

Algumas Notas Sobre o (Um) “Código Tributário” da (Para A) Raem

*João António Valente Torrão**

1. Introdução

Em 23.05.2009, o jornal de língua portuguesa “Tribuna de Macau”, noticiava o seguinte: “*Um Código Tributário está para nascer em Macau. Responder ao desafio da diversificação económica com princípios internacionais é o espírito da proposta que já está nas mãos do Conselho Executivo.*¹ *O próximo será a criação de legislação para as diferentes áreas da tributação*”.

E acrescentava a mesma notícia que o Governo ia avançar com a criação de um sistema fiscal de base.

E dizia ainda que a meta estabelecida “*é ver este Código aprovado antes do fim da sessão legislativa ou seja, até Agosto*”.

Infelizmente, a parte final daquela notícia não se confirmou já que, conforme também noticiado pelo jornal de língua portuguesa “HO-JEMACAU”, de 26 de Novembro de 2013, a proposta de um Código Tributário, que compilava todas as disposições que actualmente se encontram dispersas pela variada legislação fiscal vigente, apresentada pelo Governo em 2011, foi retirada com o fundamento de que o Executivo queria fazer uma revisão de todo o regime fiscal antes de implementar este Código.

* Juiz Conselheiro Jubilado do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

¹ De acordo com o art.º 58.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China (Adoptada em 31 de Março de 1993, pela Primeira Sessão da Oitava Legislatura da Assembleia Popular Nacional da República Popular da China e promulgada pelo Decreto n.º 3 do Presidente da República Popular da China para entrar em vigor no dia 20 de Dezembro de 1999), “*O Conselho Executivo da Região Administrativa Especial de Macau é o órgão destinado a coadjuvar o Chefe do Executivo na tomada de decisões*”. O Chefe do Executivo deve consultar o Conselho Executivo antes de tomar decisões importantes, de apresentar propostas de lei à Assembleia Legislativa, de definir regulamentos administrativos e de dissolver a Assembleia Legislativa, salvo no que diz respeito à nomeação e exoneração do pessoal, às sanções disciplinares ou às medidas adoptadas em caso de emergência. O parecer da maioria dos membros do Conselho Executivo, não é vinculativo, mas, se com ele não concordar, o Chefe do Executivo deve fundamentar as razões justificativas específicas da recusa (art.º 59.º do mesmo diploma).

E, citando as informações de um membro do executivo, adiantava-se que uma versão final pudesse ser apresentada em 2014.

Esta notícia despertou o nosso interesse para o trabalho que se segue, uma vez que há dezenas de anos lidamos com estas matérias.

No entanto, a nossa análise abrangerá a matéria em geral e a proposta de 2011, já que, embora haja notícia de nova proposta, a ela não tivemos ainda acesso.²

2. O sistema fiscal actual da RAEM

2.1. Relativamente ao sistema fiscal da RAEM, o art.º 106.º da Lei Básica, estabelece o seguinte:

“Artigo 106.º- 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 tributárias. O regime tributário das empresas concessionárias é regulado por lei especial”.

Actualmente o sistema fiscal de Macau é constituído pelos seguintes impostos:

- **Imposto Profissional**, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro,³ e com a última alteração introduzida pela Lei n.º 4/2011, de 3 de Maio;

² De qualquer forma, ainda que tenha havido alterações à proposta anterior, as considerações aqui feitas continuarão válidas em termos doutrinários e, propomo-nos, mais tarde, comentar a nova proposta ou a nova lei que vier a ser aprovada, em termos mais aprofundados.

³ Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 10/80/M, de 17 de Maio, pela Lei n.º 6/81/M, de 4 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 12/84/M, de 10 de Março, pelo Decreto-Lei n.º 75/84/M, de 14 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 14/85/M, de 2 de Março, pelo Decreto-Lei n.º 37/85/M, de 11 de Maio, pelo Decreto-Lei n.º 18/87/M, de 6 de Abril, pela Lei n.º 6/87/M, de 13 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 55/87/M, de 20 de Julho, pela Lei n.º 4/90/M, de 4 de Junho, pela Lei n.º 9/93/M, de 23 de Agosto, pela Lei n.º 11/93/M, de 27 de Dezembro, pela Lei n.º 3/96/M, de 8 de Julho e pela Lei n.º 12/2003, integralmente republicado pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 267/2003.

- **Imposto Complementar de Rendimentos**, aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro;⁴

- **Contribuição Industrial**, aprovada pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro;⁵

- **Contribuição Predial Urbana**, aprovada pela Lei n.º 19/78/M, de 12 de Agosto;⁶

- **Imposto do Selo**, aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho;⁷

- **Imposto de Turismo**, aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto;

- **Imposto de Consumo**, aprovado pela Lei n.º 4/99/M, de 13 de Dezembro;

- **Imposto de Circulação**, aprovado Pela Lei n.º 16/96/M, de 12 de Agosto;⁸

- **Imposto sobre a exploração de jogos de fortuna ou azar em casino**, aprovado pela Lei n.º 16/2001, de 24 de Setembro.

⁴ Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 6/83/M, de 2 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 37/84/M, de 28 de Abril, pelo Decreto-Lei n.º 15/85/M, de 2 de Março, pelo Decreto-Lei n.º 37/85/M, de 11 de Maio, pela Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho, pelo Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho, pela Lei n.º 4/90/M, de 4 de Junho, pela Lei n.º 11/93/M, de 27 de Dezembro, pela Lei n.º 4/97/M, de 21 de Abril, pela Lei n.º 12/2003 e pela Lei n.º 4/2005.

⁵ Com alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril.

⁶ Com alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 15/84/M, de 24 de Março, pelo Decreto-Lei n.º 38/85/M, de 11 de Maio, pelo Decreto-Lei n.º 112/85/M, de 21 de Dezembro, pela Lei n.º 2/87/M, de 9 de Março, pelo Decreto-Lei n.º 19/87/M, de 13 de Abril, pela Lei n.º 13/88/M, de 20 de Junho, pelo Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho, pela Lei n.º 11/93/M, de 27 de Dezembro e pela Lei n.º 1/2011, de 7 de Março.

⁷ Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9/97/M, de 4 de Agosto, pela Lei n.º 8/98/M, de 21 de Dezembro, pelo Regulamento Administrativo n.º 15/2000, pela Lei n.º 8/2001, republicado integralmente pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 218/2001, e posteriormente alterado pela Lei n.º 18/2001, de 26 de Dezembro, pela Lei n.º 4/2009, de 27 de Abril, pela Lei n.º 4/2011, de 3 de Maio e pela Lei n.º 6/2011, de 13 de Junho.

⁸ Com as alterações introduzidas pelo art.º 11.º da Lei n.º 17/2001, de 17 de Dezembro.

- **Imposto sobre Veículos Motorizados**, aprovado pela Lei n.º 5/2002, de 16 de Junho.^{9, 10}

2.2. De todos estes impostos, assumem relevância as receitas geradas pelos jogos de fortuna ou azar.

Conforme já salientava em 1992 J. H. Paulo Rato Rainha,¹¹ as receitas fiscais representavam na média global dos três últimos anos (1988-1990) cerca de 28% do total das receitas correntes, enquanto as receitas derivadas da concessão de exploração dos jogos de fortuna e azar representavam só por si 47%. No ano de 1990, as receitas da exploração dos jogos de fortuna ou azar correspondiam a cerca de 49,2% do total das receitas correntes, enquanto as receitas fiscais representam 25,8%.¹²

Esta tendência tem-se mantido nos últimos anos, sendo a seguinte a evolução das receitas provenientes dos principais impostos cobrados em Macau, no período de 2009 a 2013:¹³

⁹ Existem ainda outras receitas tributárias que, pelo seu reduzido valor monetário, aqui se não mencionam, nomeadamente a contribuição especial por dispensa de reserva de estacionamento automóvel, o imposto sobre a importação de armas e munições e a contribuição especial pela renovação da concessão de terras, bem como a legislação tributária relativa a taxas. Sobre esta legislação tributária de taxas v. J. H. Paulo Rato Rainha – Noções de Técnica Tributária e de Direito Fiscal de Macau, págs. 133/134.

¹⁰ Para um estudo mais detalhado de alguns destes impostos, bem como para uma nota histórica sobre o sistema fiscal de Macau v. ainda J. H. Paulo Rato Rainha - Noções de Técnica Tributária e de Direito Fiscal de Macau, Macau 1995, págs. 101/114 e Impostos de Macau – Edição da Fundação Macau, 1997.

¹¹ Reflexões sobre o sistema fiscal de Macau: Evolução e Perspectivas “in” Administração -Revista de Administração Pública de Macau, n.º 15, vol. V, 1992-1.º, 57-126.

¹² Sobre a estrutura das receitas públicas correntes do território de Macau dos anos de 1985-1989 veja-se do mesmo autor, «Receitas Públicas do Território de Macau: Origem e Evolução (1980-1989)», in Administração - Revista de Administração Pública de Macau, n.º 10, Dezembro de 1990, págs.761/778.

¹³ Fonte Direcção dos Serviços de Finanças de Macau.

Recitas Provenientes dos Principais Impostos

(milhões de patacas)

	2009	2010	2011	2012	2013*	Variação %			
						2010 / 2009	2011 / 2010	2012 / 2011	2013 / 2012
Impostos directos sobre o jogo	41,870.0	65,003.8	94,112.2	106,989.8	126,738.4	55.3	44.8	13.7	18.5
Contribuição industrial	0.2	0.1	0.2	0.3	0.3	-58.4	98.5	62.2	12.8
Imposto profissional	788.7	836.7	960.5	1,143.8	1,309.9	6.1	14.8	19.1	14.5
Contribuição predial urbana	389.6	446.5	319.9	334.5	462.1	14.6	-28.3	4.6	38.1
Imposto complementar	1,885.0	2,306.2	2,719.1	3,141.2	3,501.2	22.3	17.9	15.5	11.5
Imposto de turismo	265.1	339.8	448.4	547.2	648.8	28.2	32.0	22.0	18.6
Imposto de selo	623.4	867.8	1,427.1	2,707.8	3,062.7	39.2	64.5	89.7	13.1
Imposto de consumo	216.0	258.8	411.2	532.9	465.5	19.8	58.9	29.6	-12.6
Imposto sobre veículos motorizados	386.9	736.0	1,053.4	1,138.6	1,285.5	90.2	43.1	8.1	12.9

*Dados Provisórios

Da análise deste quadro resultam claramente as seguintes conclusões:

- 1.a) As receitas do jogo triplicaram nesse período de 2009/2013.
- 2.a) No imposto profissional e no imposto complementar de rendimentos verificou-se um aumento quase para o dobro.
- 3.a) O Imposto do selo subiu quase 4 vezes.
- 4.a) Aumentou para o triplo o imposto sobre veículos motorizados.

Verifica-se assim, que as receitas dos impostos sobre o rendimento (contribuição industrial, imposto profissional e imposto complementar de rendimentos) são de valor muito baixo, comparados até com os impostos sobre o consumo (imposto do selo, imposto de consumo e imposto sobre veículos motorizados), somando o 1.º grupo 4.811,4 milhões de patacas e o segundo 4.813,2 milhões de patacas.¹⁴

A título meramente comparativo, as receitas tributárias portuguesas mais relevantes previstas para o ano de 2014 são as seguintes:

Impostos sobre o rendimento:

Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) - 12.436.757.466 (euros)

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) - 4.524.715.093 (euros)

Impostos sobre o consumo:

Imposto sobre os produtos petrolíferos – 2.082.567.988 (euros)

Imposto sobre o valor acrescentado – 12.915.777.827 (euros)

Imposto sobre o consumo do tabaco – 1.430.541.679 (euros)

Para além destes impostos, assume ainda alguma relevância o **imposto do selo** com receita prevista de 1.372.371.737 (euros).

¹⁴ E, naturalmente, são de valor quase insignificante comparadas com as receitas do jogo, que equivalem a 25 vezes qualquer destes valores.

As receitas previstas de imposto de jogo são de valor insignificante, se comparadas com as receitas equivalentes em Macau, totalizando apenas 18.308.000 (euros)¹⁵, ¹⁶

2.3. Este sistema de baixa tributação, afirmada e recomendada pela Lei Básica da RAEM, não deixa de apresentar alguns riscos dada a dependência das receitas do jogo.

Com efeito, conforme salienta Chua Yee Hong¹⁷ *“Durante muito tempo, Macau tem sido uma economia de ilha, que é aberta e altamente dependente da entrada de fundos e recursos.*

...Com a liberalização das licenças de jogo o desenvolvimento da indústria do jogo em Macau tem sido acelerado e simultaneamente também levou à centralização da estrutura económica de Macau, como um dilema com a sua economia (como a “doença holandesa” na economia)”.

Esta “doença holandesa”, que se refere ao caso das indústrias de recursos impulsionadas pelos preços inflacionados durante o *boom* em detrimento de outros sectores, pode também ser transposta para Macau. E assim, e com referência à indústria do jogo, a sua expansão, resultando na centralização dos fenómenos económicos, debilita as condições para o desenvolvimento da indústria de serviços de Macau. Estas limitações económicas incluem o aumento do custo de produção e alocação de recursos humanos em função da centralização da indústria de jogo, e esta situação também dá origem a problemas de qualidade no processo de produção económica e uma série de questões sociais negativas.

Mas essa é questão que ao poder político cabe resolver. E se for da vontade do Governo da RAEM proceder à alteração da filosofia até então existente da baixa tributação e dependência das receitas do jogo, poderá

¹⁵ Mapa I, anexo à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro de 2013, que aprovou o Orçamento do Estado Português para o ano de 2014.

¹⁶ Em matéria de jogos de fortuna e azar em Macau, e para informação sobre a história do jogo, aspectos jurídicos e informação sobre casinos, receitas, etc, v. entre outros, “Resumo Macau Gaming” - <http://gaming.unlv.edu/abstract/macau.html> e Luís Pessanha - O Jogo de Fortuna e Azar e a Promoção do Investimento em Macau - Revista de Administração Pública de Macau - Administração - n.º 77, vol. XX, 2007-3.º, 847-888 847

¹⁷ Análise da Utilização e do Planeamento das Finanças Públicas de Macau nos últimos anos - Administração n.º 100, vol. XXVI, 2013-2.º, 403-424

aproveitar estudos já efectuados¹⁸ e encomendar outros com vista a esse objectivo.

3. O conceito de “Código Tributário”

Aqui chegados cabe agora entrar na análise da matéria que nos propusemos: Código Tributário.

E, desde logo, devemos questionar-nos sobre o que é um Código e depois, um Código Tributário.

3.1. O termo “código”, em linguagem corrente, pode ter vários significados, nomeadamente o de um conjunto de regras jurídicas sobre determinado ramo do direito, o de sequência de instruções destinadas a formar um programa, o de uma marcação numérica, alfanumérica, o de um endereço postal, e hoje, o de senha de acesso a determinada rede digital, base de dados ou simples acesso a linha telefónica ou de Internet.¹⁹

É claro que, num trabalho de âmbito jurídico como este, só interessa o conceito jurídico de Código.

Ora, por “Código”, neste âmbito, deve entender-se o conjunto de normas jurídicas, ordenadas de forma sistemática, enumeradas segundo plano predeterminado, regendo, em regra, determinado ramo do direito. Tais normas devem estar organizadas, de modo que cada uma possa contribuir para o entendimento do todo. Tratando um Código, de um modo geral, de uma matéria jurídica vasta, torna-se necessário que todos os seus artigos estejam ligados entre si e ao assunto abordado para que não surjam dificuldades na compreensão do texto legal, comprometendo a aplicação do mesmo.

