescenta que se conta, para efeitos da antiguidade que não se estipulou na Declaração Conjunta Sino-Portuguesa, o serviço anteriormente prestado. Vide Xiao Weiyun, Conferência sobre a Lei Básica de Macau, publicação da Associação Promotora da Lei Básica de Macau, p. 220.

“澳門特別行政區成立時，原在澳門任職的公務人員，包括警務人員和司法輔助人員，均可留用，繼續工作，其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準，原來享有的年資予以保留。

依照澳門原有法律享有退休金和贍養費待遇的留用公務人員，在澳門特別行政區成立後退休的，不論其所屬國籍或居住地點，澳門特別行政區向他們或其家屬支付不低於原來標準的應得的退休金和贍養費。” (sub. nosso)

Em primeiro lugar, a diferença consiste no sentido diferente sobre a palavra “benefício” em português e “福利” em chinês.

Diz-se **vencimento** (em chinês, 工資) uma remuneração correspondente ao desempenho de determinada função ou cargo, com correspondência na tabela indiciária - artigo 174º nº 2 do ETAPM, e **subsídios** (em chinês 津貼) as remunerações de natureza social ou destinadas a compensação de encargos do trabalhador em razão do exercício de funções públicas (nº 3 do mesmo artigo).

A Lei, nomeadamente o citado Estatuto, não define o sentido de **benefício**. Confrontando o sentido de “benefício” em português com o “福利” em chinês, nota-se o sentido bastante diferente. Em português, o sentido é mais amplo do que “福利” em chinês. Em geral podemos considerar como “benefício” uma faculdade ou uma vantagem que a lei concede aos funcionários públicos. Neste sentido o “benefício” pode-se traduzido em chinês como “福利”.

No sentido amplo, até os próprio “subsídios” também se pode chama como “benefício”. Em Chinês, a palavra “福利” delimita-se no sentido social, tal como no regime de “pensões sociais”, de “segurança social” em que certo grupo de pessoas podem beneficiar, a título de “ganho” directo patrimonial.

Em direito fiscal existe um termo chamado “benefício fiscal”, que é uma expressão mais ampla que a de “isenções”, por abranger para além das isenções, qualquer redução da taxa, dedução ao rendimento colectável ou à própria colecta, instituída em favor do contribuinte.⁸

Mas esta expressão não se pode, por um lado, ser considerado o mesmo sentido delimitado pelo “benefício” referido no artigo 98º nº 1 da Lei Básica, nem se pode, por outro lado, integra o sentido definido em chinês “福利”. (Quanto esta questão, veríamos adiante.)

Não só existe sentidos diferentes das palavras em chinês e português, também existe leituras diferentes das expressões, na respectiva versão, sobre a manutenção dos “vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores”.

A versão português diz que “... e continuar a trabalhar com vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores, ...”.

⁸ Carlos P. Corte-Real, Curso de Direito Fiscal, I, p 78.

E na versão chinesa, diz que “..... 繼續工作，其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準,.....”, onde tinha mais uma palavra “標準”, a que por qualquer maneira não pode ser traduzido da versão portuguesa.

Na versão portuguesa, se com esta expressão só pode ser traduzido directamente em chinês como “..... 繼續工作，其薪金、津貼、福利不低於原來的薪金、津貼、福利,.....”, pois a palavra “aos anteriores” só pode ser “vencimento, subsídios e benefícios anteriores”. A ideia deste é que os funcionários públicos podem manter os seus vínculos funcionais e continuar a trabalhar com vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos vencimento, subsídios e benefícios anteriores à transição.

Por sua vez, a ideia transmitida pela versão chinesa é, se traduzir directamente em português, que “(os funcionários públicos podem manter os seus vínculos funcionais) e continuar a trabalhar, os padrões do seu vencimento, subsídios e benefícios não serão inferiores aos anteriores”.

Tais diferenças entre duas versões podem provocar diferentes ênfases na interpretação da futura alteração dos vencimento, subsídios e benefícios.

Quanto a nós, a versão chinesa deve ser o espírito do legislador, pois não faz sentido, o legislador pôs apenas a ênfase no número absoluto constante da conta do vencimento.

Nesta conformidade, v.g., um auxiliar do 1º escalão pode continuar a receber o vencimento com índice de 100 ponto, um técnico-profissional especialista do 3º escalão pode continuar a receber o vencimento com índice de 430 ponto, um técnico superior de 1ª classe 3º escalão continuará auferir o vencimento no índice 530, nos termos dos respectivos dispostos no D. L. nº 86/89/M de 21 de Dezembro, enquanto um director dos serviços manter-se-á o seu vencimento no índice de 1000 ou de 920, nos termos do D.L. nº 85/89/M de 21 de Dezembro.

Bem assim, todos os funcionários públicos, também poderão continuar a receber os mesmos subsídios, benefícios e outros abonos legalmente previstos no Estatuto dos Trabalhadores da Administração Pública (ETAPM), tais como os mesmos subsídios de casamento (artigo 213º), de família (artigo 205º) de nascimento (artigo 214º) e por morte (artigo 245º) e funeral (artigo 249º), de residência (artigo 203º), as ajudas de custo de embarque (artigo 236º), abono para falhas (artigo 217º), etc..

Qualquer diminuição deste padrão é que não é permitida por este artigo da Lei básica. Como por exemplo, um funcionário público que exercia as funções de terceiro-oficial do 2º escalão auferia o vencimento com índice de 205 ponto, em qualquer serviços do então Território, não é admissível que, após a transição da Administração, passe a ter o vencimento com índice de 204 ou menos, pois é esta redução é que viola o disposto na Lei Básica, mesmo com o aumento do valor do índice, que é alterável em conformidade com as situações económicas, financeiras e sociais.