Nisto se distingue um “Código” de uma mera compilação ou consolidação de normas.²⁰

¹⁸ E aqui, pensamos que mantém actualidade o estudo citado na nota de rodapé n.º 11 supra.

¹⁹ No caso dos cartões telefónicos digitais o designado “PIN” (personal identification number) e no caso da Internet a senha de acesso (password).

²⁰ Sobre esta matéria, dizem Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão – Introdução ao Estudo do Direito, 5.ª edição, Lisboa 2000, págs. 235/236 “Um Código é uma lei que disciplina unitária, científica e sistematicamente os aspectos fundamentais de uma determinada matéria jurídica. Em regra, de um ramo do Direito.

Com efeito, na compilação existe apenas uma reprodução do direito existente em uma sociedade, na forma escrita, não se seguindo um mesmo método sempre e não possuindo uma mesma estrutura, nem abrangendo também um ramo do direito por completo. Assim, pode haver compilação de costumes, de normas, de jurisprudência, muitas vezes seguindo apenas uma ordem cronológica.

No caso da consolidação visa-se a reunião de disposições que tratam da mesma matéria, sem preocupação de organização sistemática, apenas com o objectivo de agrupar as normas que já foram produzidas e que tratam de um tema em comum para que seja mais fácil localizar a norma específica para determinada situação. Um Código consolidado é um diploma que, tendo sofrido várias alterações ao longo do tempo, se publica com as alterações introduzidas.

3.2. O moderno movimento codificador só ocorreu verdadeiramente a partir do final do século XVIII, imposto pelo racionalismo e com novas leis sintéticas, científicas e sistemáticas. Primeiro, o Código Prussiano (1794) e Austríaco (1881), seguindo-se o Código de Napoleão (Código Civil Francês de 1804).

Mais tarde, e sob a influência francesa, em Portugal,²¹ Espanha e Itália e, finalmente, na Alemanha, em 1896.^{22 23}

Um Código distingue-se das antigas compilações de leis.

Porque estas não eram unitárias, já que abrangiam, tendencialmente, a totalidade da ordem jurídica. Mas também porque não eram científicas e sistemáticas, já que consistiam numa mera recolha e concentração de leis". E, assim, não podem considerar-se "códigos", segundo este conceito, os antigos Código de Hamurabi, e os Códigos de Teodósio ou de Justiniano, pois que, tendo-se revelado instrumentos políticos fundamentais, mais não eram do que simples compilações mais ou menos caóticas, mais ou menos empíricas, mais ou menos fragmentárias, muito semelhantes à «Lei das XII Tábuas» ou às nossas «Ordenações» da monarquia portuguesa.

²¹ Para salientar apenas os mais relevantes, foram publicados o Código Comercial de 1833, aprovado por Decreto de 18 de Setembro de 1833, o Código Administrativo de 1936, o Código Civil de 1867, aprovado por carta de lei de 01.07.1867 e o Código Penal de 1886, aprovado por Decreto de 16.09.1886.

²² Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão – Introdução ao Estudo do Direito, 5.ª edição, Lisboa 2000, págs. 235/236.

²³ Para mais informação sobre esta matéria v., entre outros, <http://www.artigojus.com.br/2011/06/codificacao-do-direito.html> e http://pt.wikipedia.org/wiki/Codifica%C3%A7%C3%A3o_jur%C3%ADdica

3.3. Dada a variedade das relações sociais que conduzem aos vários ramos do direito e que este regula, surge assim a codificação no âmbito do direito civil, do direito laboral, do direito penal, do direito tributário (entre outros) dando origem ao Código Civil, ao Código do Trabalho, ao Código Penal, e a variados Códigos de âmbito Tributário, consoante a natureza dos tributos (Códigos de Impostos sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, etc).^{24 25}

A RAEM está hoje dotada de todos os instrumentos jurídicos necessários à vida em sociedade e que a regulam, desde o Código Civil, ao Código Penal, ao Código Comercial, ao Código do Trabalho, etc., bem como do ordenamento jurídico-fiscal acima referido.

No entanto, estes instrumentos, só por si, não garantiriam a vivência em sociedade, pois são necessárias outras normas jurídicas destinadas à aplicação daquelas.

E daí, terem surgido compilações de leis de natureza processual ou procedimental.²⁶

No que se refere às normas de natureza fiscal, também se coloca a mesma questão de aplicação de normas de natureza procedimental e pro-

²⁴ Em Portugal, por exemplo, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (CIRS), o Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (CIRC), o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho (CIVA), o Código do Imposto do Selo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro (CIS) e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-lei n.º 287/83, de 12 de Novembro (CIMI). Na RAEM os já acima referidos Imposto Profissional, Contribuição Industrial, Imposto Complementar de Rendimentos, Contribuição Predial Urbana e Imposto do Selo.

²⁵ Na RAEM, as leis substantivas dos variados impostos acima referidas, à excepção, do regime jurídico do jogo, denominam-se “Regulamentos” e não Códigos, o que é irrelevante para o caso, uma vez que se trata, efectivamente, de verdadeiros “Códigos” de acordo com o conceito acima referido.

²⁶ Neste sentido e no âmbito do direito civil, o art.º 1.º, n.º 2 do Código de Processo Civil de Macau, aprovado estabelece o seguinte: “**2.** *A todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como as providências necessárias para acautelar o efeito útil da acção*”.

cessual, que, embora existindo no ordenamento jurídico da RAEM, se revelam desajustadas, insuficientes ou inadequadas aos tempos modernos.

É a estas normas que se refere a proposta acima referida, a qual pode ainda abranger normas dispersas por todos os diplomas de natureza tributária, nomeadamente as referentes às garantias dos contribuintes.

As alterações a efectuar não envolvem qualquer alteração na actual estrutura do sistema fiscal da RAEM, e pelo contrário, podem permitir melhor eficiência para os serviços, maiores garantias para os contribuintes e demais obrigados tributários e simplificação para os magistrados e demais operadores judiciários, na medida em que num único diploma passam a ter regulamentação aplicável a todos os sistemas fiscal.

Porém, um Código desta natureza exige opções legislativas relativamente à matéria a regular, pois que em termos de direito comparado, diplomas semelhantes regulam matérias distintas, como de imediato se verá.

4. O conteúdo de um “Código Tributário” em termos de direito comparado

Iremos, sumariamente, referir o que nesta matéria referem os diplomas vigentes em Portugal, no Brasil, em Angola, em Moçambique, em Cabo Verde, em Espanha, em França, em Itália e na Alemanha.

4.1. Regime vigente em Portugal

Em Portugal, e ao contrário do que sucede noutros países (e está previsto para a RAEM, na proposta acima referida), o legislador optou por diplomas legislativos separados que regulam as seguintes matérias:

- Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 e estabelece vários princípios gerais aplicáveis a todo o sistema tributário, regula a relação jurídica tributária e estabelece regras gerais do procedimento tributário e do processo tributário.²⁷

²⁷ “A LGT foi complementada pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

As normas deste Código, embora ele tenha sido publicado após a LGT, devem ser interpretadas em consonância e subordinação às normas desta Lei, cuja primazia é re-

- O Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2000 e regula os aspectos processuais e procedimentais, com grande relevância para a cobrança coerciva das receitas tributárias com a regulamentação do processo de execução fiscal desde o art.º 148.º a 278.º. Regula ainda a matéria dos recursos jurisdicionais.²⁸

- O Regime Jurídico das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que entrou em vigor em 05.07.2001 e regula os princípios gerais das contra-ordenações, competência para o seu conhecimento e julgamento e contém uma parte especial dedicada aos crimes de natureza tributária e às contraordenações previstas em todo o ordenamento jurídico tributário à excepção das relativas à Segurança Social.^{29 30 31}

conhecida pelo art.º 1.º daquele.

Por outro lado, a supremacia da LGT sobre o previsto no CPPT é imposta também pelo sentido da lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprová-lo, concedida pela alínea c), do n.º 1 do art.º 51.º da Lei n.º 87-13/98, de 31 de Dezembro, que é o de compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamentação das disposições desta dela carecidas”. (Diogo Leite de Campos e outros -Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª edição, 2012, pág. 61)

²⁸ Este Código foi antecedido (ou sucedeu aos) dos seguintes diplomas:

- Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963;

- Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

²⁹ O Regime Jurídico das Infracções Tributárias constava anteriormente dos art.ºs 106.º a 120.º da LGT. E, anteriormente à LGT, vigoravam dois regimes:

- Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro;

- o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro.

³⁰ Relativamente à Segurança Social, este Regime apenas prevê crimes fiscais. Quanto a contra-ordenações elas estão tipificadas em diplomas autónomos, constando a sua definição e princípios gerais dos artigos 221.º a 246.º do Código Contributivo, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro. A disciplina jurídica relativa ao respectivo processo e procedimento, encontra-se prevista nos artigos 247.º e 248.º do Código Contributivo e no regime processual aprovado pela Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro, também aplicável às contra-ordenações laborais.

³¹ Nos casos omissos são ainda aplicáveis às contra-ordenações o Regime do Ilícito de Mera Ordenação Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (RGCO) Código Penal e o Código e Processo Penal.

- Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, que entrou em vigor em 01.01.1999 e regula o procedimento de inspeção tributária.

4.2. Regime vigente no Brasil

No Brasil vigora o designado “Código Tributário Nacional”, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966, e que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.³²

Este diploma regula não só matérias que a legislação portuguesa distribuiu pela LGT e pelo CPPT, como contém ainda no seu Título III, matéria substantiva sobre variados impostos, bem como matéria relativa a distribuição de receitas tributárias (Título IV).

O Livro Segundo é dedicado às normas gerais de direito tributário, aí se estabelecendo o conceito de legislação tributária e princípios relativos à sua vigência, interpretação e aplicação.

Seguidamente dedica-se uma parte à obrigação tributária e matérias conexas (facto gerador, sujeitos, solidariedade, capacidade e responsabilidade tributária).

Existem também algumas normas sobre responsabilidade por infracções tributárias, seguindo-se a matéria relativa ao crédito tributário (disposições gerais, constituição do crédito tributário, suspensão do crédito tributário, extinção do crédito tributário e exclusão do crédito tributário, garantias do crédito tributário e preferências).

O Código termina com regulamentação relativa à Administração Tributária.

4.3. O regime angolano

Em Angola existe a seguinte regulamentação, nesta matéria:

- Regulamento das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 2026, de 10 de Março de 1948, que além das reclama-

³² Diploma, entretanto, alterado por outros posteriores, nomeadamente, pelo DL 406, de 1968, pelos Atos Complementares n.ºs 28, de 1966, e 34 e 35 de 1967 e pela Lei Complementar n.º 143 de 2013.

ções contenciosas prevê também o julgamento das transgressões fiscais e as reclamações extraordinárias.

- Regime Simplificado de Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto Legislativo Presidencial, n.º 2/11, de 9 de Junho (que revogou o Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo art.º 1.º do Decreto n.º 38.088, de 12 de Dezembro de 1950).^{33 34}

- O Código Geral Tributário, aprovado pelo Diploma Legislativo 3868, de 30 de Dezembro de 1968, com alterações introduzidas pela Lei 17/92, de 3 de Julho e 14/96, de 31 de Março. Este diploma contém matéria variada, desde as garantias dos contribuintes, as normas sobre infracções fiscais, a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais, à constituição da obrigação tributária, seus sujeitos, determinação da matéria colectável, à liquidação, ao cumprimento e não cumprimento da obrigação tributária e à extinção da mesma pelo pagamento e às garantias.³⁵

4.4. O regime de Moçambique

O regime de moçambicano assenta, essencialmente, na Lei geral tributária, aprovada pela Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

³³ Este Diploma ainda hoje se mantém em vigor na RAEM, com a actualização constante do Decreto-Lei n.º 29/83/M, de 25 de Junho.

³⁴ Este Regime Simplificado de Execução consagra muitas soluções semelhantes à regulamentação portuguesa (art.ºs 148.º a 275.º do CPPT), das quais destacamos as seguintes:

O Processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da competência do Chefe da Repartição Fiscal praticar no processo, sob controlo do juiz, actos materialmente administrativos (art.º 1.º, n.º 3). E, assim, os actos praticados pela Repartição Fiscal que não sejam de mero expediente ou não sejam efectuados no exercício de poderes discricionários são susceptíveis de reclamação, a deduzir pelo executado ou por terceiros directa e efectivamente prejudicados... junto da Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro do Tribunal Provincial competente (art.º 63.º).

³⁵ Entretanto, segundo notícia do Jornal de Angola de 26.01.2012, teria sido aprovado no dia anterior pela respectiva Assembleia um novo Código Geral Tributário. Não conseguimos ter acesso a tal diploma, sendo certo que numa colectânea sobre a matéria de finais de Dezembro de 2013, não consta esse novo diploma (Colectânea de Legislação Fiscal- Angola, Coordenação Sérgio Vasques, Jaime Esteves e Catarina Gonçalves – Dezembro de 2013).

Logo no art.º 1.º daquela Lei se declara o seguinte:

“A presente lei estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplica-se a todos os tributos nacionais e autárquicos, referidos no art.º 3, sem prejuízo das disposições gerais e especiais respeitantes à legislação aduaneira e autárquica.”

Este diploma reúne também várias matérias em conjunto.

Assim, o Título I é dedicado a princípios gerais e à relação jurídico-tributária e respectiva regulamentação (sujeitos, objecto, constituição, extinção, etc.)

O procedimento tributário, liquidação e cobrança constam do Título II.

O processo judicial tributário é regulado no Título III.

O Título IV é dedicado às infracções fiscais (crimes e infracções punidas apenas com multa), ali se estabelecendo princípios gerais e tipificando crimes fiscais e outras infracções.

Com relevância para esta matéria, a Lei 1/2006, da mesma data (22 de Março de 2006), criou também a Autoridade Tributária de Moçambique.³⁶

4.5. O regime de Cabo Verde

Cabo Verde tem legislação muito recente sobre esta matéria. Assim, em 2013, foram publicados os seguintes diplomas:

- Lei 47/VIII/2013, de 20 de Dezembro de 2013, que aprovou o Código Geral Tributário;

- Lei 48/VIII/2013, de 20 de Dezembro, que aprovou o Código de Processo Tributário;

- Lei n.º 49/VIII/2013, de 26 de Dezembro, que aprovou o Código das Execuções Tributárias.

Analisando cada um destes diplomas, podemos retirar as seguintes conclusões:

³⁶ Esta Lei foi alterada pela Lei n.º 19/2009, de 10 de Setembro.

a) O Código Geral Tributário, de acordo com o seu art.º 1.º, estabelece os princípios gerais do ordenamento jurídico-tributário e a disciplina dos tributos públicos estaduais ou locais.

Na Parte I estabelecem-se vários princípios gerais do ordenamento jurídico-tributário e regula-se a relação jurídica tributária na sua dinâmica: sujeitos, objecto, constituição e extinção.

Na Parte II trata-se do procedimento tributário em geral, aí se incluindo e definindo os princípios a que o procedimento deve obedecer e a liquidação. Inclui-se também um Capítulo dedicado à actividade da administração tributária e à sua acção fiscalizadora. A última matéria refere-se à reclamação, revisão e recurso hierárquico.³⁷

O Código de Processo Tributário regula exclusivamente o processo judicial tributário.³⁸

No âmbito da cobrança coerciva e à semelhança do regime angolano, o legislador cabo-verdiano, optou por consagrar o respectivo regime em diploma autónomo, como acima ficou referido - Lei n.º 49/VIII/2013, de 26 de Dezembro.

O Código das Execuções Tributárias, aprovado por esta Lei, regula em 139 artigos toda a matéria relativa à cobrança coerciva de dívidas tributárias.³⁹

4.6. O regime vigente em Espanha

Tendo já referido sumariamente o regime vigente em Portugal, iremos agora debruçar-nos sobre os regimes de alguns outros países europeus (e pertencentes à União Europeia), começando por Espanha.

³⁷ A Lei que aprovou este Código é bastante diferente do anteprojecto inicial que contemplava também um regime de infracções tributárias não aduaneiras, contendo princípios gerais e tipificação de crimes fiscais e contra-ordenações da mesma natureza. Regime este que também já estava contemplado no anterior Código Geral Tributário, aprovado pela Lei n.º 37/IV/92, de 28 de Janeiro.

³⁸ Diz o seu art.º 1.º que o processo judicial tributário tem por objecto a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

³⁹ Este diploma tem muitas semelhanças com a matéria correspondente regulada nos art.ºs 148.º a 275.º do CPPT português, embora contenha alguma regulamentação detalhada que o diploma português remete para o Código de Processo Civil (assim sucede, por exemplo, com os embargos de terceiro e com a convocação de credores, verificação e graduação de créditos).

Em Espanha vigora a “Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, com alterações posteriores introduzidas.

A estrutura desta Lei assenta também no seguinte modelo:

- Consagram-se princípios gerais do ordenamento tributário, nomeadamente referentes a fontes do direito tributário, interpretação das normas tributárias e integração das normas tributárias, a relação jurídica tributária, direitos e garantias dos contribuintes, procedimentos tributários, cobrança coerciva.

Esta Lei regula também detalhadamente as infracções fiscais, estabelecendo um regime geral e tipificando infracções (art.^{os} 178.º a 213.º)

Relativamente a outros modelos, regula-se detalhadamente a matéria da inspecção tributária a realizar pela administração tributária, bem como a competência dos tribunais para as reclamações económico-administrativas (nestes caso art.^{os} 226.º a 249.º).

4.7. O regime Francês

O regime francês é um pouco distinto de todos os até aqui examinados.

Com efeito, o “Code général des impôts” é um diploma muito extenso que regula a matéria substantiva de impostos e taxas do sistema fiscal francês, desde o imposto sobre o rendimento, até ao imposto sobre o valor acrescentado até aos impostos especiais sobre o consumo.

Não contém normas específicas e de âmbito geral sobre procedimento e processo tributário, instituindo várias comissões administrativas de impostos e comité de abuso de direito fiscal.

Nos seus art.^{os} 1727.º a 1840.º estabelece as várias sanções fiscais que abrangem desde juros sobre a dívida, a tipificação de infracções punidas com multa e penas de prisão.

O procedimento tributário, bem como o subsequente processo tributário constam da detalhada regulamentação presente no “Livre des procédures fiscales”.

4.8. O regime italiano

Em Itália, e tanto quanto conseguimos apurar, não existem diplomas semelhantes aos existentes nos sistemas jurídico-tributários acima referidos.

No entanto, o Estatuto do Contribuinte⁴⁰ contém variadas normas semelhantes, nomeadamente em matéria de vigência e interpretação de normas tributárias, efeito não retroactivo, sua submissão ao princípio da legalidade, direito de informação dos contribuintes, dever de colaboração e boa fé por parte da administração tributária e dos contribuintes, direito à fundamentação. Estando em causa acto impugnável deve ser indicada a autoridade administrativa ou judicial perante a qual o contribuinte pode impugnar a decisão.

Estabelecem-se também normas referentes ao procedimento de inspecção. Estabelece-se também um órgão colegial (para cada uma das direcções regionais do Estado ou de província autónoma) - “Garante do contribuinte” - ao qual são atribuídas funções de relevo no âmbito da defesa dos contribuintes.

E consagra também este diploma o direito dos contribuintes a informação vinculativa por parte do contribuinte, quando estiver em causa a aplicação da lei a uma situação concreta e se suscitarem dúvidas de interpretação.⁴¹

4.9. O regime alemão

No regime alemão, o respectivo Código Fiscal⁴² constitui também um documento extenso no qual são reguladas várias matérias de natureza procedimental e processual tributária.

⁴⁰ Legge 27 luglio, n.º 212 – “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente” - pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 177 del 31 luglio 2000.

⁴¹ Também no “Decreto Legislativo n.º 300 del 1999” podem ver consignados alguns princípios sobre estas questões, nomeadamente “l’assistenza ai contribuenti, il miglioramento delle relazioni con i contribuenti, i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l’evasione fiscale, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza e secondo criteri di efficienza, economicità ed efficacia”. E ainda ali se estabelece também que “L’Agenzia assicura, in materia di entrate tributarie erariali, i servizi relativi all’amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti, dell’imposta sul valore aggiunto e di tutte le imposte, diritti o entrate erariali già di competenza del Dipartimento delle Entrate, ad essa affidati con il decreto del Ministro di cui all’articolo 62, comma 3, del decreto istitutivo”.

⁴² Código Fiscal da Alemanha na versão promulgada em 1 de Outubro de 2002 (Jornal Oficial Federal [Bundesgesetzblatt] Eu p 3866; 2003 I 61 p.), na redacção dada pelo artigo 9.º da Portaria de 21 de Julho de 2012 (Lei Federal. Diário I, p. 1.566)

Destacamos as seguintes matérias:

- Procedimento tributário (art.ºs 18.º a 117.º);
- Definição de acto administrativo tributário, sua validade, invalidade e revogação (art.ºs 118.º a 131.º);
- Realização de auditorias por parte da administração tributária (art.ºs 193.º a 207.º),
- Cobrança coerciva e matéria conexa (art.ºs 259.º e 289.º e segs.);
- Regime sancionatório com a tipificação de crimes fiscais (art.ºs 375.º e segs.)

De notar ainda que a Alemanha tem desde há muito uma Lei de Contra-ordenações que também se aplica em matéria tributária, como se conclui do art.º 412.º deste Código.

5. O regime actual em matéria de procedimento e processo tributário na RAEM

1. Na RAEM, o regime actualmente vigente nestas matérias consta da parte final de cada diploma regulador do respectivo imposto, no que se refere a garantias dos contribuintes e regime sancionatório.⁴³

No âmbito do procedimento tributário, relevam também as normas de organização e funcionamento da Direcção dos Serviços de Finanças⁴⁴ e normas dos Regulamentos quanto ao apuramento da matéria tributável e liquidação.

Vigoram ainda também os seguintes diplomas:

Lei 15/96/M, de 15 de Agosto, relativo à clarificação de alguns aspectos em matéria fiscal.

⁴³ No entanto, subsidiariamente, são também aplicáveis normas do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 55/99/M, de 11.10.1999, alterado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M e do Código de Processo Administrativo Contencioso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13.12.1999. É igualmente aplicável, subsidiariamente, o Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro, relativo a infracções administrativas, podendo sê-lo também o Código Penal e Processo Penal, relativamente a infracções tributárias que possam ser consideradas crimes (ou mesmo em meras infracções punidas com multa, como adiante se verá).

⁴⁴ Decreto-Lei n.º 30/99/M, de 5 de Julho.

Decreto 38038, de 12 de Dezembro de 1950, alterado pelo Decreto-Lei n.º 29/83/M, de 25 de Junho – Código das Execuções Fiscais.

Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março – Relativo a notificação efectuada sob postal registado a contribuintes.

Decreto-Lei n.º 16/85/M, de 2 de Março – Regime geral de anulação e restituição de contribuições e impostos.⁴⁵

2. No que se refere a garantias dos contribuintes, os vários Regulamentos acima referidos estabelecem o seguinte:⁴⁶

1. Regulamento do Imposto Profissional

CAPÍTULO VIII Reclamações e recursos

Artigo 76.º

(Garantia graciosa)

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

Artigo 77.º

(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o Director do Serviço de

⁴⁵ Praticamente já não tem hoje aplicação o Diploma Legislativo n.º 922, de 27.04.1946. Com efeito, embora se preveja a sua aplicação expressa em determinados casos (art.ºs 25.º do RITurismo, 37.º, n.º 1 do RIVM e 53.º do RIS), nos dois últimos Regulamentos manda-se aplicar expressamente o processo de infracção administrativa aprovado pelo Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro –v. art.ºs 36.º do RIVM e 85.º do RIS. Assim, quando muito, apenas o mesmo será aplicável no imposto de turismo. É nossa opinião, porém, que o mesmo se deve considerar derogado pelo citado regime das infracções administrativas e pelo Código de procedimento Administrativo.

⁴⁶ Efectua-se aqui a transcrição para melhor compreensão do que se dirá a seguir.

Finanças (anterior chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária).⁴⁷

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

Artigo 78.º

(Recurso hierárquico)

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

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

Artigo 79.º

(Normas especiais relativas à fixação da matéria colectável)

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

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

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

⁴⁷ **Artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto**

Competências em matéria fiscal

1. As competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.
2. O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.
3. Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa, cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo.

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

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

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

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

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

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

Artigo 80.º

(Composição e funcionamento da Comissão de Revisão)

1. A Comissão de Revisão tem a seguinte composição:

a) O director dos Serviços de Finanças ou o subdirector responsável pela área fiscal ou, quando a área fiscal não estiver delegada, um dos subdirectores, que preside; **(Redação dada pela Lei n.º 4/2011, de 3 de maio)**

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

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

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

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

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

4. Os delegados dos contribuintes intervêm apenas nas deliberações relativas ao grupo que representem. (Anterior n.º 3)

5. A Comissão pode solicitar aos serviços públicos, aos municípios, às pessoas colectivas de utilidade pública e outras entidades, os elementos de que necessite para a fixação dos rendimentos ou apreciação de reclamações. (Anterior n.º 4)

6. Os membros da Comissão de Revisão e o secretário são remunerados pelos serviços prestados. (Anterior n.º 5)

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

Artigo 81.º

(Posse e compromisso de honra)

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

Artigo 82.º

(Efeitos da reclamação e do recurso)

A reclamação e o recurso hierárquico têm efeito meramente devolutivo.

Artigo 83.º

(Garantia contenciosa)

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

Artigo 84.º

(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo.

Artigo 85.º

(Interposição do recurso)

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

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

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

Artigo 86.º

(Prazo de interposição)

1. O prazo para interposição do recurso contencioso é de quarenta e cinco dias contados da notificação ou, quando esta não seja legalmente exigida, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.

2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 77.º e 78.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

Artigo 87.º

(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 88.º

(Remissão)

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

Artigo 89.º

(Indicação do número fiscal)

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

2. Regulamento da Contribuição Industrial

CAPÍTULO V

Garantias do contribuinte

Artigo 48.º

(Garantia graciosa)

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

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

Artigo 49.º

(Reclamação graciosa)

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

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

Artigo 50.º

(Recurso hierárquico)

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

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

Artigo 50.º-A

(Recurso da classificação definitiva)

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

Artigo 51.

(Efeito da reclamação e do recurso)

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

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

Artigo 52.º

(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as multas aplicadas, as decisões do director dos

Serviços de Finanças proferidas sobre os recursos interpostos da classificação definitiva e da revisão da classificação e dos demais actos definitivos e executórios. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 53.º

(Jurisdição competente)

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

Artigo 54.º

(Interposição do recurso)

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

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

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

Artigo 55.º

(Prazo de interposição)

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

2. A reclamação e o recurso hierárquico, referidos nos artigos 49.º e 50.º, não interrompem o prazo do recurso contencioso. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 56.º

(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 57.º

(Remissão)

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

3. Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos

CAPÍTULO VI Reclamações e recursos

Artigo 76.º*

(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários ou agentes a prestar serviço na Repartição de Contribuições e Impostos, ou pelas Comissões de Fixação e Revisão do Imposto Complementar, no exercício das funções que lhes são cometidas por este regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos. (Alterado- Decreto-Lei n.º 15/85/M)

Artigo 77.º

(Reclamação graciosa)

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

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

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

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

Artigo 78.º

(Recurso hierárquico)

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

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de oito dias (3), a contar da data da notificação da decisão recorrida.(Passando de oito dias para dois meses, conforme a alínea b) do artigo 6.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto).

Artigo 79.º

(Efeitos da reclamação ou do recurso)

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

Artigo 80.º**(Normas especiais relativas à fixação do rendimento colectável)**

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

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

Artigo 81.º**(Garantia contenciosa)**

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

Artigo 82.º**(Jurisdição competente)**

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

Artigo 83.º**(Interposição do recurso)**

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

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

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

Artigo 84.º**(Prazo de interposição)**

1. O prazo para a interposição do recurso contencioso é de trinta dias (4) contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.

2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 76.º e 77.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

((4) Passando de trinta dias para quarenta e cinco dias para a interposição de recursos contencioso e passando para dois meses quando tra-

tando de actos praticados pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, conforme o artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto).

Artigo 85.º

(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 86.º

(Remissão)

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

4. Regulamento da Contribuição Predial Urbana

CAPÍTULO VIII
Reclamações e recursos

Artigo 115.º

(Garantia graciosa)

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

Artigo 116.º

(Reclamação graciosa)

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

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

Artigo 117.º

(Recurso hierárquico)

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

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

Artigo 118.º**(Normas especiais relativas à fixação do rendimento colectável)**

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

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

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

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

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

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

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

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

Artigo 119.º**(Reclamação das novas matrizes)**

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

Artigo 120.º**(Efeitos da reclamação ou do recurso)**

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

Artigo 121.º**(Garantia contenciosa)**

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

Artigo 122.º**(Jurisdição competente)**

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

Artigo 123.º**(Interposição do recurso)**

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

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

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

Artigo 124.º**(Prazo de interposição)**

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

2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 116.º e 117.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

Artigo 125.º**(Efeitos do recurso)**

O recurso contencioso tem efeitos meramente devolutivo.

Artigo 126.º**(Remissão)**

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

5. Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados

CAPÍTULO VII Garantias dos contribuintes

Artigo 41.º

Reclamações e recursos

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

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

3. O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

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

6. Regulamento do Imposto de Turismo

SECÇÃO II Recurso contencioso

Artigo 36.º

(Objecto)

É garantido recurso contencioso contra:

- a) As decisões sobre os recursos hierárquicos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 32.º;
- b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;
- c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

Artigo 37.º

(Prazos de interposição)

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

Artigo 38.º**(Efeito)**

O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

7. Regulamento do Imposto de Selo

CAPÍTULO XXII

Garantias do contribuinte

Artigo 91.º

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

2. Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso observa-se, com as necessárias adaptações, o disposto no Regulamento da Contribuição Industrial, aprovado pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro.

Artigo 92.º

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

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

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

Artigo 93.º

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

a) Um elemento, que preside, a indicar pelo director dos Serviços de Finanças;

b) Um vogal a indicar pelo director dos Serviços de Solos, Obras Públicas e Transportes;

c) Um vogal a indicar pelo presidente do Instituto de Habitação;

d) Um representante do sector imobiliário;

e) Um profissional de reconhecido mérito ligado ao sector da construção civil.

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

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

Artigo 94.º

1. A Comissão de Revisão tem a seguinte composição:

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

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

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

Artigo 95.º

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

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

Artigo 96.º

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

Artigo 97.º

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

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

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

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

Artigo 98.º

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

Artigo 99.º

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

8. Regulamento do Imposto de Consumo

CAPÍTULO IX Garantias dos contribuintes

SECÇÃO I Disposições gerais

Artigo 83.º

(Garantias dos contribuintes)

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

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

Artigo 84.º

(Direito à informação)

1. Para além do disposto no Regime geral das infracções administrativas e no Código do Procedimento Administrativo, o direito à informa-

ção compreende o esclarecimento sobre o modo mais adequado de dar cumprimento às obrigações em matéria do imposto.