No fundo, o legislador pretendia que pelo artigo 98º nº 1 da Lei Básica evitasse qualquer alteração relativamente ao sistema retributivo consagrado na legislação referente ao regime jurídico da função pública, designadamente sobre os níveis e demais aspectos do regime remuneratório.

Felizmente, e como é do conhecimento público, desde do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau, o Governo não aprovou nem promoveu a aprovar quaisquer normas que destinam à alteração destes regimes respeitantes aos funcionários públicos no sentido de reduzir o valor do seu vencimento ou subsídios e benefícios, e também não se encontra qualquer subsídio, benefício e outro abono dirimidos.

Agora, é de ver se o pagamento do imposto profissional pelos funcionários públicos constitui uma redução necessária do vencimento.

3.3.3. Direito a não pagamento do imposto v. dever de pagamento do imposto

Já vimos que o artigo 98º garante que os funcionários públicos que tinham auferidos vencimentos possam continuar a receber os mesmos vencimentos a contar pelo mesmo padrão, e, como é óbvio, por este artigo a Lei Básica, como uma lei fundamental da Região Administrativa Especial de Macau, não consagra como um direito fundamental dos funcionários públicos mas sim uma garantia de não reduzibilidade do vencimento, subsídios e benefícios já auferidos antes do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau.

Trata-se de uma garantia, e também pode ser considerada como um direito, consagrado na Lei Básica, embora a garantia muitas vezes se saliente nelas o carácter instrumental de protecção dos direitos. Por outro lado, também não tem contornos das clássicas garantias, (tais como o direito ao acesso aos tribunais para a defesa dos direitos, princípios do *nullum crimen sine lege* e *nulla poena sine crimen*, direito de *habeas corpus*, princípio *non bis in idem*),⁹ podendo ser uma garantia que vincula a Administração da Região para proteger os funcionários públicos da redução arbitrária do seu vencimento e benefícios, de modo a assegurar o seu padrão e condição da vida que tem mantido.

Ora, na vertente do presente caso, o recorrente passou a pagar o imposto profissional em consequência da Lei nº 12/2003 que aboliu a isenção do pagamento do mesmo imposto previsto na antecedente Lei a favor dos funcionários públicos, passando assim a receber em termos remuneratórios quantias líquidas inferiores ao que sucedia anteriormente, por força da retenção na fonte do montante do imposto. Se retirarmos a determinado montante seja o que for a título de imposto, toma-se evidente que o resultado será sempre inferior àquele montante.

Independentemente dos outros benefícios fiscais, não confunde o pagamento do imposto com o direito resulta do artigo 98º da Lei Básica, pois são duas realidades distintas. Quer dizer, o pagamento do imposto não pode ser considerado como uma causa necessária da alteração do

⁹ J.J. Gomes Canotilho, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7ª edição, p. 396.

padrão do vencimento, subsídios e benefícios auferidos antes de 20 de Dezembro de 1999.

Por um lado, nunca se pode considerar como um direito o não pagamento do imposto profissional, muito menos o direito fundamental.

Por outro lado, trata-se de um dever autónomo, que não conexas com quaisquer direitos ou direitos fundamentais. Pois como se sabe, em princípio, um dever conexas com um direito (fundamental), mas há deveres que não conexas com um direito, tal como por exemplo o dever de pagar imposto, o dever de recenseamento e o dever de colaborar na administração eleitoral etc.¹⁰

Do que se tratou, na palavra do Digno Magistrado do Ministério Público, “foi da reposição de um dever, com fundamento na afirmação do princípio da igualdade de deveres na sociedade, por se ter detectado situações de desigualdade ou injustiça no estatuto que a lei conferia aos contribuintes, não se podendo continuar a justificar a isenção em causa ‘... face à disparidade de rendimentos e condições de trabalho com os contribuintes do sector privado que nunca beneficiaram de semelhante isenção’ ”.

3.3.3.1. Princípio de igualdade

¹⁰ J.J. Gomes Canotilho, ob. Sup., p. 533.

Igualdade, um dos três valores propagandeados pela revolução francesa (liberdade, igualdade e fraternidade), e foi aceita como um princípio universal, uma regra judicial.¹¹

O conteúdo da igualdade contém nomeadamente os seguintes:¹²

- A igualdade na aplicação do direito: todos os cidadãos são iguais perante a lei;

- A igualdade quanto à criação do direito, vinculando o legislador na criação de direito igual para todos:

- o princípio da universalidade ou princípio da justiça pessoal;
- a exigência de igualdade material através da lei – que consiste na fórmula “igual o que é igual e desigualmente o que é desigual;
- igualdade justa – a igualdade pressupõe um juízo e um critério de valoração.

- Igualdade de oportunidade – justiça social;

- Igualdade perante os encargos públicos;

- igualdade como um direito, o direito de igualdade.

¹¹ Plerre Leroux (Fr.), De L'Égalité, 1848, tradução chinesa, (論平等, 商務印書館, 1988), pp. 12 a 25.

¹² J.J. Gomes Canotilho, ob. Sup., p. 426 a 432.

Mais concretamente quanto à igualdade perante os encargos públicos, que tem a ver com o presente caso, o seu sentido tendencial é o seguinte:

- os encargos públicos devem ser repartidos de forma igual pelos cidadãos;
- no caso de existir um sacrifício especial de um individual ou grupo de indivíduos justificado por razões de interesse público, deverá reconhecer-se uma indemnização ou compensação aos indivíduos particularmente sacrificados.¹³

Um típico encargo público encontra-se o imposto. Seja qual for o sentido da igualdade, por um lado, pela lei anterior não se criou um dever igual entre todos os cidadãos, e por outro, os funcionários públicos que passam agora a pagar o imposto profissional nunca podem ser considerados como sendo sujeito de sacrifício especial na imposição do encargo público, para que seja justificativa a compensação no vencimento em virtude da retenção na fonte.