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

Artigo 85.º

(Comunicação ou notificação insuficiente)

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

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

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

Artigo 86.º

(Direito a juros indemnizatórios)

1. São devidos juros indemnizatórios ao contribuinte:

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

b) No caso previsto no artigo 43.º

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

Artigo 87.º

(Pagamento dos juros indemnizatórios)

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

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

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

SECÇÃO II

Reclamação e impugnação

Artigo 88.º

(Meios ao dispor dos particulares)

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

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

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

Artigo 89.º

(Reclamação)

Todas as reclamações devem ser:

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

Artigo 90.º

(Reclamação da liquidação)

1. O acto que fixa o montante do imposto liquidado pode ser objecto de reclamação, a apresentar no prazo de 15 dias a contar da data da notificação da liquidação.

2. Em caso de procedência, total ou parcial, da reclamação, há lugar a nova liquidação do imposto.

3. A reclamação prevista no n.º 1 não tem efeito suspensivo.

Artigo 91.º

(Prazos de interposição dos recursos hierárquicos)

O prazo para a interposição do recurso hierárquico é de:

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

Artigo 92.º**(Recurso contencioso)**

É garantido recurso contencioso contra:

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

9. Regulamento do Imposto de Circulação

CAPÍTULO VII Garantias

SECÇÃO I

Reclamação e recurso administrativo

Artigo 21.º**(Direito aplicável)**

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

Artigo 22.º**(Meios ao dispor dos particulares)**

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

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

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

Artigo 23.º**(Reclamação)**

- 1. A reclamação deve ser apresentada no prazo de 15 dias.
- 2. A reclamação não tem efeito suspensivo e deve ser decidida no prazo de 30 dias a contar da sua apresentação.

Artigo 24.º**(Prazo de interposição do recurso tutelar)**

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

SECÇÃO II

Recurso contencioso

Artigo 25.º**(Objecto)**

É garantido recurso contencioso contra:

- a) As decisões sobre o recurso tutelar previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º;
- b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;
- c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

Artigo 26.º**(Prazos de interposição)**

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

Artigo 27.º**(Efeito)**

O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

3. Por sua vez, em matéria sancionatória, os mesmos diplomas, estabelecem o seguinte:

1. Regulamento do Imposto Profissional

CAPÍTULO VII

Penalidades

Artigo 58.º**(Falta de entrega das declarações previstas no artigo 14.º)**

Os contribuintes que exerçam por conta própria qualquer das profissões constantes da Tabela anexa a este Regulamento, sem a apresentação

das declarações referidas no artigo 14.º e no prazo aí previsto, incorrem em multa de 500,00 a 2 000,00 patacas.

Artigo 59.º

(Falta ou inexactidão da declaração de rendimentos e das relações nominais)

1. A falta ou inexactidão da declaração modelo M/5 ou das relações nominais modelos M/3 e M/4, e as omissões nelas verificadas, são punidas com multa de 500,00 a 5 000,00 patacas.

2. Havendo dolo na falta, inexactidão ou omissão a multa é de 1 000,00 a 10 000,00 patacas.

3. O disposto no número anterior é aplicável à falta de prestação de esclarecimentos a que se refere o artigo 52.º

4. Consideram-se sempre dolosas a omissão de remunerações ou a sua indicação por quantitativos inexactos, quando tais infracções sejam coincidentes e hajam sido praticadas, simultaneamente, pelos contribuintes e pelas respectivas entidades patronais.

Artigo 60.º

(Falta de registo dos empregados ou assalariados)

As entidades patronais que infringjam o disposto no artigo 12.º são punidas com multa de 500,00 a 4 000,00 patacas.

Artigo 61.º

(Infracções relativas à escrita)

1. Os contribuintes referidos no artigo 15.º que não emitirem recibos de todas as importâncias entregues pelos seus clientes, a título de remuneração, provisão, adiantamento ou qualquer outro, são punidos com multa de 500,00 a 10 000,00 patacas.

2. A recusa da exibição da escrita, dos livros ou documentos que devam possuir, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, são punidas com multa de 2 000,00 a 20 000,00 patacas.

3. A inexistência de contabilidade organizada, quando os contribuintes a devam possuir nos termos do n.º 3 do artigo 16.º, é punida com multa de 1 000,00 a 10 000,00 patacas.

4. O atraso da escrituração superior ao previsto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 15.º é punido com multa de 1 000,00 a 6 000,00 patacas.

Artigo 62.º

(Incumprimento da retenção na fonte e não entrega das deduções)

1. As entidades mencionadas no artigo 32.º e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 36.º que não efectuem as deduções aí determinadas, são punidas com multa que pode atingir montante igual ao dessas deduções, no mínimo de 500,00 patacas.

2. A entrega nos cofres da Fazenda das importâncias deduzidas fora do prazo legal, é punida com multa que pode atingir montante igual ao dessas importâncias, no mínimo de 500,00 patacas.

3. A infracção ao disposto no n.º 5 do artigo 32.º ou no n.º 5 do artigo 34.º, no caso de haver diferença a favor da Região Administrativa Especial de Macau, é punida com multa que pode atingir o dobro do quantitativo em falta, no mínimo de 500,00 patacas.

4. A falta de entrega nos cofres da Fazenda das importâncias deduzidas ou a entrega de quantia inferior à descontada, é punida com multa que pode atingir o dobro do quantitativo em falta, no mínimo de 500,00 patacas.

Artigo 63.º

(Infracções aos artigos 34.º, 35.º e 38.º)

1. A falta de entrega, nos cofres da Fazenda, das importâncias devidas, ou a entrega de quantia inferior à devida, é punida com multa igual ao triplo do quantitativo em falta.

2. A entrega, nos cofres da Fazenda fora do prazo legal, das importâncias devidas, é punida com multa igual ao dobro das referidas importâncias.

3. O incumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 35.º e n.º 3 do artigo 38.º, confere aos assalariados ou empregados o direito a receber das entidades patronais o triplo da importância a que tiverem direito, sem prejuízo do procedimento criminal a que houver lugar.

4. O incumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 38.º, é punido com multa que pode atingir o dobro do montante global constante da relação referida no n.º 3 do mesmo artigo, sendo no mínimo de 2 500,00 patacas.

Artigo 64.º

(Falta de pagamento do imposto)

Decorridos sessenta dias sobre o termo do prazo da cobrança à boca do cofre, o contribuinte que não tenha pago o imposto por que for res-

ponsável, incorre em multa que pode atingir metade da importância da colecta em dívida.

Artigo 65.º

(Recusa de exibição de documentos e prestação de informação)

1. As entidades patronais que se recusem a exhibir livros e demais documentos que interessem à liquidação e cobrança do imposto devido, e as mencionadas no n.º 2 do artigo 54.º que se neguem a comunicar as remunerações pagas ou atribuídas a contribuintes do 2.º grupo, incorrem na multa de 2 500,00 a 12 500,00 patacas.

2. A ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos livros e documentos referidos no número anterior são punidas com multa de 5 000,00 a 25 000,00 patacas.

3. A inexactidão das comunicações a que alude a parte final do n.º 1 e as omissões nelas verificadas são punidas nos termos e com as penas previstas no artigo 59.º

Artigo 66.º

(Infracções não especialmente punidas)

Por qualquer infracção não especialmente prevista neste capítulo é aplicada multa não inferior a 500,00 patacas nem superior a 4 000,00 patacas.

Artigo 67.º

(Reincidência)

1. Em caso de reincidência, as multas referidas nos artigos anteriores são elevadas ao dobro.

2. Considera-se reincidente o transgressor que, no período de dezoito meses, cometer infracção idêntica àquela por que lhe foi aplicada a multa.

Artigo 68.º

(Atenuação extraordinária das multas)

As multas que se aplicarem por apresentação voluntária dos transgressores são reduzidas a metade dos seus quantitativos.

Artigo 69.º

(Processo e competência para aplicação das multas)

1. As multas são impostas mediante processo de transgressão.

2. A aplicação das multas é da competência do chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária, que as gradua de harmonia com a gravidade da falta, a culpa do transgressor, a importância a pagar e as demais circunstâncias que rodearam a infração.

3. O despacho punitivo é notificado ao transgressor no prazo de cinco dias.

Artigo 70.º

(Pagamento das multas)

1. As multas devem ser pagas no prazo de dez dias contados da data da notificação do despacho punitivo.

2. O pagamento das multas não exonera o contribuinte do pagamento da colecta, selos e juros que se mostrarem devidos.

Artigo 71.º

(Responsabilidade pelo pagamento das multas)

1. A responsabilidade pelo pagamento das multas recai sobre o autor das transgressões.

2. Tratando-se de pessoa colectiva, respondem, solidariamente com aquela, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários.

3. Nas transgressões cometidas por procurador ou por gestor de negócios, respondem, solidariamente, pelo pagamento das correspondentes multas, o mandante ou o dono do negócio.

Artigo 72.º

(Não pagamento das multas)

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas cominadas neste capítulo, importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 73.º

(Destino das multas)

1. As multas aplicadas por apresentação voluntária dos transgressores revertem integralmente a favor dos cofres da Fazenda, mediante a simples liquidação da guia modelo M/B regulamentar.

2. As multas resultantes de autos de transgressão levantados têm o destino fixado na lei.

Artigo 74.º**(Prescrição do procedimento e das multas)**

1. O processo de transgressão para aplicação das multas cominadas neste capítulo prescreve decorridos cinco anos sobre a data em que a infracção foi cometida ou se, durante o mesmo período, estiver parado.
2. As multas prescrevem passados cinco anos sobre o trânsito em julgado do despacho punitivo.

Artigo 75.º**(Ressalva do procedimento criminal)**

A condenação pelas infracções previstas neste capítulo e o pagamento das correspondentes multas não prejudicam o procedimento criminal a que houver lugar.

CAPÍTULO IX

Disposições finais

Artigo 90.º**(Interdição temporária do exercício de profissão)**

1. Se nas execuções para a cobrança das colectas, multas e juros devidos pelos contribuintes do 2.º grupo, não forem encontrados bens que garantam o seu pagamento, podem os executados ser inibidos de exercer na Região Administrativa Especial de Macau qualquer das actividades constantes da Tabela anexa.
2. A interdição é determinada sob proposta do director dos Serviços de Finanças e por despacho do Chefe do Executivo, que deve ser publicado no Boletim Oficial da Região Administrativa Especial de Macau.
3. A interdição cessa logo que se mostre satisfeito o débito ou assegurado o seu pagamento.

2. Regulamento da Contribuição Industrial

CAPÍTULO IV

Penalidades

Artigo 37.º**(Exercício de indústria sem prévia declaração)**

O industrial que exercer a sua actividade, sem ter apresentado a declaração modelo M/1 referida no artigo 8.º, incorre em multa de \$200,00

a \$100 000,00. (Conforme as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 12/85/M, de 2 de Maio)

Artigo 38.º

(Início da actividade sem pagamento da contribuição)

O industrial que, tendo embora apresentado a declaração modelo M/1, iniciar o exercício da sua actividade sem ter pago a contribuição liquidada nos termos do artigo 12.º, incorre em multa de \$ 200,00 a \$ 100 000,00. (Conforme as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 12/85/M, de 2 de Maio)

Artigo 39.º

(Falta de entrega da declaração de alterações M/1A e não apresentação do conhecimento) - Modelo alterado conforme o Despacho n.º 102/GM/96.

O contribuinte que não comunicar à Repartição de Finanças qualquer dos factos especificados no n.º 2 do artigo 8.º, no prazo nele previsto, ou não apresentar o respectivo conhecimento, nos termos do n.º 4 do artigo 33.º, incorre em multa de \$200,00 a \$100 000,00. (Conforme as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 40.º

(Omissões ou falsas declarações)

O contribuinte que, na sua declaração modelo M/1, dolosamente faltar à verdade ou omitir qualquer facto relevante para a classificação da sua actividade, incorre em multa de \$200,00 a \$100 000,00, sem prejuízo do procedimento criminal a que porventura houver lugar. (Conforme as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 12/85/M, de 2 de Maio)

Artigo 41.º

(Falta de pagamento do imposto)

Decorridos sessenta dias sobre o prazo da cobrança à boca do cofre, o contribuinte que não tenha pago a contribuição por que for responsável, incorre em multa que pode atingir metade da importância da colecta em dívida. (Conforme as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 12/85/M, de 2 de Maio)

Artigo 42.º**(Reincidência)**

1. Em caso de reincidência as multas referidas nos artigos anteriores são elevadas ao dobro.

2. Considera-se reincidente o contribuinte que, no período de um ano, cometer infracção idêntica àquela por que lhe foi aplicada a multa. (Conforme as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 43.º**(Atenuação extraordinária das multas)**

As multas que se aplicarem por apresentação voluntária dos transgressores serão reduzidas a metade dos seus quantitativos.

Artigo 44.º**(Competência para aplicação de multas)**

1. As multas serão impostas mediante processo de transgressão.

2. A aplicação das multas é da competência do chefe do Departamento de Contribuições e Impostos, o qual as deve graduar de harmonia com a gravidade da falta, a culpa do transgressor, a actividade exercida e as demais circunstâncias que rodearam a infracção.

3. O despacho punitivo será notificado ao transgressor no prazo de quinze dias. (Conforme as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 45.º**(Pagamento das multas)**

1. As multas devem ser pagas no prazo de dez dias contados da notificação do despacho punitivo.

2. O pagamento das multas não exonera o contribuinte do pagamento da colecta, selos e juros que se mostrarem devidos. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 46.º**(Não pagamento das multas)**

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas cominadas neste capítulo importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 47.º**(Destino das multas)**

1. As multas aplicadas por apresentação voluntária dos transgressores revertem integralmente a favor dos cofres da Fazenda, mediante a simples liquidação da guia modelo M/B regulamentar.
2. As multas resultantes de autos de transgressão levantados têm o destino fixado na legislação vigente ou na que vier a ser publicada.

Artigo 59.º**(Interdição temporária do exercício de indústria)**

1. Se, nas execuções para a cobrança das colectas, juros e multas em dívida, não forem encontrados bens que garantam o seu pagamento, podem os executados ser inibidos de exercer no Território qualquer actividade sujeita a contribuição industrial.
2. A interdição será determinada sob proposta do chefe dos Serviços de Finanças e por despacho do Governador, que deverá ser publicado no Boletim Oficial.
3. A inibição é extensiva ao cônjuge do interditado ou à pessoa que deste seja herdeiro presumido.
4. A interdição cessará logo que se mostre paga a dívida exequenda.

3. Imposto Complementar de Rendimentos

CAPÍTULO V

Penalidades

Artigo 64.º** Alterado - Lei n.º 6/83/M, Decreto-Lei n.º 15/85/M**(Falta ou inexactidão das declarações)**

1. A falta ou inexactidão das declarações que os contribuintes são obrigados a apresentar nos termos deste regulamento, bem como as omissões nela verificadas serão punidas com multa de \$100,00 a \$10 000,00. (Alterado - Decreto-Lei n.º 15/85/M)
2. Havendo dolo, na falta, inexactidão ou omissão, a multa será de \$ 1 000,00 a \$ 20 000,00.
3. O disposto nos números anteriores é aplicável à falta de prestação de esclarecimentos a que se refere o artigo 17.º
4. Nos casos das alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 40.º, os contribuintes serão punidos com multa de \$ 1 000,00 a \$ 20 000,00 se, efectuado o exame à escrita, forem apuradas irregularidades e/ou reticência da

sua parte ou dos contabilistas ou auditores na prestação dos esclarecimentos solicitados.

Artigo 65.º

(Infracções relativas a escrita)

1. Os contribuintes do grupo A, incorrem: ** Alterado - Lei n.º 6/83/M

a) Na multa de \$100,00 a \$2 000,00, se não possuírem escrita regularmente organizada ou não observarem na sua arrumação o disposto nos artigos 18.º, n.º 1, e 19.º, n.º 1;

b) Na multa de \$100,00 a \$3 000,00 por atraso da escrita superior a 90 dias;

c) Na multa de \$1 000,00 a \$20 000,00 em caso de recusa de exibição da escrita ou de documentos com ela relacionados, e nos da sua inutilização, ocultação, destruição, falsificação ou viciação.

2. Os contribuintes do grupo B, incorrem:*

a) Na multa de \$100,00 a \$500,00 pela inobservância do disposto nos artigos 18.º, n.º 2, e 19.º, n.º 2;

b) Na multa de \$500,00 a \$10 000,00 pela recusa de exibição dos livros ou documentos que devam possuir, bem como pela sua inutilização, ocultação, destruição, falsificação ou viciação.

3. Considera-se recusada a exibição da escrita, dos livros ou documentos com uma e outros relacionados, quando tais elementos, embora solicitados, não sejam postos à disposição dos funcionários competentes, ou quando os contribuintes, nas suas ausências ou impedimentos, não provejam no sentido de que os mesmos elementos possam ser apresentados nos respectivos estabelecimentos ou outros locais sujeitos a fiscalização.

Artigo 66.º

(Infracções não especialmente punidas)

Por qualquer infracção não especialmente prevista neste capítulo será aplicada multa não inferior a \$ 50,00 nem superior a \$500,00.

Artigo 67.º

(Reincidência)

1. Em caso de reincidência, as multas referidas nos artigos anteriores são elevadas ao dobro.

2. Considera-se reincidente o transgressor que, no período de dezoito meses, cometer, infracção idêntica àquela por que lhe foi aplicada a multa.

Artigo 68.º**(Atenuação extraordinária das multas)**

As multas que se aplicarem por apresentação voluntária dos transgressores serão reduzidas a metade dos seus quantitativos.

Artigo 69.º Alterado - Decreto-Lei n.º 15/85/M****(Processo e competência para aplicação das multas)**

1. As multas serão impostas mediante processo de transgressão.
2. A aplicação das multas é da competência do chefe da Repartição de Contribuições e Impostos, o qual as graduará de acordo com a gravidade da falta, a culpa do transgressor, a importância a pagar e as demais circunstâncias que rodearam a infracção.
3. O despacho punitivo será notificado ao transgressor no prazo de cinco dias.

Artigo 70.º**(Pagamento das multas)**

1. As multas devem ser pagas no prazo de dez dias contados da data da notificação do despacho punitivo.
2. O pagamento das multas não exonera o contribuinte do pagamento da colecta, selos e juros que se mostrarem devidos.

Artigo 71.º**(Responsabilidade pelo pagamento das multas)**

1. A responsabilidade pelo pagamento das multas recai sobre o autor das transgressões.
2. Tratando-se de pessoa colectiva, responderão, solidariamente com aquela, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários e, se responsáveis, também os contabilistas e auditores.
3. Nas transgressões cometidas por procurador ou por gestor de negócios, responderão, solidariamente, pelo pagamento das correspondentes multas, o mandante ou o dono do negócio.

Artigo 72.º**(Não pagamento das multas)**

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas cominadas neste capítulo importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 73.º**(Destino das multas)**

1. As multas aplicadas por apresentação voluntária dos transgressores revertem integralmente a favor dos cofres da Fazenda, mediante a simples liquidação de guia modelo M/B regulamentar.

2. As multas resultantes de autos de transgressão levantados têm o destino fixado na legislação vigente ou na que vier a ser publicada.

Artigo 74.º**(Prescrição do procedimento e das multas)**

1. O processo de transgressão para aplicação das multas cominadas neste capítulo prescreve decorridos cinco anos sobre a data em que a infracção foi cometida ou se, durante o mesmo período, estiver parado.

2. As multas prescrevem passados cinco anos sobre o trânsito em julgado do despacho punitivo.

Artigo 75.º**(Ressalva do procedimento criminal)**

A condenação pelas infracções previstas neste capítulo e o pagamento das correspondentes multas não prejudicam o procedimento criminal a que, porventura, houver lugar.

4. Regulamento da Contribuição Predial Urbana

CAPÍTULO VII

Penalidades

Artigo 101.º**(Falta ou inexactidão das declarações)**

1. A falta ou inexactidão das declarações que os contribuintes são obrigados a apresentar nos termos deste regulamento, bem como as omissões nelas verificadas, serão punidas com multa de \$100,00 a \$5 000,00.

2. Havendo dolo, na falta, inexactidão ou omissão, a multa será de \$200,00 a \$10 000,00.*

3. Considerar-se-á sempre dolosa a inexactidão praticada com a connivência do inquilino ou do sublocatário, quando qualquer destes aceite recibos que mencionem quantia inferior à efectivamente paga. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 102.º**(Falta de apresentação ou participação dos contratos de arrendamento)**

1. A falta de entrega, no prazo estabelecido, da participação de modelos M/4 ou M/4-A, referente aos contratos de arrendamentos particulares, será punida com multa de \$500,00 a \$ 5000,00.

2. Os contribuintes que não participem, no prazo fixado, a celebração de contratos de arrendamento titulados por escritura pública ou instrumentos fora das notas, incorrem na multa de \$100,00 a \$1 000,00. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 103.º**(Infracção ao n.º 2 do artigo 40.º)**

Os titulares do direito ao rendimento de prédios e os arrendatários que dificultem ou impeçam a acção das comissões de avaliação, designadamente, recusando-se a prestar-lhes os esclarecimentos solicitados, incorrem na multa de \$500,00 a \$5 000,00. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 104.º**(Responsabilidade dos inquilinos ou sublocatários)**

1. Os inquilinos ou sublocatários que se recusem a exhibir os recibos de rendas aos funcionários e agentes de fiscalização, serão punidos com multa de \$100,00 a \$ 5000,00.

2. A ocultação, falsificação ou viciação dos recibos de renda, serão punidos com multa de \$200,00 a \$10 000,00.

3. Na mesma pena do n.º 2 deste artigo incorrem os inquilinos ou sublocatários que aceitem do respectivo senhorio ou sublocador recibos de renda que mencionem quantia inferior à efectivamente paga.

(Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 105.º**(Infracções não especialmente punidas)**

Por qualquer infracção não especialmente prevista neste regulamento será aplicada multa não inferior a \$ 100,00 nem superior a \$ 1 000,00. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 106.º**(Reincidência)**

1. Em caso de reincidência, as multas referidas nos artigos anteriores são elevadas ao dobro.

2. Considera-se reincidente o transgressor que, no período de dezoito meses, cometer infracção idêntica àquela por que lhe foi aplicada a multa.

Artigo 107.º

(Atenuação extraordinária das multas)

As multas que se aplicarem por apresentação voluntária dos transgressores serão reduzidas a metade dos seus quantitativos.

Artigo 108.º

(Processo e competência para aplicação das multas)

1. As multas serão impostas mediante processo de transgressão.
2. A aplicação das multas é da competência do chefe de Repartição de Finanças da respectiva área fiscal, o qual as graduará de harmonia com a gravidade de falta, a culpa do transgressor, a importância a pagar e as demais circunstâncias que rodearam a infracção.
3. O despacho punitivo será notificado ao transgressor no prazo de cinco dias.

Artigo 109.º

(Pagamento das multas)

1. As multas devem ser pagas no prazo de dez dias contados da data da notificação do despacho punitivo.
2. O pagamento das multas não exonera o contribuinte do pagamento da colecta, selos e juros que se mostrarem devidos.

Artigo 110.º

(Responsabilidade pelo pagamento das multas)

1. A responsabilidade pelo pagamento das multas recai sobre o autor das transgressões.
2. Tratando-se de pessoa colectiva, responderão, solidariamente com aquela, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários.
3. Nas transgressões cometidas por procurador ou por gestor de negócios, responderão, solidariamente, pelo pagamento das correspondentes multas, o mandante ou o dono do negócio.

Artigo 111.º

(Não pagamento das multas)

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas cominadas neste capítulo, importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 112.º**(Destino das multas)**

1. As multas aplicadas por apresentação voluntária dos transgressores revertem integralmente a favor dos cofres da fazenda, mediante a simples liquidação da guia modelo M/B regulamentar.

2. As multas resultantes de autos de transgressão levantados têm o destino fixado na legislação vigente ou na que vier a ser publicada.

Artigo 113.º**(Prescrição do procedimento e das multas)**

1. O processo da transgressão para aplicação das multas cominadas neste capítulo prescreve decorridos cinco anos sobre a data em que a infracção foi cometida ou se, durante o mesmo período, estiver parado.

2. As multas prescrevem passados cinco anos sobre o trânsito em julgado do despacho punitivo.

Artigo 114.º**(Ressalva do procedimento criminal)**

A condenação pelas infracções previstas neste capítulo e o pagamento das correspondentes multas não prejudicam o procedimento criminal a que, porventura, houver lugar.

5. Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados

CAPÍTULO VI

Sanções

Artigo 29.º**Infracções**

As infracções ao disposto no presente Regulamento são sancionadas nos termos do presente capítulo, atendendo-se, na graduação das multas à importância do imposto devido, à culpa do infractor e à sua situação económica.

Artigo 30.º**Falta de liquidação ou falsas declarações**

São sancionadas com uma multa de limite mínimo igual à totalidade do imposto em falta e limite máximo igual ao dobro do mesmo, mas de montante nunca inferior a 20 000 patacas:

- 1) A falta de entrega da declaração de liquidação do imposto no prazo legal;
- 2) A falsidade nas declarações ou nos elementos e documentos da escrita comercial relativos aos veículos sujeitos a imposto.

Artigo 31.º

Pagamento intempestivo e falta de pagamento

1. O pagamento do imposto fora do prazo é sancionado com a aplicação das seguintes multas:
 - 1) Multa no valor de um décimo do imposto em falta, de montante nunca inferior a 2 500 patacas, se o pagamento for efectuado nos 30 dias seguintes ao fim do prazo legal para o pagamento;
 - 2) Multa variável entre um décimo e metade do imposto em falta, de montante nunca inferior a 5 000 patacas, se o pagamento for efectuado dentro dos 15 dias posteriores ao termo do prazo estabelecido na alínea anterior.
2. A falta de pagamento do imposto dentro do prazo previsto na alínea 2) do número anterior é sancionada com a aplicação de uma multa variável entre metade e a totalidade do imposto em falta, mas de montante nunca inferior a 20 000 patacas.

Artigo 32.º

Outras infracções

A infracção a qualquer dever constante do presente Regulamento e não prevista nos artigos anteriores é sancionada com a aplicação de uma multa de 5 000 a 50 000 patacas.

Artigo 33.º

Reincidência

1. Em caso de reincidência, as multas cominadas neste capítulo são elevadas para o dobro.
2. Considera-se reincidência a prática de qualquer infracção prevista neste Regulamento menos de um ano depois de ter sido aplicada ao infractor sanção por idêntica infracção.

Artigo 34.º

Atenuação da multa

1. Havendo pagamento espontâneo da multa, é o valor desta reduzido a metade.

2. Apenas se considera espontâneo o pagamento efectuado pelo infractor quando este participe a infracção ou solicite a regularização da respectiva situação tributária antes de ter dado entrada em qualquer serviço da Administração Fiscal o respectivo auto, participação ou denúncia.

Artigo 35.º

Competência para a aplicação da multa

1. A aplicação das multas é da competência do director dos Serviços de Finanças.

2. O despacho sancionatório, devidamente fundamentado, é notificado ao infractor no prazo de 15 dias.

Artigo 36.º

Processo

As multas são aplicadas mediante processo de infracção administrativa, nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro.

Artigo 37.º

Pagamento das multas

1. As multas devem ser pagas no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho sancionatório.

2. O pagamento da multa não exonera o infractor do pagamento do imposto e dos demais encargos que se mostrem devidos.

Artigo 38.º

Responsabilidade pelo pagamento das multas

1. O pagamento das multas é da responsabilidade do infractor.

2. Respondem solidariamente pelo pagamento das multas:

1) Sendo o infractor pessoa colectiva, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários;

2) Nas infracções cometidas por procurador ou gestor de negócios, o mandante ou dono do negócio;

3) O consumidor, quando se prove o conluio entre este e o sujeito passivo do imposto na prática da infracção.

Artigo 39.º

Não pagamento das multas

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas previstas neste capítulo importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 40.º**Prescrição do procedimento e das multas**

1. O procedimento por infracção administrativa prescreve no prazo de dois anos a contar da prática da infracção.

2. As multas prescrevem no prazo de quatro anos a contar da data em que a decisão sancionatória se torne inimpugnável.

6. Regulamento do Imposto de Turismo

CAPÍTULO VII

Sanções

Artigo 20.º**(Infracções)**

1. As infracções ao disposto no presente Regulamento são sancionadas nos termos do presente capítulo, atendendo-se, na graduação das multas, ao grau de ilicitude da infracção, à importância do imposto devido, à culpa do infractor e à sua situação económica.

2. São sancionadas com a aplicação de uma multa de 4.000,00 a 40.000,00 patacas as seguintes infracções:

- a) Falta de liquidação do imposto pelos sujeitos passivos;
- b) Falsidade das declarações ou dos elementos de escrita relativa aos serviços prestados;
- c) Falta de documentos ou registos relativos aos serviços prestados;
- d) Recusa da exibição de registos, facturas e demais documentos que devam ser processados relativamente aos serviços prestados, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação.

3. Considera-se recusada a exibição dos livros, facturas e demais documentos quando não sejam postos à disposição dos funcionários competentes, ou quando lhes seja recusado o livre acesso aos locais do exercício das actividades tributáveis.

4. A emissão de facturas ou documentos equivalentes que não preencham os requisitos exigidos no artigo 16.º é sancionada com a aplicação de uma multa de 5.000,00 e 25.000,00 patacas.

Artigo 21.º**(Infracções em especial: falta de entrega do imposto)**

1. A entrega do imposto de turismo na recebedoria da Repartição de Finanças, fora do prazo estabelecido neste Regulamento, é sancionada com a aplicação das seguintes multas:

a) Multa de 1.000,00 patacas, se a entrega for efectuada durante o mês seguinte ao previsto no n.º 1 do artigo 12.º;

b) Multa até metade do valor do imposto em falta, de montante nunca inferior a 2.000,00 patacas, se a entrega for efectuada no prazo de 15 dias a contar do termo do prazo estabelecido na alínea anterior.

2. A entrega total ou parcial do imposto para além dos prazos estabelecidos no número anterior é sancionada com a aplicação das seguintes sanções:

a) Multa variável entre o dobro e o quádruplo do valor do imposto em falta, de montante nunca inferior a 10.000,00 patacas, em caso de infracção cometida dolosamente;

b) Multa variável entre metade e a totalidade do imposto em falta, de montante nunca inferior a 3.000,00 patacas, em caso de infracção cometida com negligência.

Artigo 22.º

(Outras infracções)

A prática de qualquer infracção não especialmente prevista neste capítulo é sancionada com a aplicação de uma multa de 1.000,00 a 10.000,00 patacas.

Artigo 23.º

(Reincidência)

1. Em caso de reincidência, as multas cominadas neste capítulo são elevadas para o dobro.

2. Considera-se reincidente o infractor que tiver praticado duas ou mais infracções idênticas num período não superior a um ano.

Artigo 24.º

(Atenuação extraordinária das multas)

1. Havendo pagamento espontâneo das multas, são estas reduzidas a metade.

2. Apenas se considera espontâneo o pagamento efectuado pelo infractor, quando este participe o facto ou solicite a regularização da respectiva situação tributária, antes de ter dado entrada em qualquer serviço da Administração Fiscal o auto de transgressão, a participação ou a denúncia.