Podemos já concluir que o pagamento do imposto profissional pelos funcionários públicos não causa a alteração do regime retributivo da Função Pública e não foi posto em causa a violação do direitos no artigo 98º nº 1 da Lei Básica.

Justifica-se ainda o seguinte.

¹³ Gomes Canotilho, ob. sup. P. 432.

3.3.4. Soberania fiscal e separação de poderes

Sabemos que as mudanças da estrutura social produzem-se com o desenvolvimento económico, concomitantemente também se alteram as bases tributárias e os processos e métodos de cobrança.¹⁴

Após a transição, a Região está no decurso da mudança, reformando-se a base nova político-social do regime fiscal, que visa, como a regra geral, a aproximação do sistema fiscal óptimo, que consiste naquele que maximiza a função do bem estar social, na qual se reflecte melhor a escolha entre equidade fiscal e eficiência económica.

Neste contexto político-social, a Administração da Região adoptar pela ampliação dos sujeitos tributários do imposto profissional. Medida esta que corresponde ao exercício da soberania fiscal consagrada na Lei Básica.

Prevê o artigo 106º da Lei Básica que:

“A Região Administrativa Especial de Macau aplica um sistema fiscal independente.

Tomando como referência a política de baixa tributação anteriormente seguida em Macau, a Região Administrativa Especial de Macau produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias

¹⁴ Hernâni Machado Duarte, Os Impostos, uma abordagem Económica, o Sistema Fiscal de Macau, 1999, p. 36.

tributárias. O regime tributário das empresas concessionárias é regulado por lei especial.”

A soberania fiscal constitui um dos aspectos da soberania financeira; e esta, por sua vez, um dos aspectos da soberania “estadual”, relativamente à soberania fiscal deparam-se-nos os mesmos complexos problemas inseparáveis do conceito de soberania, um dos mais fugidios da enciclopédia jurídica. Em geral, a soberania fiscal entende-se o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal. E, como aspecto da soberania “estadual”, a soberania fiscal apresenta as mesmas características. Só os “Estados”, quer unitários quer compostos, quer membros de Estados compostos, podem exercer a soberania fiscal.¹⁵

Sob a Lei Básica que representa a legalização da política de “dois sistema social num país”, a Administração da RAEM tem a competência independente no exercício da soberania fiscal.

Prevê o artigo 71º da Lei Básica que:

“Compete à Assembleia Legislativa da Região Administrativa Especial de Macau:

1) ...

...

15 Cfr. “Direito Fiscal” do Soares Martínez, da Almedina Coimbra, pág.70.

3) Definir, com base na proposta apresentada pelo Governo, os elementos essenciais do regime tributário, bem como autorizar o Governo a contrair dívidas;

... ." (Sub. nosso)

Ao abrigo desta conferida competência, a Assembleia Legislativa aprovou a Lei nº 12/2003, revogando nomeadamente a isenção do imposto profissional prevista no artigo 9º nº 1 als. a) e b) da Lei 2/78/M, de 25 de Fevereiro.

Perante a aprovação desta Lei, o Chefe do Executivo, ao decidir os recursos hierárquicos do ora recorrente, está apenas a cumprir a lei, ao abrigo do princípio de separação do poder. Pois não pode ele decidir no sentido contrário da Lei por si promulgada - artigo 50º primeiro parágrafo da al. 3) da Lei Básica.

Podendo embora o Tribunal na apreciação de um acto administrativo recorrido conhecer da violação ou não de uma lei ordinária à Lei Fundamental da Região, também digamos que a Assembleia Legislativa, ao adoptar o novo regime fiscal, está a exercer o seu poder independente fiscal na Região.

Por outro lado, a questão não prende necessariamente com a limitação dos direitos e interesses por via de impor o dever de pagamento do imposto, como reconhece o recorrente, "o pagamento se justifica pela sua necessidade social ou financeira, é um dever autónomo não relacional

com o direito fundamental previsto no artigo 98º da Lei Básica”, está sim em causa, porém, se a necessidade social de pagamento do imposto profissional pelos funcionários públicos provoca efectivamente a diminuição dos seus vencimentos e benefícios, que é expressamente proibida pelo artigo 98º da Lei Básica.

Seja qual for a perspectiva que se tenha sobre a bondade da medida, aqui não cabendo aquilatá-la, sob pena de afronta do sagrado princípio da separação de poderes.

Nestes termos expostos, e sem mais delongas, não se verifica qualquer violação da disposição da Lei Básica e o acto recorrido foi correctamente decidido.

Ponderado resta decidir.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em negar o provimento ao recurso imposto pelo A.

Custas pelo recorrente.

Macau, RAE, aos 24 de Novembro de 2005

Choi Mou Pan (Relator)

Lai Kin Hong (com declaração de voto a apresentar na próxima sessão)

João A. G. Gil de Oliveira (com declaração de voto vencido)

Processo nº 106/2004

Declaração de voto

Subscrevo o Acórdão antecedente na parte que diz respeito às excepções suscitadas pela entidade recorrida e aos alegados vícios de forma por falta de fundamentação. Todavia em relação à questão de merito votei apenas a decisão no sentido de o acto tributário em causa não representar violação da Lei Básica por razões que passo a expor.

A questão de fundo colocada no presente recurso consiste em saber se a tributação de vencimentos dos funcionários públicos viola ou não a Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau (R.A.E.M.).

Para a sua solução, é preciso indagar sobre o fundamento do poder de tributar em Macau na matéria fiscal e o verdadeiro alcance do artº 98º da Lei Básica.