Artigo 25.º

(Competência e processo para a aplicação de multas)

1. A aplicação das multas é da competência do chefe do Departamento de Contribuições e Impostos da DSF.

2. As multas são aplicadas mediante processo de transgressão, nos termos previstos no Diploma Legislativo n.º 922, de 27 de Abril de 1946.

3. O procedimento para a aplicação de multas prescreve decorridos 5 anos contados da data em que a infracção foi cometida.

4. Se o processo de transgressão se encontrar parado mais de 5 anos, extingue-se o procedimento para a aplicação da multa.

5. O despacho sancionatório, devidamente fundamentado, é notificado ao infractor no prazo de 15 dias.

Artigo 26.º

(Pagamento de multas)

1. As multas devem ser pagas no prazo de 10 dias contados da data da notificação do despacho sancionatório.

2. O pagamento das multas não exonera o infractor do pagamento da colecta e dos demais encargos que se mostrem devidos.

Artigo 27.º

(Responsabilidade pelo pagamento das multas)

1. O pagamento das multas é da responsabilidade do infractor.

2. Tratando-se de pessoa colectiva respondem, solidariamente com aquela, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários.

3. Nas infracções cometidas por procurador ou gestor de negócios, respondem, solidariamente, pelo pagamento das correspondentes multas, o mandante ou dono do negócio.

Artigo 28.º

(Não pagamento de multas)

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas cominadas neste capítulo importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 29.º

(Prescrição das multas)

As multas prescrevem no prazo de 5 anos.

Artigo 30.º

(Destino das multas)

O produto das multas reverte integralmente a favor do Território.

Artigo 31.º**(Ressalva do procedimento criminal)**

O disposto no presente capítulo não obsta à efectivação da responsabilidade criminal que ao caso couber.

7. Regulamento de Imposto do Selo – Lei n.º 6/2011**Artigo 12.º****Disposição sancionatória**

1. Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, a falta de pagamento total ou parcial do imposto do selo especial devido, no prazo fixado no n.º 1 do artigo 8.º, é sancionada com multa de montante correspondente a metade do imposto devido.

2. A multa é reduzida a um terço quando o pagamento se efectue nos 30 dias posteriores ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 8.º

3. A multa é reduzida a metade quando o pagamento se efectue nos 30 dias posteriores ao decurso do período referido no número anterior.

Artigo 13.º**Responsabilidade penal**

A quem falsificar os documentos, papéis ou actos previstos na presente lei, nomeadamente procedendo à alteração das suas datas, aplica-se o disposto nos artigos 244.º a 246.º do Código Penal.

Artigo 14.º**Legislação subsidiária**

Em tudo o que estiver omissa na presente lei em matéria do imposto do selo especial, é aplicável subsidiariamente, com as necessárias adaptações, o disposto no RIS.

Regulamento do Imposto de Selo

CAPÍTULO XX

Disposições penais

Artigo 73.º

Além dos casos especialmente previstos, são solidariamente responsáveis com os originários transgressores pelo pagamento das multas por falta de selo:

a) Os que escreverem, assinarem, apresentarem ou usarem documento, papel ou acto de qualquer natureza sujeito ao imposto do selo;

b) Os funcionários e agentes da Administração e quaisquer pessoas ou entidades que deixarem de proceder contra os originários transgressores ou não derem aos autos o devido destino e andamento, ou que assinarem ou registarem documentos antes de estar pago o selo devido;

c) As pessoas singulares ou colectivas que promoverem o anúncio, as entidades que concederem a licença, e os terceiros por intermédio de quem seja efectuada a publicidade;

d) O chefe da Repartição de Finanças de Macau que liquidar, por meio de verba, independentemente de guia, selo inferior ao devido;

e) Os funcionários e agentes da Administração e quaisquer pessoas ou entidades que, no exercício das suas funções, deixarem de aplicar o imposto do selo, ou o aplicarem em importância inferior à devida, nas licenças ou em quaisquer outros documentos ou papéis e os aceitarem ou lhes derem andamento.

Artigo 74.º

Além dos casos previstos neste regulamento, na Tabela e em legislação especial, são exclusivamente responsáveis pelo pagamento das multas por falta de selo:

a) Os notários que deixarem de selar, liquidarem ou aplicarem selo inferior ao devido nos instrumentos, actos e quaisquer outros documentos em que intervenham, extraírem públicas-formas de documentos pelos quais não tenha sido pago o selo devido, ou reconhecerem assinaturas em documentos e papéis que se acharem nestas circunstâncias, ou não derem cumprimento ao disposto neste regulamento;

b) Os escrivães de qualquer juízo ou tribunal, e demais funcionários ou agentes da Administração que não pagarem no prazo legal a importância dos selos contados;

c) Os secretários judiciais, quanto ao selo que a menos liquidarem nos processos e documentos;

d) Os funcionários e agentes da Administração e quaisquer pessoas ou entidades que extraírem certidões de documentos por que não tenha sido pago o selo devido;

e) Os funcionários e agentes da Administração e quaisquer pessoas ou entidades que não liquidarem ou não aplicarem o selo devido nos documentos que exararem;

f) Os bancos, sociedades, ou entidades de qualquer natureza, quanto aos documentos que receberem ou em que intervierem, ficando-lhes salvaguardado o direito que lhes assistir contra os respectivos directores, administradores, gerentes ou representantes;

g) Aqueles que passarem guias para pagamento do imposto do selo em importância inferior à devida, quando a liquidação não tenha sido feita pela pessoa competente;

h) Os funcionários e agentes da Administração e quaisquer pessoas ou entidades que deixarem de entrar, no prazo e cofres respectivos, com a importância do selo devido.

Artigo 75.º

Quando dos documentos ou papéis sem selo ou indevidamente selados não conste o nome ou nomes dos transgressores, mas sim a designação da firma comercial respectiva, são sempre considerados transgressores o dono ou donos da firma, salvo quando se trate de sociedades comerciais, caso em que respondem pela transgressão os seus representantes legais.

Artigo 76.º

1. As transgressões ao disposto no presente regulamento serão punidas nos termos deste artigo e dos seguintes, devendo a graduação das multas fazer-se de harmonia com a gravidade da culpa, a importância do imposto a pagar e as demais circunstâncias apuradas no respectivo processo de transgressão.

2. Na multa não se compreende o selo devido, que será, no entanto, cobrado conjuntamente com aquela.

3. Quando se verificar a apresentação voluntária dos transgressores, as multas nunca serão superiores a metade do montante do imposto a pagar, sem prejuízo dos mínimos fixados neste capítulo.

Artigo 77.º

1. A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega de todo ou parte do imposto, será punida com multa variável entre o dobro e o décuplo do quantitativo do imposto devido, no mínimo de 100,00 patacas.

2. Incorrem na multa prevista no número anterior:

a) Os que passarem, receberem ou fizerem uso de documento ou papel sem selo, ou indevidamente selado;

b) Os que empregarem estampilhas cuja validade tenha cessado.

Artigo 78.º

1. Quando o imposto for pago ou entregue fora do prazo legal, é aplicada multa que pode atingir quantitativo igual ao do imposto devido, no mínimo de 50,00 patacas.

2. Incorrem na multa prevista no número anterior:

a) Os que aplicarem o selo por forma diversa da fixada no presente regulamento e na Tabela;

b) Os que não tirarem as licenças sobre que incida imposto do selo antes de iniciados ou praticados os actos que delas dependam, ou antes do termo das que tenham sido conferidas sobre o mesmo objecto.

Artigo 79.º

Os que se recusarem a apresentar os livros, processos, documentos e papéis sobre que hajam de recair as inspecções directas, ou que, por qualquer forma embarçarem ou impedirem a livre acção da fiscalização a exercer nos termos deste regulamento, incorrem na multa de 100,00 a 10 000,00 patacas, além das penas de resistência ou outras do Código Penal, se houver motivo para a sua aplicação.

Artigo 80.º

Pelas infracções não especialmente punidas neste regulamento ou sempre que não possa calcular-se a importância do selo que deixou de ser pago, a multa a aplicar será de 100,00 a 5 000,00 patacas.

Artigo 81.º

Os funcionários e agentes da Administração, incorrem na multa de 100,00 a 5 000,00 patacas, além da responsabilidade solidária pelo pagamento das multas correspondentes às transgressões e nas infracções disciplinares que, em virtude da lei, lhes devam ser impostas em tais casos, se deixarem de proceder nos termos deste regulamento:

a) Contra os transgressores dos preceitos que regem o imposto do selo, logo que tenham conhecimento da infracção;

b) Não cobrados as multas que tenham sido aplicadas;

c) Culposa ou dolosamente demorando em seu poder os autos de transgressão, não lhes dando o devido destino ou desviando-os dos trâmites legais.

CAPÍTULO XXI

Disposições penais nas transmissões de bens

Artigo 82.º

A falta de pagamento total ou parcial do imposto do selo devido nos termos do capítulo XVII, dentro dos prazos previstos nos artigos 58.º e 63.º, é punida com multa de montante igual ao triplo do imposto devido.

Artigo 83.º

1. A multa é reduzida a um terço quando o pagamento do imposto ocorra nos 30 dias posteriores ao termo dos prazos referidos nos artigos 58.º e 63.º.

2. Caso o pagamento se efectue nos 30 dias posteriores ao prazo referido no número anterior a multa é reduzida a metade.

Artigo 84.º

1. A aplicação das multas é da competência do director dos Serviços de Finanças.

2. O despacho sancionatório, devidamente fundamentado, é notificado ao infractor no prazo de 15 dias.

Artigo 85.º

As multas são aplicadas mediante processo de infracção administrativa, nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro.

Artigo 86.º

1. As multas devem ser pagas no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho sancionatório.

2. O pagamento da multa não exonera o infractor do pagamento do imposto e dos demais encargos que se mostrem devidos.

Artigo 87.º

Respondem solidariamente pelo pagamento das multas:

a) Sendo o infractor pessoa colectiva, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários;

b) Nas infracções cometidas por procurador ou gestor de negócios, o mandante ou dono do negócio.

Artigo 88.º

A falta de pagamento, no prazo fixado, das multas previstas neste capítulo importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 89.º

1. O procedimento por infracção administrativa prescreve no prazo de 2 anos contados da prática da infracção.

2. As multas prescrevem no prazo de 4 anos contados da data de aplicação da sanção.

Artigo 90.º

1. Sempre que houver atraso do sujeito passivo na liquidação de parte ou da totalidade do imposto do selo, acrescem ao montante em dívida juros compensatórios à taxa legal, sem prejuízo da multa prevista no artigo 82.º.

2. Sempre que, ocorrida a liquidação oficiosa ou adicional, houver mora do sujeito passivo no pagamento de parte ou da totalidade do imposto do selo, ao montante em dívida acrescem juros de mora à taxa de 1% ao mês.

3. Os juros previstos no número anterior vencem-se no primeiro dia de cada mês, contando-se sempre por inteiro o mês em que se efectuar a respectiva cobrança.

8. Regulamento do Imposto de Consumo**SECÇÃO II**
Infracções tributárias**Artigo 72.º****(Infracções)**

1. Quando não devam ser consideradas como infracções mais graves, constituem infracções tributárias, sancionadas com multa equivalente a 20% ou a 40% do valor tributável dos produtos, consoante o infractor seja pessoa singular ou colectiva:

a) A falta de especificação e a especificação incompleta ou inexacta, na declaração mensal de vendas dos fabricantes do Território, dos produtos encaminhados para entrepostos ou armazéns fiscais e lojas francas ou vendidos a entidades isentas;

b) A violação do dever estabelecido no artigo 31.º ou a sua prática intempestiva, ou defeituosa devido a inexactidões, erros ou omissões na declaração ou nos documentos que lhe devam ser anexos;

c) A falta ou excesso de produtos em entrepostos, armazéns fiscais ou lojas francas, desde que o facto que lhe esteve na origem não seja devidamente comprovado;

2. Constituem também infracções tributárias, sancionadas com multa de 10.000,00 a 100 000,00 patacas, ou de 20.000,00 a 200.000,00 patacas, consoante o infractor seja pessoa singular ou colectiva:

a) O incumprimento do dever de conservação dos documentos referidos no artigo 56.º;

b) O incumprimento do dever de exhibir aos agentes da fiscalização, quando devidamente credenciados, os documentos, produtos e demais elementos relevantes para o correcto apuramento do imposto;

c) A obstrução do acesso aos agentes da fiscalização, quando devidamente credenciados, em violação do disposto no n.º 1 do artigo 60.º

SECÇÃO III

Processo

Artigo 73.º

(Competência para a instrução)

Compete à DSE organizar e instruir os processos relativos às infracções ao disposto no presente Regulamento.

Artigo 74.º

(Dispensa de instrução)

1. É dispensada a instrução ou inquérito quando constem de auto de notícia todos os factos constitutivos da infracção e os elementos suficientes para apurar das responsabilidades do autor e dos responsáveis civis.

2. Nos casos previstos no número anterior, os autores e os responsáveis civis, havendo-os, são notificados para, no prazo de 15 dias, contestarem o auto de notícia e juntarem os elementos probatórios que entenderem.

Artigo 75.º

(Apreensão)

1. Os produtos que constituam objecto da infracção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 72.º, bem como os meios de transporte e outros valores nela utilizados, são apreendidos pelas autoridades fiscalizadoras aos suspeitos ou aos arguidos para, através da sua alienação pela forma

prevista na lei, garantir o pagamento das multas aplicáveis e do imposto que se mostrar devido.

2. Enquanto não for proferida decisão final sobre o processo, os produtos apreendidos ficam sob custódia da autoridade que procedeu à apreensão, sem prejuízo da constituição de fiel depositário, cuja remuneração constitui encargo do infractor.

3. A apreensão pode ser suspensa sempre que a sua finalidade possa ser devidamente prosseguida através de medida menos gravosa para as pessoas atingidas.

4. Quando a apreensão dos produtos for dolosamente frustrada pelo infractor, a multa aplicável à infracção tributária em causa é agravada de um montante correspondente a 20% do valor desses produtos.

5. Os produtos apreendidos são devolvidos logo que:

a) Deixem de ser necessários para efeitos de garantia do pagamento da multa e do imposto;

b) Seja proferida decisão administrativa ou judicial que conclua, em definitivo, pela inexistência de infracção e pela inexistibilidade do imposto.

6. A decisão de devolução é comunicada ao interessado para que este proceda ao levantamento dos produtos no prazo de 30 dias a contar da notificação, sob pena de apenas poder reaver o produto da respectiva venda, no prazo máximo de 1 ano a contar da mesma data.

7. Salvo o disposto no n.º 1, são nulos os negócios jurídicos de alienação dos produtos apreendidos.

Artigo 76.º

(Sanção compulsória)

O director da DSE pode, sempre que se verifique atraso no pagamento do imposto por falta imputável ao contribuinte, propor a suspensão dos subsídios ou outros benefícios financeiros concedidos por entidades públicas, independentemente da aplicação de multa.

Artigo 77.º

(Notificações)

Quando o arguido não seja encontrado ou se recuse a receber a notificação, o director da DSE determina que esta seja efectuada, conforme o que se mostrar mais adequado ao caso concreto:

a) Por éditos de 30 dias publicados no Boletim Oficial, e através de dois editais, um a afixar na DSE e outro na última residência ou domicílio profissional do arguido, se conhecidos;

b) Pela publicação de anúncios em dois dos jornais mais lidos do Território, um em língua portuguesa e outro em língua chinesa.

Artigo 78.º

(Pagamento das multas)

1. As multas devem ser pagas no prazo de 10 dias a contar da data da notificação da decisão sancionatória.

2. Na falta de pagamento voluntário da multa no prazo fixado no número anterior, procede-se à sua cobrança coerciva, nos termos do processo de execução fiscal, através da entidade competente, servindo de título executivo a certidão da decisão sancionatória, excepto se as multas puderem ser pagas pela alienação dos produtos que se encontrem apreendidos.