In casu, o que está em causa é o imposto profissional, pelo que passamos a analisar, em particular, o fundamento do poder de tributar nesse tipo de imposto.

O imposto profissional é um imposto real sobre o rendimento do

trabalho das pessoas físicas. Neste imposto tributa-se o rendimento da aplicação, sob forma remunerada ou em regime de contraprestação, da força física ou intelectual da pessoa humana – *cf. Rato Rainha, Impostos de Macau, pág. 15.*

Tal como sucede com os outros tipos de imposto, o imposto profissional, para além de estar sujeito ao princípio da legalidade (que se desdobra em dois sub-princípios: o princípio da supremacia da lei e o da reserva da lei), deve ser criado e disciplinado nos seus elementos essenciais, nomeadamente na sua incidência, de acordo com outros princípios fundamentais do Estado de Direito, tais como o da igualdade, nos seus corolários de racionalidade e justiça.

Nos termos do disposto no artº 106º da Lei Básica, a Região Administrativa Especial de Macau produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias.

Com o preceituado nessa norma, torna-se evidentemente inquestionável a legalidade formal da Lei nº 12/2003 face à nossa lei fundamental.

Resta-nos assim resolver a questão da sua legalidade material fazendo apelo aos critérios de igualdade, racionalidade e justiça.

Assim, *in casu*, para saber se a Lei nº 12/2003, na parte que aboliu a isenção pessoal em relação inclusivamente aos trabalhadores da função pública, constitui ou não uma ofensa material ao artº 98º da Lei Básica, urge estudar a razão de ser subjacente à isenção do imposto profissional em relação aos trabalhadores da administração pública, vigente desde o Regulamento do Imposto Profissional (aprovado pelo Diploma Legislativo nº 1632 de 1964) até à entrada em vigor da mesma Lei nº 12/2003. E com base nisso, iremos depois ver se, ao abrigo do normativo dos artºs 98º e 106º da Lei Básica, continuam a justificar-se a razoabilidade e racionalidade da não sujeição ao imposto profissional dos rendimentos auferidos pelos trabalhadores da função pública, em face dos outros princípios fundamentais expressamente tutelados na Lei Básica, em particular do princípio da igualdade, consagrado no seu artº 25º.

Tanto o artº 2º do Regulamento do Imposto Profissional (aprovado pelo Diploma Legislativo nº 1632 de 1964) como o artº 9º do Regulamento do Imposto Profissional (aprovado pela Lei nº 2/78/M de 25FEV e na sua versão vigente até à entrada em vigor da Lei nº 12/2003), estabelecem várias isenções de carácter pessoal, de entre as quais se incluem os servidores da administração pública *lato sensu*.

Posteriormente, em 2003, já após o estabelecimento da R.A.E.M., veio a Lei nº 12/2003 a abolir essa isenção pessoal sujeitando esses servidores ao imposto profissional.

É justamente essa lei que está em causa no presente recurso.

Como se sabe, enquanto imposto que incide sobre os rendimentos de trabalho, a incidência pessoal sobre o imposto profissional tem de ser pautada pelo critério da capacidade contributiva de todos os cidadãos trabalhadores, potencialmente sujeitos passivos da relação jurídico-fiscal na matéria do imposto profissional.

Desta maneira, os servidores do Estado, enquanto detentores da capacidade contributiva por auferirem do seu trabalho certo nível de rendimento, devem pagar imposto profissional tal como estão obrigados a fazer os restantes trabalhadores do sector privado, pois não se vê, , como é que os servidores do Estado enquanto também cidadãos, podem gozar alguma prerrogativa neste campo.

Todavia, tradicionalmente e em direito comparado falando, em não poucos sistemas fiscais, não se tributa o vencimento que o Estado paga aos seus servidores por o Estado reunir em si próprio uma dupla qualidade, isto é, quer agindo, por um lado, na qualidade de

empregador dos seus servidores, e assim devedor no pagamento das respectivas remunerações, quer, por outro, actuando na qualidade de Administração fiscal na veste do credor no pagamento do imposto. Na verdade, para evitar ou, pelo menos, simplificar as operações administrativas e contabilísticas custosas por parte da Administração Fiscal na liquidação e cobrança do imposto a pagar pelos servidores do Estado, este tem toda a vantagem na fixação de tais vencimentos em patamar inferior ao que efectivamente deveriam auferir aqueles seus trabalhadores, por forma a compensar as vantagens que lhes adviriam da isenção pessoal do imposto profissional.

Eis, e como parece, a única razão, no quadro de um Estado de Direito, susceptível de justificar, de forma convincente, a isenção pessoal do imposto profissional em relação aos servidores do Estado detentores da capacidade contributiva por auferirem certo nível de rendimento.

In casu, se em Macau os vencimentos dos trabalhadores da função pública ou dos equiparados tivessem sido fixados já tendo em conta a vantagem de não serem tributados no imposto profissional, a abolição da isenção pessoal deste imposto introduzida pela Lei nº 12/2003 já representaria logo uma dupla tributação dos mesmos, pois estaria assim a Administração Fiscal a tributar os vencimentos

líquidos daqueles já deduzidos do valor do imposto profissional que teriam de pagar.

Todavia, será assim o que sucederá com os trabalhadores da função pública ou equiparados em Macau, com a entrada em vigor da Lei nº 12/2003?

Na tentativa de averiguar se existem na história do Direito Fiscal de Macau elementos demonstrativos de que os vencimentos dos servidores da administração pública *lato sensu*, tenham sido efectivamente fixados tendo em conta a vantagem de não serem tributados no imposto profissional, não os encontramos.

Na verdade, desde o Diploma Legislativo nº 1632 (que criou o imposto profissional, em substituição da contribuição industrial que vigorava até lá e que obedecia a uma tabela de taxas ou quotas anuais), até à Lei nº 2/78/M de 25FEV, assim como todas as alterações posteriores nela inseridas, em lado algum desses diplomas legais se vê alguma nota justificativa da isenção fiscal de que beneficiaram os servidores da administração pública pela circunstância de terem sido os seus vencimentos já fixados tendo em conta a vantagem de não serem tributados¹⁶.

¹⁶ Vide Diploma Legislativo nº 1632, de 16MAIO1964; Lei nº 2/78/M de 25FEV; D.L. nº 10/80/M de 17MAIO; Lei nº 6/81/M de 04JUL; D.L.nº 12/84/M de 10MAR; D.L.nº 75/84/M de 14JUL; D.L.nº 14/85/M de 02MAR; D.L.nº37/85/M de 11MAIO; D.L.nº 18/87/M de 06ABR; Lei nº 6/87/M de 13JUL;

A favor deste argumento, é-nos muito pertinente citar aqui as sensatas e autorizadas observações do Dr. José Hermínio Paulo Rato Rainha, ex-Director dos Serviços das Finanças na anterior Administração de Macau e ex-docente do Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade de Macau.

Ao abordar no seu manual intitulado “Impostos de Macau” a razão de ser das isenções fiscais na matéria do imposto profissional, o Dr. Rato Rainha não se absteve de formular as seguintes observações críticas:

“A maior parte das isenções para efeitos de imposto profissional deixou há muito tempo de ter sentido económico [alínea a) e b)] ou são fonte de desigualdade fiscal entre contribuintes com a mesma capacidade económica de pagamento do imposto [artº 9º, nº1, f) e artº 7º, nº 2].

As eventuais justificações históricas para a manutenção das isenções previstas nas alíneas a) e b) deixaram de ter actualidade perante as realidades económicas e sociais existentes no Território, designadamente em relação à estrutura e formas de remuneração da administração pública. Estas isenções têm sido historicamente justificadas como correspondendo a

D.L. nº 55/87/M de 20JUL; Lei nº 4/90/M de 04JUN; Lei nº 9/93/M de 23AGO; Lei nº 11/93/M de 27DEZ e Lei nº 3/96/M de 8JUL.

situações em que a tributação é inútil, por a entidade pagadora corresponder à entidade beneficiária do pagamento do imposto, ou a situações em que, por tradição, os vencimentos ou remunerações pagas pela administração pública ou por entidades afins são estabelecidos por critérios supostamente inferiores aos das remunerações das empresas ou entidades privadas.”- cf. op.cit., pág. 25.

Críticas essas que se mostram perfeitamente compatíveis com as nossas observações acima esboçadas.

Voltando agora ao caso concreto em apreço.

Com a leitura da petição de recurso e das posteriores alegações de direito apresentadas pelo ora recorrente, constata-se que este invoca, como fundamento principal da sua pretensão, a alegada violação ao artº 98º da Lei Básica pelo acto tributário em causa de que ele próprio é destinatário.

Enquanto norma de uma mini-constituição em sentido material, o citado artº 98º não deve ser interpretado como um normativo isolado dentro do mesmo diploma fundamental, mas sim necessariamente integrado no sistema aí plasmado no seu todo.

Assim e na esteira do raciocínio acima exposto a respeito da

capacidade contributiva e da razão de ser da isenção pessoal em relação aos servidores do Estado, importa proceder-se à interpretação do citado artº 98º, relacionando-o com o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade no domínio dos impostos, a fim de determinar o verdadeiro alcance protector dos funcionários públicos proporcionado pelo mesmo normativo do artº 98º.

Como se sabe, já desde as constituições liberais e justamente por razões históricas pré-liberais, o princípio da igualdade fiscal tem vindo a configurar-se como reivindicante de uma igualdade material pautada pela capacidade contributiva dos potenciais contribuintes, e não meramente uma igualdade formal.

Constitui uma das manifestações da igualdade material a igualdade em matéria de direitos e deveres.

A este propósito, é pertinente citar o douto ensinamento do Prof. Gomes Canotilho apontando a igualdade nessa vertente “*consiste em duas coisas: proibição de privilégios ou benefícios no gozo de qualquer direito ou na isenção de qualquer dever; e proibição de prejuízo ou detrimento na privação de qualquer direito ou na imposição de qualquer dever. No fundo, o princípio da igualdade traduz-se na regra da generalidade na atribuição de direitos e na imposição de deveres. Em*

princípio, os direitos e vantagens a todos devem beneficiar os deveres e encargos sobre todos devem impender”. – cf. J. J. Gomes Canotilho, Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª ed. revista, aqui citada a título de doutrina autorizada na matéria do Direito Constitucional.

Com essas sensatas e pertinentes observações doutrinárias, parece que já estamos em condições para decidir da questão principal do presente recurso.

Tal como vimos *supra*, não havendo em Macau elementos documentais ou materiais disponíveis demonstrativos de que, por razões da simplificação das operações contabilísticas, os vencimentos dos funcionários públicos de Macau tenham sido já fixados tendo em conta as vantagens que lhes adviriam da não sujeição ao imposto profissional, a isenção pessoal de que beneficiam no passado os servidores da função pública jamais se torna sustentável com base apenas na tutela proporcionada pelo artº 98º da Lei Básica, antes se mostra injustificável em face das exigências impostas pelo princípio da igualdade material nas vertentes a que aludimos *supra*.

Assim, e em suma, ao passar a impor aos trabalhadores da função pública o dever de pagar imposto profissional, a Lei nº 12/2003 nessa parte não faz mais do que a concretização de uma das

vertentes do princípio da igualdade material no domínio fiscal, não devendo, portanto, ser olhada como produto da política visando privar os funcionários públicos de um verdadeiro direito adquirido por forma a dar satisfação a grupos sociais que têm vindo a reagir desfavoravelmente ao fenómeno da não tributação dos mesmos.