3. O pagamento da multa não dispensa os infractores do pagamento das quantias devidas a título de imposto, custas, emolumentos, taxas ou da quantia devida ao fiel depositário dos produtos apreendidos.

Artigo 79.º

(Responsabilidade pelo pagamento das multas)

1. A responsabilidade pelo pagamento das multas recai sobre os autores da infracção, solidariamente.

2. As pessoas singulares ou colectivas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, praticaram uma infracção ao presente Regulamento são solidariamente responsáveis pelo pagamento de uma importância igual à da multa, excepto se provarem que tomaram as providências bastantes para os fazer cumprir a lei.

3. São solidariamente responsáveis, nos termos do número anterior:

a) Os representantes legais dos incapazes e dos menores, quanto às infracções por estes praticadas;

b) As pessoas colectivas e as entidades equiparadas, quanto às infracções praticadas pelos seus representantes constituídos e no exercício dessa representação;

c) O representado ou o dono do negócio, quanto às infracções praticadas pelo representante ou gestor.

Artigo 80.º

(Pagamento em prestações)

1. Quando a situação económica das empresas e o montante da multa aplicada o justificarem, pode ser autorizado, a título excepcional, me-

diante requerimento do interessado, o respectivo pagamento no máximo de 12 prestações mensais, de montante igual, acrescido dos juros legais.

2. O não pagamento de qualquer prestação na data convencionada implica, para além do pagamento dos juros entretanto vencidos, o vencimento imediato das prestações em falta e a remessa da dívida para cobrança coerciva.

Artigo 81.º

(Ressalva de procedimento criminal)

O disposto no presente capítulo não obsta à efectivação da responsabilidade criminal que ao caso couber.

Artigo 82.º

(Destino das multas)

O produto das multas aplicadas nos termos do presente Regulamento reverte integralmente a favor do Território.

9. Regulamento do Imposto de Circulação

CAPÍTULO VI **Sanções**

Artigo 13.º

(Infracções)

1. A falta de afixação dos dísticos, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 8.º, é sancionada com a aplicação de uma multa igual a um quinto do valor do imposto.

2. A aposição de qualquer dístico em veículo diferente daquele a que respeita é sancionada com a aplicação de uma multa igual ao quádruplo do valor do imposto devido pelo veículo onde o dístico estiver afixado.

3. A falsificação ou viciação de qualquer dístico é sancionada com a aplicação de uma multa igual ao sêxtuplo do valor do imposto devido pelo veículo onde o dístico estiver afixado.

4. A falta de pagamento do imposto no prazo estabelecido é sancionada com a aplicação de uma multa igual ao dobro do valor do imposto devido.

5. O uso e fruição de qualquer veículo previsto no artigo 1.º sem o pagamento do imposto, quando devido, é sancionado com a aplicação de uma multa igual ao triplo do valor do imposto.

6. Os veículos cujo imposto não tenha sido pago no prazo de pagamento estabelecido são apreendidos, juntamente com os respectivos livretes, não podendo os seus proprietários ou possuidores proceder ao seu levantamento sem que, além da dívida de imposto e do acrescido, paguem também as despesas decorrentes da remoção e recolha ou estacionamento dos seus veículos.

Artigo 14.º

(Competência para a aplicação das multas)

A aplicação das multas é da competência do presidente do Leal Senado de Macau, que a pode delegar.

Artigo 15.º

(Pagamento das multas)

1. As multas devem ser pagas no prazo de 10 dias a contar da data da notificação do respectivo despacho sancionatório.

2. O pagamento das multas não exonera o contribuinte do pagamento da colecta e dos demais encargos que se mostrem devidos.

Artigo 16.º

(Responsabilidade pelo pagamento das multas)

1. O pagamento das multas é da responsabilidade do infractor, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2. No caso previsto no n.º 5 do artigo 13.º, é solidariamente responsável o condutor do veículo.

3. Tratando-se de pessoa colectiva respondem, solidariamente com ela, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal e liquidatários.

4. Nas infracções cometidas por procurador ou gestor de negócios respondem, solidariamente, o mandante ou o dono do negócio, conforme o caso.

Artigo 17.º

(Prescrição do procedimento e das multas)

1. O procedimento para aplicação das multas prescreve no prazo de 1 ano a contar da data em que a infracção foi cometida.

2. As multas prescrevem no prazo de 5 anos a contar do termo do prazo para a interposição de recurso contencioso do despacho sancionatório, nos termos do artigo 26.º, ou da data do trânsito em julgado da decisão judicial que condene o infractor ao seu pagamento.

Artigo 18.º**(Não pagamento das multas)**

A falta de pagamento das multas no prazo previsto no n.º 1 do artigo 15.º importa o relaxe das respectivas dívidas.

Artigo 19.º**(Destino das multas)**

O produto das multas cobradas por infracções ao presente Regulamento constitui receita própria do Leal Senado de Macau.

Artigo 20.º**(Ressalva de responsabilidade criminal)**

O disposto no presente capítulo não obsta à efectivação da responsabilidade criminal que ao caso couber.

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

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

b) Em 4 Regulamentos existe uma norma com a epígrafe “Reclamação graciosas”, praticamente idêntica (v. art.ºs 76.º do RCIP, 38.º do RCI, 115.º do RCPU e 76.º do RICR).

c) Estabelecem-se também prazos para a reclamação e recurso hierárquico.⁴⁸

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

e) Por outro lado, e no que à garantia contenciosa ainda se refere, o art.º 88.º do RCIP, bem como os art.ºs 83.º do RICR, 123.º do RCPU e 54.º do RCI, estabelecem normas de carácter processual quanto ao recurso contencioso. Já o art.º 57.º do RCI remete para os diplomas legais sobre a matéria, o mesmo sucedendo com o art.º 41.º do RIVM. Já o RIT se limita a consagrar o recurso contencioso sem mais nada dizer. E o

⁴⁸ Que foram uniformizados pelo Decreto-Lei n.º 15/96/M, de 15 de Agosto.

art.º 91.º, n.º 2 do RIS remete em todas as matérias relativas ao recurso contencioso, para o disposto no RCI, que, como se referiu, estabelece também matéria de natureza processual – regras sobre elaboração da petição e efeitos da sua entrega.

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

g) No Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados o legislador já remete - e bem- em matéria de reclamações e recursos, para o CPA (v. art.º 41.º daquele Regulamento). Com efeito, estando a matéria ali regulada, não há necessidade de repetição no texto do Regulamento, salvo se o legislador pretender ressaltar alguma matéria específica.

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

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

Por outro lado, no art.º 85.º consagra-se o direito do contribuinte, no caso da comunicação da decisão não conter a respectiva fundamentação ou quaisquer outros requisitos legalmente exigidos, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento, com suspensão do prazo para reclamar ou recorrer até notificação ou entrega dos referidos elementos. Ora, o art.º 27.º do CPAC contém já uma norma idêntica, que embora inserida em norma de processo contencioso, também é aplicável no procedimento.^{49, 50}

⁴⁹ O Código de Procedimento Administrativo português, não contém também norma nesta matéria, mas este direito resulta também do art.º 60.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, de conteúdo semelhante ao referido art.º 27.º do CPCAM.

⁵⁰ Em Portugal existe norma de âmbito geral tributário no art.º 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte teor:

Conforme referia já em 1998 José Hermínio Rato Rainha *”As normas de direito processual fiscal encontram-se dispersas por vários diplomas que, publicados ao longo dos tempos, usam as palavras ou expressões do legislador de diversas épocas e não seguem a mesma evolução de conceitos, o que, por vezes, levanta algumas dificuldades na aplicação da lei.”*⁵¹

Assim sendo, impõe-se a unificação de todas estas normas num único diploma, sem prejuízo de manter nalguns Regulamentos a referência a alguma especificidade. Tanto mais que, em face das normas do Código de Procedimento Administrativo – art.^{os} 145.º a 164.º - aplicável à administração fiscal por força do art.º 2.º, n.º 1 do mesmo diploma, há normas que não se justifica que se repitam nos Regulamentos Fiscais.

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

Existe assim, uma repetição desnecessária dos direitos dos contribuintes, quanto ao direito de reclamação e de recurso, impondo-se a sua unificação num único diploma, sendo o Código Tributário o adequado.⁵²

“1. Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

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

3. A apresentação do requerimento previsto no n.º 1 pode ser provada por duplicado do mesmo, com o registo de entrada no serviço que promoveu a comunicação ou por outro documento autêntico.

4. No caso do tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial.

⁵¹ Impostos de Macau, 1998, pág. 5.

⁵² Como certamente já foi notado, não fizemos aqui referência ao Regime jurídico da exploração de jogos de fortuna ou azar em casino – Lei 16/2001. Diremos porquê. De acordo com o art.º 7.º, n.º 1 da citada Lei *“A exploração de jogos de fortuna ou azar é reservada à Região Administrativa Especial de Macau e só pode ser exercida por sociedades anónimas constituídas na Região, às quais haja sido atribuída uma concessão mediante contrato administrativo”*.

5. Da transcrição acima efectuada das infracções tributárias, é possível estabelecer um modelo comum aos vários impostos.

5.1. Assim, depois de tipificadas várias infracções, trata-se da reincidência, da atenuação extraordinária das multas, do seu processo e responsabilidade pelo pagamento, destino das multas, prescrição do procedimento e das multas e ressalva do procedimento criminal.

De notar, todavia, que em nenhum dos Regulamentos é tipificada qualquer infracção criminal de natureza tributária- crime fiscal.⁵³

Tal como sucede relativamente à matéria das garantias, as disposições sobre infracções revelam algumas diferenças que não se compreendem muito bem.

Assim, por exemplo refere-se que as multas são impostas mediante processo de transgressão nos RIP (art.º 69.º, n.º1), RCI (44.º, n.º 1), RICR (art.º 69.º, n.º1), e RCPU (art.º 108.º) e RIS (art.º 73.º).⁵⁴

Porém, no RIVM já se refere que as multas são aplicadas mediante processo de infracção administrativa, nos termos do Decreto-Lei n.º 52/99M, de 4 de Outubro (art.º 36.º).

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

Quer isto dizer então que as relações RAEM- Concessionárias no âmbito do jogo são reguladas, em primeiro lugar, pelo contrato de concessão. No mais, e quanto a relações jurídico-tributárias, são aplicáveis as normas gerais do CPAM e do CPACM.

⁵³ Com efeito, só no Regulamento do Imposto do Selo – Lei n.º 6/2011 (art.º 13.º) se prevê punição para quem “falsificar os documentos, papéis ou actos previstos na presente lei, nomeadamente procedendo à alteração das suas datas” aplicando-se o disposto nos artigos 244.º a 246.º do Código Penal. De todo o modo, este não é propriamente um crime fiscal.

Repare-se, todavia, que a falsificação de dísticos a que se refere o art.º 13.º, n.º 3 do Regulamento do Imposto de Circulação é punido apenas com multa, não sendo considerado crime fiscal.

⁵⁴ No art.º 25.º, n.º 2 do Regulamento do Imposto de Turismo, determina-se expressamente a aplicação do processo de transgressão previsto no Diploma Legislativo n.º 922, de 27.04.1946.

Também neste diploma (art.º 29.º) se refere que a graduação das multas deve ter em atenção a importância do imposto devido, a culpa do infractor e a sua situação económica, não estando esta matéria prevista em nenhum outro Regulamento.

No Regulamento do Imposto de circulação nada se refere quanto ao processo de aplicação das multas aí previstas.⁵⁵

O Regulamento do Imposto sobre Consumo, nada diz sobre a aplicação do processo de transgressão ou do processo sobre infracções administrativas às multas aí previstas, mas regula com algum detalhe a sua aplicação, cabendo à DSE a competência para a organização e instrução destes processos. De todo o modo, parece que deve também aplicar-se, subsidiariamente, o Decreto-Lei n.º 52/99/M.

5.2. Relativamente à reincidência, também não existe regulamentação uniforme.

Assim, nos Regulamentos do Imposto de Consumo, de Circulação e do Selo, nada se refere quanto à reincidência.

Nos Regulamentos do CIP (art.º 67.º, n.º 2), de ICR (art.º 67.º, n.º 2) e de CPU (art.º 106.º) “*Considera-se reincidente o transgressor que, no período de dezoito meses, cometer infracção idêntica àquela por que lhe foi aplicada a multa*”.

Por sua vez, no Regulamento do CI (art.º 42.º, n.º 2), considera-se reincidente o contribuinte que, no período de um ano, cometer infracção idêntica àquela por que lhe foi aplicada a multa; no Regulamento do IVM (art.º 33.º, n.º 2) considera-se reincidente quem tiver praticado qualquer infracção prevista no Regulamento, menos de um ano de pois de ter sido aplicada ao infractor sanção por idêntica infracção; no Regulamento do IT (art.º 23.º, n.º 2) considera-se reincidente quem tiver praticado duas ou mais infracções idênticas num período não superior a um ano.

5.3. Também no âmbito da atenuação extraordinária das multas, os diplomas divergem.

Assim, por exemplo, enquanto os Regulamentos do IP (art.º 68.º), da CI (art.º 43.º), do ICR (art.º 68.º), da CPU (art.º 107.º), do IVM

⁵⁵ Nestes casos, cabendo a aplicação das multas ao Presidente do IACM, parece que, subsidiariamente de deverá aplicar o citado Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 04.10, tal como sucede no caso do Imposto sobre Veículos Motorizados.

(art.º 34.º), do IT (art.º 24.º) e do Selo nas transmissões de bens (art.º 83.º), permitem a redução a um terço no caso do pagamento ocorrer 30 dias após o prazo previsto na lei, no Regulamento do Imposto de Consumo não se prevê essa possibilidade, permitindo-se, no entanto, o pagamento da multa em prestações (art.º 80.º).

No Regulamento do Imposto de Circulação não se prevê a atenuação das multas.

5.4. Relativamente ao prazo para pagamento das multas, todos os diplomas são conformes, estabelecendo o prazo de 10 dias após notificação do despacho punitivo. Assim, bastaria uma norma comum relativa ao prazo de pagamento de quaisquer multas.

5.5. No que se refere ao prazo de prescrição e das multas, o Regulamento da CI e o Regulamento do Imposto de Consumo nada referem.

O Regulamento do IP e o Regulamento do ICR estabelecem o prazo de cinco anos sobre a data em que a infracção foi cometida (quanto ao procedimento) e de cinco anos sobre o trânsito em julgado do despacho punitivo, quanto às multas (v. o seu art.º 74.º).

O Regulamento do IVM estabelece o prazo de prescrição de dois anos para o procedimento, a contar da data da infracção e de 4 anos para as multas, contado da data em que a decisão sancionatória se torne inimpugnável.

O Regulamento do IT prescreve apenas um prazo de prescrição de cinco anos para as multas.

O Regulamento do Imposto de Selo estabelece o prazo de prescrição de dois anos para o procedimento, a contar da data da infracção e de 4 anos para as multas, contado da data da aplicação da sanção.

O Regulamento do IC estabelece o prazo de prescrição de um ano para o procedimento, a contar da prática da infracção e de 5 anos para as multas, contado do termo do prazo do recurso contencioso ou do despacho sancionatório ou do trânsito em julgado da decisão condenatória.

5.6. Aqui chegados, vemos que as disparidades de regimes são ainda maiores do que as referidas acima quanto às garantias.

E surgem-nos aqui ainda outras dificuldades.