Pelo que fica exposto, improcede o presente recurso.

R.A.E.M, 01DEZ2005

O juiz

Lai Kin Hong

Declaração de voto vencido

1. Votei vencido, porquanto anularia o acto recorrido, por violação expressa do disposto no artigo 98º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, aprovada em 31 de Março de 1993 pela Assembleia Nacional Popular e nesse dia promulgada pelo Presidente da República Popular da China, para entrar em vigor em 20 de Dezembro de 1999.

1.1. Prevê este artigo:

“À data do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau, os funcionários e agentes públicos que originalmente exerçam funções em Macau, incluindo os da polícia e os funcionários judiciais, podem manter os seus vínculos funcionais e **continuar a trabalhar com vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores**, contando-se, para efeitos de sua antiguidade, o serviço *anteriormente prestado*.

Aos funcionários e agentes públicos, que mantenham os seus vínculos funcionais e gozem, conforme a lei anteriormente vigente em Macau, do direito às pensões de aposentação e de sobrevivência e que se aposentem depois do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau, ou aos seus familiares, a Região Administrativa Especial de Macau paga as devidas pensões de aposentação e de sobrevivência em condições não menos favoráveis do que as anteriores, independentemente da sua nacionalidade e do seu local de residência.”(assinalado e sublinhado nossos)

1.2. O legislador *constitucional* de Macau pretendeu, assim, que a

transferência da Administração e o exercício pleno da soberania por parte da República Popular da China não afectassem os servidores públicos, de forma a que estes, perante o novo poder, não se vissem prejudicados em relação ao estatuto económico e funcional, o que passava pela garantia da não diminuição do seu nível remuneratório.

E se dúvidas houvesse, o legislador não podia ser mais claro ao dizer que o estabelecimento da R.A.E.M. não acarretaria diminuição de *vencimentos, subsídios e benefícios*.

1.3. Não havia, pois, razão, para os servidores públicos se *preocuparem*, como refere Xiao Weiyun,¹⁷ ou, como assevera Leong Fan,¹⁸ o vencimento dos funcionários e agentes públicos não pode ser inferior ao anterior e *alterar-se-á paralelamente com o desenvolvimento social e económico, mas tal alteração só pode representar um aumento na base original e não pode diminuir, o que está plenamente garantido pela Lei Básica*.

2. Diz-se que o vencimento não se alterou.

2.1. Não é verdade que assim seja. A não ser que se considere apenas o vencimento líquido e não foi isso que o legislador pretendeu. Se assim fosse, não havia necessidade de consagrar tal norma de salvaguarda, pois já se sabia que, mantendo o nível do vencimento líquido, sempre o Governo o podia reduzir

¹⁷ - Conferência Sobre a Lei Básica de Macau, publicação da APLBM, 220

¹⁸ - Guia da Lei Básica de Macau, 1995, 50

efectivamente, bastando agravá-lo com taxas ou deduções de variada ordem.

2.2. O funcionário tem, a par de poderes funcionais inerentes ao cargo, direitos subjectivos próprios que o legislador deve respeitar, onde se inclui o direito ao vencimento que consiste, basicamente, no recebimento periódico e regular de uma quantia certa paga pelo cofre da pessoa colectiva servida.¹⁹ Donde, mesmo na asserção do vencimento ilíquido, a sua oneração, tributária ou não, traduz-se numa redução do direito subjectivo, enquanto afectação de um bem para tutela de um interesse ou núcleo de interesses do funcionário ou agente.

2.3. E convém não esquecer que o legislador não fala apenas em vencimentos, mas também em benefícios, donde será de considerar que pretendeu garantir a manutenção dos direitos existentes à data do estabelecimento da R.A.E.M.

3. Pretende-se ainda que o não pagamento de impostos para os funcionários públicos se traduz não num direito, mas sim numa isenção de um dever.

3.1. Esta é, na verdade, uma falsa questão.

É por demais evidente que a lei que conferia aquela isenção do imposto profissional aos funcionários públicos (artigo 9º do RIP, alterado pelo artigo 1º da Lei 12/2003, de 11 de Agosto) - e não importa aqui desenvolver a

¹⁹ - Marcello Caetano, Manual de Dto Adm., II, 9ª ed., 740

questão relativa à diferença entre *isenção fiscal e não incidência*²⁰ - estabelecia um verdadeiro direito subjectivo, o **direito à isenção**, que tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário.²¹

3.2. Mas mesmo que se entendesse que a isenção não é um direito, não deixaria de se traduzir numa regalia ou num benefício que o legislador não quis retirar.

3.3. Como é falacioso o argumento de que, não sendo o dever fundamental de pagar impostos um dever simétrico ou até homotético de um direito fundamental correlativo,²² essa obrigação impor-se-ia a todos os cidadãos.

Trata-se de questão a que adiante se aludirá.

4. Sustenta-se que se trata de um acto de justiça e decorre do princípio da igualdade.

4.1. É este o argumento basilar da supressão da isenção dos funcionários e que, na prática, se traduziu num abaixamento da sua capacidade económica.

²⁰ - Alberto Xavier, Manual de Dto Fiscal, I, 1974, 283

²¹ - Alberto Xavier, ob. cit., 294

²² - Jorge Miranda, Manual de Dto Constitucional, IV, 1993, 72

4.2 Não está em causa o poder legítimo que os diferentes órgãos, Executivo e Legislativo, têm, de definir o regime tributário da R.A.E.M. e com que os Tribunais não podem interferir, não devendo estes, em nome do princípio da *separação de poderes* e na concretização de um verdadeiro *Estado de Direito*, pronunciar-se sobre a oportunidade e justeza das medidas tidas como as mais ajustadas ao governo da *Cidade*.