É que o Regime Geral das Infracções Administrativas estabelece no seu art.º 3.º, n.º 1 que, às infracções administrativas se aplica, em primei-

ro lugar, o regime material e experimental fixado nas leis e regulamentos que as prevêm e sancionam. E só depois, o CPA, os princípios gerais do direito e do processo penal.

Assim, tem de ser aplicado o regime de cada um dos Regulamentos Fiscais, não obstante não existir qualquer razão para, na matéria em causa, existirem prazos diversos de prescrição, por exemplo.

Ora, estes diferentes regimes, em nosso entender, violam até o princípio da igualdade consagrado no art.º 25.º da Lei Básica, já que nada justifica, em matéria de infracções de natureza idêntica, diferentes prazos de prescrição do procedimento e das multas.

Relativamente aos Regulamentos que não tratam desta matéria da prescrição, há que aplicar subsidiariamente os art.ºs 110.º, n.º 1, alínea e) quanto ao procedimento e 114.º, n.º 1, alínea e), ambos do Código Penal, quanto às multas. Também se aplicam subsidiariamente as normas do CPM relativas à suspensão e interrupção da prescrição (art.ºs 112.º e 113.º, respectivamente).

5.7. De tudo o que ficou dito se conclui que é oportuno e necessário uniformizar a matéria e torná-la coerente entre si.

O Código Penal não regula transgressões. Mas a verdade é que o Decreto-Lei n.º 922 também apenas regula o processo e não permite a harmonização que se exige.

Daí que, como acima referimos, se impõe nesta matéria uma reforma em que se estabeleçam os princípios gerais das infracções tributárias e se inclua depois uma parte especial tipificando essas infracções, e, se julgado oportuno, também crimes fiscais.

6. Breve análise do projecto de Código apresentado em 2011

6.1. A proposta acima referida repartia-se pelas seguintes matérias:

Título I - Ordem Tributária

Capítulo I - Princípios Gerais

Capítulo II - Interpretação, aplicação e integração das normas tributárias

Título II - Relação Jurídica tributária

Capítulo I - Sujeitos da relação jurídica tributária

- Capítulo II - Objecto da relação jurídica tributária
- Capítulo III - Constituição e alteração da relação jurídica tributária
- Capítulo IV - Extinção da relação jurídica tributária
- Capítulo V - Garantia da obrigação tributária
- Capítulo VI - Infracções tributárias
- Título III - Procedimento tributário
 - Capítulo I - Gestão tributária
 - Capítulo II - Garantias dos sujeitos passivos
- Título IV - Disposições processuais do procedimento e do processo judicial tributários
 - Capítulo I - Disposições gerais
 - Capítulo II - Sujeitos procedimentais e processuais
 - Capítulo III - Actos procedimentais e processuais
- Título V - Processo administrativo tributário
 - Capítulo I - Disposições gerais
 - Capítulo II - Controlo da legalidade
 - Capítulo III - Reclamação e recursos hierárquico e tutelar
- Título VI - Processo judicial tributário
 - Capítulo I - Disposições gerais
 - Capítulo II - Processo de impugnação judicial
 - Capítulo III - Acções
 - Capítulo IV - Processos de acção cautelar
 - Capítulo V - Meios processuais acessórios
- Título VII - Processo de infracção tributária
 - Capítulo I - Disposições gerais
 - Capítulo II - Fases do processo de infracção tributária
- Título VIII - Processo de execução fiscal
 - Capítulo I - Disposições gerais
 - Capítulo II - Processo
 - Capítulo III - Apreensão de bens
 - Capítulo IV - Convocação dos credores e verificação dos créditos
 - Capítulo V - Venda dos bens penhorados
 - Capítulo VI - Extinção da execução fiscal
 - Capítulo VII - Recurso das decisões da REF
- Título IX - Recurso dos actos jurisdicionais

6.2. Ora, numa primeira apreciação genérica global se dirá que a proposta merece aplauso, encontrando-se, aliás, de acordo com muitos dos textos legais vigentes atrás referidos.⁵⁶

Desde logo, a inclusão da matéria da cobrança coerciva é importante, dando origem à revogação do antiquado e desadequado Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto n.º 38.088, de 12.12.1950.

Por outro lado, a inclusão do procedimento tributário e das normas de inspecção comuns a todos os impostos é também da maior importância, assim como o é a sistematização das garantias dos contribuintes.

No entanto, e não obstante poder não ter relevância, uma vez que a proposta deverá ter sido alterada, permitimo-nos referir o seguinte:

a) A proposta incluía os art.ºs 73.º a 84.º, que se referem a princípios gerais das infracções tributárias e que unificariam o respectivo regime, acabando com as contradições acima apontadas aos vários regimes sancionatórios vigentes nos Regulamentos Fiscais.

No entanto, a ser aqui incluído o regime das infracções tributárias, parece-nos que melhor seria então incluir a tipificação dessas infracções e tipificando crimes fiscais, como, por exemplo de fraude fiscal, de abuso de confiança fiscal, associação criminosa em matéria fiscal⁵⁷ e outros que

⁵⁶ Aliás, a proposta segue o modelo de Código Tributário que a CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias- do qual fazem parte 38 países, a maioria da América Latina, sendo também seus membros os Estados Unidos, Brasil, Portugal, França, Itália e Holanda) propõe aos seus membros.

⁵⁷ Tal regime de infracções deveria também abranger infracções aduaneiras, à semelhança do que se vem fazendo em Portugal. Na verdade, tanto os serviços aduaneiros como os serviços de administração tributária, constituem Administração Pública estando sujeitos ao Código de Procedimento Administrativo, não se vendo por isso razão para ter distintos regimes de infracções tributárias (naturalmente que as infracções tipificadas serão distintas, mas o modo de aplicação e os princípios deverão ser iguais).

Em Portugal, existiam dois regimes de infracções tributárias: o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei 376-A/89, de 25 de Outubro e o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro. A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho veio unificar essas infracções num único diploma: O Regime Geral das Infracções Tributárias.

O mesmo se passou a nível de procedimento, já que a administração aduaneira se regia pela Reforma Aduaneira, Regulamento das Alfândegas e Código Aduaneiro Comunitário, enquanto a Administração tributária se regia pelo Código de Processo Tributário e depois pelo Código de Procedimento e de Processo tributário.

se julguem adequados à realidade da RAEM.⁵⁸

b) Refere-se no n.º 2 do art.º 50.º que: *”2. O prazo de caducidade suspende-se com a apresentação de reclamação, recursos hierárquico ou contencioso e impugnação judicial, até à decisão definitiva ou com trânsito em julgado”.*

Ora, para que se verifique esta caducidade é necessário que não tenha existido ainda liquidação ou que a mesma não tenha sido notificada. Por isso, não existindo liquidação ou não sendo ela do conhecimento do contribuinte, não se vê como possa haver reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial. Os meios referidos podem sim, determinar a interrupção da prescrição da dívida (e não da caducidade do direito à liquidação), como aliás consta do art.º 66.º.

Sendo assim, e querendo estabelecer-se factos suspensivos da caducidade do direito à liquidação, parece-nos mais correcto adoptar uma redacção próxima do art.º 46.º da LGT portuguesa, que estabelece o seguinte:

“1 - O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.

2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:

a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;

Após as alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro no CPPT, tanto a administração aduaneira como a administração tributária, estão submetidas aos mesmos diplomas fundamentais: Lei Geral Tributária, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Regime Geral das Infracções Tributárias e Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária. O que, aliás, faz todo o sentido, na medida em que pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, foi criada a Autoridade Tributária e Aduaneira resultante da fusão das anteriores Direcção Geral dos Impostos e Direcção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais de Consumo.

⁵⁸ Como se referiu acima, é este o modelo moçambicano, espanhol e francês. E é também o modelo do México, em cujo “Titulo Cuarto- De las Infracciones y Delitos Fiscales” - do “Código Fiscal de la Federación: Nuevo Código (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31.12.1981) y normas modificatorias,(2014) se tipificam infracções fiscais (entre outros crimes de contrabando e fraude fiscal), se estabelece a moldura sancionatória e o processo de aplicação destas sanções.).

b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;

c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;

d) Em caso do direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão.

e) Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão.

3 - Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final”⁵⁹

c) No art.º 99.º refere-se que “*as presunções previstas no presente Código e nas leis ou regulamentos fiscais não admitem prova em contrário*”. A não ser que o “não” esteja ali por lapso, não parece muito correcto negar tal direito aos contribuintes. Aliás, a lei portuguesa, não só permite a elisão das presunções, como até contém um procedimento próprio no caso de presunção prevista nas normas de incidência tributária, a que o interessado poderá recorrer, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear. (art.º 64.º do CPPT).

d) Os art.ºs 110.º a 116.º referem-se a relaxe e a pagamento de 3% de dívidas. Ora, este termo e “sanção” são de todo inadequados, até porque existindo juros compensatórios (art.º 34.º) e juros de mora (art.º 55.º) não faz sentido qualquer outra “sanção” pecuniária a favor da administração tributária. Assim, deveria estabelecer-se um regime em que, terminado o prazo de pagamento voluntário, se extraíssem logo as certidões de dívida para efeitos de execução fiscal. Pagando, entretanto, o contribuinte a dívida, ficaria sujeito apenas a juros de mora ou a custas, caso a execução já estivesse instaurada (Uma vez que os juros compensatórios exigem que o contribuinte tivesse contribuído para o atraso na liquidação).

⁵⁹ De modo a acautelar atrasos na liquidação por facto não imputável à administração tributária, pode também adoptar-se o modelo do art.º 45.º da mesma Lei portuguesa, alargando os prazos de caducidade: por exemplo, quando for instaurado inquérito criminal, ou quando o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos outros países ou territórios que exija troca de informações.

e) Refere o art.º 170.º, n.º 1, que “*O recurso hierárquico é necessário, salvo disposição em contrário nas leis ou regulamentos fiscais*”. Ora, também aqui nos parece melhor a lei portuguesa que consagra o regime regra do recurso hierárquico facultativo (art.º 67.º, n.º 1 do CPPT). No entanto, trata-se de mera opção legislativa.

f) Quanto aos art.ºs 224.º a 253.º diremos o mesmo que ficou escrito acima (alínea a)). Esta matéria poderia constituir um regime geral de infracções tributárias em conjunto com os art.ºs 73.º a 84.º e com a junção de uma parte especial contendo a tipificação das infracções tributárias, eventualmente com a criminalização de comportamentos censuráveis relativos aos impostos.

f) No art.º 273.º, n.º 2 e pelo já referido atrás, devia desaparecer e ser abolida a sanção do pagamento de 3% de dívidas. O pagamento de juros de mora é suficiente para sancionar o incumprimento. O mesmo ainda se dirá do n.º 4 do art.º 278.º e de todos os preceitos em que for referido “3% de dívidas”.

g) Relativamente às modalidades de venda, consagra-se a regra geral da venda por meio de propostas em carta fechada, ao contrário do que sucede no Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto n.º 38.088, de 12.12.1950.

Mantém-se também a venda por arrematação em hasta pública (art.º 345.º, n.º 3 da proposta)⁶⁰ que tem vindo a ser abandonada no processo civil (v. o art.º 794.º do CPCM onde a mesma já nem está prevista, bem como os art.ºs 797.º a 801.º)⁶¹

h) O art.º 371.º veio consagrar expressamente o recurso das decisões do chefe da REF que, no processo de execução fiscal, afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro para o Tribunal Administrativo.

⁶⁰ Embora a título excepcional e só quando o chefe da REF, em despacho fundamentado, entender existir manifesta vantagem dada a natureza dos bens penhorados e não se verificar prejuízo para a transparência da venda.

⁶¹ Em Portugal a venda em processo fiscal é hoje preferencialmente efectuada por leilão electrónico e, inexistindo propostas, a venda passa imediatamente para a modalidade de proposta em carta fechada que decorre durante 15 a 20 dias, baixando o valor base para 50 % do fixado nos termos legais.(art.º 248.º, n.º 1 e 3 do CPPT, na redacção dada pelo art.º 126.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2011- v. o seu art.º 187.º).

O art.º 30.º, n.º 3, 6), da Lei n.º 9/99 (Lei de Bases da Organização Judiciária de Macau) já permite os recursos dos actos praticados pela entidade competente dos serviços da administração fiscal nos processos de execução fiscal, acrescentando ainda a alínea 7) do mesmo número, que ao Tribunal Administrativo compete também conhecer dos embargos, oposição à execução, verificação e graduação de créditos, anulação de venda⁶² e de todos os incidentes da instância previstos na lei de processo que se suscitem nos processos de execução fiscal.

Quer isto dizer que, embora a competência para a execução fiscal pertença à REF, pela qual é tramitada (art.º 258.º, n.º 1), existem actos aí praticados (citação, venda, autorização para prestação de garantia, dação em pagamento, pagamento em prestações, venda, etc), que podem ser impugnados perante o Tribunal Administrativo e outros actos que revestem natureza judicial e de que só o mesmo tribunal pode conhecer – os acima referidos.

i) O art.º 374.º refere-se aos recursos dos actos jurisdicionais. Porém, esta regulamentação não é exaustiva, já que ficam de fora várias matérias de natureza tributária ou equiparada às quais se aplica o CPAC (por exemplo, decisões sobre recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, recursos dos actos jurisdicionais em matéria de conflitos de competência entre órgãos da administração tributária (art.º 176.º, n.ºs 2 e 3).

Parece, assim, que seria aconselhável incluir tal matéria no art.º 374.º.⁶³

7. Conclusões finais

1.ª) Por tudo o que acima ficou referido, conclui-se pela oportunidade e necessidade de um Código (de procedimento e de processo) Tributário para a RAEM.

⁶² Em Portugal a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda são também actualmente da competência do órgão da execução fiscal (chefe do serviço de finanças), após as alterações efectuadas no CPPT pelas Leis n.ºs 55-A/2010, de 31 de Dezembro e n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro. Os interessados que se considerem lesados com a respectiva decisão, poderão reclamar para o tribunal tributário de 1.ª instância, ao abrigo do disposto nos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT, preceitos com alguma semelhança com os dos art.ºs 371.º a 373.º da proposta.

⁶³ Em Portugal, o artigo equivalente - art.º 279.º do CPPT -, também não se refere a estes recursos, mas aos mesmos são aplicáveis as normas do processo administrativo por força de aplicação subsidiária - Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

2.^a) A proposta de Código acima referida ou outra que venha a ser apresentada e aprovada e que mantenha conteúdo semelhante, obedece aos princípios seguidos pela maioria dos países nesta matéria.

3.^a) Dentro do que acima ficou referido, cabe ao legislador optar pelo modelo a seguir, de entre os expostos (incluir ou não, por exemplo, as infracções tributárias).

4.^a) Um Código de conteúdo semelhante ao da proposta permitirá a melhoria e eficiência dos serviços fiscais, dará maiores garantias aos contribuintes e demais obrigados tributários e trará simplificação para os magistrados e demais operadores judiciários, na medida em que num único diploma passam a ter regulamentação aplicável a todo o sistema fiscal

Terminamos acompanhando Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão que, a propósito da elaboração de um novo Código, escreveram o seguinte:⁶⁴

“Um «código» é o resultado de um enorme esforço de elaboração. De um trabalho de anos. Todas as alterações exigem uma meditação profunda. É bem pesada a sua solidez. Já a vida é permanente mutação, pulsar contínuo e imparável. Homens e instituições em constante movimento, num percurso de que se não adivinha o fim. É, por isso, quase fatal que exista algum desfasamento. O preço de uma sistematização unitária e científica bem pode estar na desesperada tentativa de fixar o dinamismo da existência”.

RAEM, Junho de 2014

⁶⁴ Introdução ao Estudo do Direito, 5.^a edição, Lisboa 2000, págs. 237.