Reconhece-se até que eventuais justificações históricas para a manutenção das isenções previstas para o funcionalismo público podem ter deixado de ter actualidade perante as modernas realidades económicas e sociais,²³ mas não é isso o que está em causa.

A quinta essentia reside na violação do artigo 98º da Lei Básica e na perda da capacidade aquisitiva e dos padrões económicos em relação a Dez./99.

4.3. Parece, por outro lado, à primeira vista, para o observador comum, que a existência de isenções colide frontalmente com o princípio da igualdade tributária que impende sobre todos os cidadãos (generalidade), de forma a contribuírem para os encargos públicos conforme os seus haveres (capacidade contributiva).²⁴

Mas desde logo se observa que a enunciação do princípio, por si só, enquanto valor meramente formal, não institui mais justiça e igualdade, pois que a igualdade tributária deve pressupor igualdade de sacrifícios, só se tornando

7 -José Rato Rainha, Impostos de Macau, 1997, 25

²⁴ - Alberto Xavier, ob. cit.285

uma realidade quando as parcelas de riqueza absorvidas pelo imposto impliquem para os contribuintes a mesma perda de utilidade.²⁵

4.4. Acresce que o princípio da igualdade comporta situações excepcionais que só confirmam o princípio.

É assim que se devem analisar as situações de isenção fiscal ou de benefícios fiscais e que se legitimam com a obtenção de um qualquer objectivo de conformação social, nomeadamente estímulos a certos comportamentos económicos e sociais.²⁶ Neste contexto, é evidente que de modo algum se estará a atentar contra o princípio da igualdade tributária quando a lei isenta os servidores do Estado e lhes decreta um regime e estatuto especiais, bem como estabelece, exactamente em nome daquele princípio que tem como corolário o tratamento desigual de situações desiguais, inúmeras outras isenções ou benefícios fiscais.²⁷

4.5. Obrigar o servidor público a pagar imposto profissional, quando esteve isento ao longo de várias décadas, por mais de cem anos,²⁸ **sem qualquer compensação**, conforme contemplado noutros ordenamentos jurídicos²⁹, viola

²⁵ - Pamplona Corte Real, Apontamentos de Dto Fiscal, AAFDL, 1980, 131

²⁶ - Saldanha Sanches, Manual de Dto Fiscal, 1998, 168

²⁷ - Pamplona Corte Real, ob. cit., 140

²⁸ - Cfr. Decreto de 30/12/1887, publicado em 30 de Abril de 1888, Diplomas Legislativos n.º 93, de 5/11/1929, n.º 805, de 30/1/1943, n.º 1632, de 16/5/1964, Lei 2/78, de 25 de Fevereiro

aquele princípio da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que na génese de tal isenção não deixou de estar uma razão de racionalidade e de gestão, não fazendo sentido que a mesma Administração estivesse a cobrar impostos sobre rendimentos que ela própria teria de pagar. Seria dar com uma mão e retirar com a outra, com todos os encargos daí resultantes para a máquina fiscal, seja com o pessoal, seja com as respectivas operações contabilísticas e de arrecadação de receita.³⁰

4.6. E dizer que a Administração cobradora de impostos é uma entidade diversa da Administração empregadora não passa de uma ficção, vistos os fins públicos superiores a serem prosseguidos pelo Estado, *mutatis mutandis*, pela Administração, só fazendo sentido a contratação e provimento dos funcionários públicos em vista de tal prossecução.

4.7. Não será despiciendo referir que no estabelecimento dos vencimentos dos funcionários e agentes e nas sucessivas actualizações não deixou o Governo de referir que os níveis estabelecidos iam ao encontro da ponderação dos níveis do custo de vida e inflação, não deixando de estar presente

²⁹ - Caso, em Portugal, do Dec.-Lei n.º 415/87, de 31/Dez., no âmbito da autorização legislativa concedida ao Governo, corrigindo as remunerações dos funcionários públicos de acordo com o princípio da *neutralidade*, consagrado na al. b) do n.º 1 do art. 67º da Lei 49/86, de 31/Dez., de forma a anular o impacto negativo nos seus rendimentos em virtude da tributação introduzida.

- Tb. os Tribunais de Hong Kong, enquanto reafirmam o poder de o Governo baixar os vencimentos, não deixam de reafirmar que as condições do funcionalismo não podem baixar aos níveis do *handover*, 1/7/97, cfr. proc. do *Court of Appeal* n.º 199/2003, de 29/11/2003, e do *Court of Final Appeal* n.º 16/2004, de 13/7/2005, <http://www.hklii.org/>, com base no artigo 100º da LB da RAEHK, paralelo ao nosso art. 98º

³⁰ - Soares Martinez, Manual de Dto Fiscal, 1983, 500

uma motivação de equilíbrio e justiça social que, desta forma, se vê abalada nos seus pressupostos, pois que os destinatários desta tributação viram diminuída a sua capacidade aquisitiva em relação aos demais cidadãos.

5. Legitimar-se-ia esta tributação no dever fundamental de pagar impostos.

5.1. Sobre este argumento dir-se-á que se teria então de ponderar a própria *inconstitucionalidade* do artigo 98º da Lei Básica (questão relativa à inconstitucionalidade das leis constitucionais).

Ora, não estamos em crer que o legislador constitucional de Macau, não tenha sido de tal forma avisado que, ao erigir a manutenção do *staus quo* económico-funcional dos servidores públicos em norma expressa enunciada na Lei Básica, se tenha esquecido daquele dever fundamental.

5.2. Na linha do reforço de uma questão que se reputava essencial, o legislador consagrou na Lei Básica exactamente o que fora negociado na Declaração Conjunta (Base VI), entre o Governo da República Portuguesa e o Governo da República Popular da China, rubricada em Pequim, em 26 de Março de 1987 e publicada no BO de Macau, em 7 de Junho de 1988, pelo que tal disposição assume até a natureza de Direito Internacional, no caso, Direito Internacional Convencional, em que o Governo Central foi parte, o que, como já se tem decidido, ganha foros de primado sobre o Direito Interno.³¹

³¹ - Ac. do TUI, proc. 2/2004, de 2/6/2004

5.3. Acresce que, em nome do princípio da *segurança jurídica*, a livre revogabilidade das leis relativas a benefícios fiscais sofre algumas limitações pela doutrina, passando pela ponderação entre o interesse público invocado e efectivável na revogação ou alteração da lei beneficiadora e os interesses dos particulares na manutenção dessa mesma lei.³² Ora, são evidentes as razões que estiveram na base de tal norma de salvaguarda na Lei Básica, como foram as de promoção da confiança, não sendo dadas razões que as invalidem, face às expectativas criadas.

5.4. Muito embora se assinale que este dever, ainda que fundamental e geral, se situa a um nível abaixo da tutela que deve merecer um outro núcleo de interesses jusfundamentais,³³ tais como os que se prendem com a própria dignidade humana, sendo susceptível de restrições que nestes outros domínios seriam inconcebíveis,³⁴ exactamente porque não estão em causa estes interesses sublimes, não se vê razão para operar aqui um mecanismo de *inconstitucionalidade* da norma do artigo 98º da Lei Básica.

6. Por fim, pode dizer-se - reconhece-se que este argumento não foi utilizado pela Administração, mas que aqui se invoca, na medida em que

³² - José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998, 686

³³ - Vítor Faveiro considera o *dever de contribuir, inato da pessoa humana* como ser social, não fluindo da pessoa para a sociedade, mas sim da sociedade para a pessoa, *in* *O Estatuto do Contribuinte*, 2002, 228

³⁴ - José Casalta Nabais, *ob. cit.* 692

indirectamente decorre de uma pretensa legitimação para o acto em função da ponderação da perda ou não de capacidade aquisitiva e determinante, conseqüentemente, da capacidade contributiva - **que os funcionários não se viram prejudicados em relação aos padrões de 19 de Dezembro de 1999, porquanto durante alguns anos houve deflação na RAEM, o que terá anulado aquela perda de capacidade aquisitiva.**

Muito sinteticamente alinham-se os seguintes argumentos em contrário:

6.1. Admitir que a deflação invalida a depreciação do poder económico dos funcionários e agentes, o que implica ter de fazer as contas, caso a caso, é admitir, abstractamente, desde logo, que o pagamento do imposto acarretou um prejuízo.

6.2. Mas se se considerar que por via da deflação verificada durante alguns anos (taxa de inflação acumulada de Janeiro de 2000 a Setembro de 2003 = - 6,77%, cfr. informação dos Serviços de Estatística) não houve perda do estatuto ou do poder aquisitivo reportado a 19 de Dezembro de 1999, responder-se-á então:

- A inflação/deflação é estabelecida com base num *cabaz* de bens que não abarca toda a realidade económica, sendo apenas ficcionado para efeitos estatísticos;
- um critério que adopte os parâmetros da inflação/deflação,

abarcando um *cabaz* de compras sobre um determinado conjunto de bens que constitua o índice de referência, terá uma maior incidência sobre uma quota maior do vencimento nos escalões mais desfavorecidos, beneficiando desigualmente o funcionalismo;

- Admitindo que há uma parte dos vencimentos não afecta ao aludido *cabaz* e que qualquer funcionário sempre tem a possibilidade de canalizar uma parte do seu vencimento para a poupança ou para despesas com bens não abrangidos por aquele *cabaz*, ao ver reduzido o seu salário, mesmo nessa parte, sempre viu reduzido o seu nível remuneratório ou de riqueza em relação a Dezembro de 1999;

- E se tivesse havido inflação e o Governo não determinasse aumentos, os funcionários utilizariam tal argumento e iriam interpor uma acção, por omissão da Administração, compelindo-a à reposição dos níveis de Dezembro de 1999, sendo certo que, juridicamente tal acção não deixaria de ser possível?

- Não se pode deixar de reconhecer que, não obstante a conjuntura de deflação, se não tivesse sobrevindo a tributação dos funcionários, o seu nível económico em relação a 1999, não deixaria de ser melhor, pelo que sempre se pode considerar que houve um abaixamento da situação anterior, perda esta determinada em função da perda de capacidade aquisitiva;

- A ter que se proceder à análise dos efeitos da deflação, teríamos,

nalgumas situações, diminuição real do vencimento e noutros casos já não assim, o que se traduz numa situação inaceitável, com tratamento desigual dos funcionários e agentes e numa aproximação salarial contrária à diferenciação estabelecida pelo estatuto remuneratório da Função Pública;

- A considerar a projecção da deflação nas situações em concreto, tal posição iria beneficiar os agentes e funcionários que auferem os maiores vencimentos, pois só em relação a estes, em princípio, os valores do imposto seriam superiores aos valores da deflação.

6.3 Por todas estas razões, na questão relativa à violação da Lei Básica, não sou a acompanhar as duntas posições que tiveram vencimento neste acórdão, o que me impede de votar a decisão proferida, não deixando de referir que em relação às restantes questões suscitadas e analisadas acompanharia o acórdão subscrito pelo Mmo Juiz Relator.

Macau, 1 de Dezembro de 2005,

O Juiz Adjunto,

João A. G. Gil de Oliveira