

A RESERVA DE LEI FISCAL, O ORÇAMENTO E A TRIBUTAÇÃO ANUALIZADA*

Luís Pessanha**

Assessor da Assembleia Legislativa, Macau

Assistente em tempo parcial, Faculdade de Direito, Universidade de Macau

Resumo: A presente comunicação tem em vista a discussão de um conjunto de princípios e conceitos de Direito Fiscal, com uma forte proximidade ao Direito Financeiro e Orçamental, tendo em vista um debate académico em torno da nova *Lei de Enquadramento Orçamental*, que foi aprovada pela Lei n.º 15/2017. Iremos procurar apresentar algumas reflexões sobre o *princípio da legalidade fiscal*, tendo em vista o âmbito da *reserva de lei* e da *reserva de iniciativa legislativa* em matéria tributária, e também sobre o *princípio da anualidade*, e a *votação anual dos impostos*, entendida como uma *autorização* do legislador parlamentar ao órgão executivo para a *cobrança* dos impostos em cada ano civil. Finalmente, aproveitaremos para apresentar considerações sobre a dimensão fiscal que a *Lei do Orçamento* crescentemente ocupa no nosso sistema jurídico-fiscal, sugerindo

* O presente texto foi apresentado como uma comunicação oral no Colóquio “A Lei Básica, o Orçamento e a Nova Lei de Enquadramento Orçamental de Macau”, organizado pelo Centro de Estudos Jurídicos da Faculdade de Direito da Universidade de Macau, no dia 20 Abril 2017.

O texto segue a ordem da exposição feita neste relevante Colóquio e procurou manter-se o registo de oralidade e informalidade que a caracterizava originalmente. A comunicação sofreu vários complementos e foram actualizadas algumas das referências apresentadas, reflectindo-se as alterações legislativas que se verificaram mais recentemente, nomeadamente tomando como referência a versão final da *Lei de Enquadramento Orçamental*, aprovada pela Lei n.º 15/2017, e tendo em vista a *Lei do Orçamento de 2019*, aprovada pela Lei n.º 19/2018, que se encontra actualmente em vigor.

** O presente texto é da exclusiva responsabilidade do seu Autor e não reflecte necessariamente as posições ou opiniões da Assembleia Legislativa ou de qualquer outra entidade à qual o Autor esteja associado. Endereço electrónico: luisp@um.edu.mo.

que se pode começar a falar de uma verdadeira *anualização da tributação*.

Palavras-chave: Lei Básica, orçamento, Direito Tributário, Direito Fiscal, reserva de iniciativa, reserva de lei, princípio da legalidade, princípio da anualidade, tributação anualizada.

1. Introdução

A presente comunicação foi elaborada tendo em vista os trabalhos legislativos que se encontravam em curso, na Assembleia Legislativa, em 2017, relativos à elaboração da nova *Lei de Enquadramento Orçamental*, que veio a ser posteriormente aprovada pela Lei n.º 15/2017¹. Foi perante este pano de fundo, de uma alteração legislativa de especial relevo para o regime jurídico que *regula e enquadra* a elaboração do *Orçamento*, que nos foi dirigido o honroso convite para intervir, numa *perspectiva assumidamente fiscalista*, tendo em vista referenciar aspectos que assumem uma dimensão tributária, mas que são também importantes para o Direito Financeiro e Direito Orçamental, nomeadamente o *princípio da anualidade*, que resulta da apresentação e votação anual do *Orçamento* na Assembleia Legislativa, com evidente impacto para o Direito Fiscal.

Uma nota prévia, nestas nossas reflexões iremos ter em vista os preceitos legais, os princípios e as garantias que configuram a matriz do sistema fiscal de Macau, contidos no Capítulo V (*Economia*) da Lei Básica, mas também dispersos pela lei fundamental, com relevo para o quadro normativo superior do Direito Fiscal de Macau, naquilo que se pode designar como a *constituição fiscal* da RAEM².

2. A escolha dos três temas e o seu interesse fiscal

Tomamos a revisão do regime jurídico do *enquadramento orçamental* como uma oportunidade para referenciar um conjunto de aspectos que nos parecem ser merecedoras de um estudo mais aprofundado, optamos por apresentar reflexões sobre *três temas de pendor fiscal com uma forte conexão orçamental*.

1 Os elementos legislativos, bem como o relevante Parecer da 2.ª Comissão Permanente da Assembleia Legislativa, podem ser consultados em <http://www.al.gov.mo/pt/law/2017/261>.

2 *Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China*. Veja-se JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA, “Elementos de Direito Fiscal”, in *Repertório do Direito de Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2007, págs. 189-211 (especialmente págs. 198-200); LUÍS PESSANHA, “O Enquadramento da Família no Direito Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 631-656 (especialmente págs. 642-650).

Os três temas de Direito Fiscal que elegemos como merecendo a nossa atenção e que irão servir de linha condutora à presente comunicação são os seguintes:

Em primeiro lugar, o regime da *reserva de lei* da Assembleia Legislativa, em matéria tributária e orçamental, nos termos em que se encontra configurada na Lei Básica³, não se deixando de se considerar também a concomitante, e simétrica, *reserva de iniciativa legislativa* do Governo nestas mesmas matérias. Podemos aqui falar de uma dupla reserva, de *iniciativa* e de *aprovação*, atribuída a dois órgãos diversos, o que implica que se deva assegurar a protecção de cada uma destas reservas e também a liberdade de actuação de ambas estas reservas. Para o efeito, será feita menção das questões que se colocam em torno do *âmbito* e *limite* que esta reserva de lei parlamentar ocupa no que diz respeito ao Direito Tributário, e ao procedimento legislativo para a elaboração de norma fiscal.

Em segundo lugar, a *votação anual dos impostos*, e a *autorização de cobrança*, que se entende ser concedida pela Assembleia Legislativa no contexto mais lato da discussão e aprovação do orçamento anual. Aqui tendo em conta que as opções orçamentais, em sede de receitas públicas, mormente as receitas tributárias, implicam também uma pronúncia sobre a efectiva necessidade de cobrança dos *impostos* relativamente aos quais se orçamenta anualmente receita fiscal pela sua cobrança. Este aspecto financeiro torna evidente a função de *primeira grandeza* de relevância que tradicionalmente a *Lei do Orçamento* assumia, e ainda continua a assumir, para o Direito Fiscal, tendo em vista a obtenção de uma *autorização anual* junto dos representantes dos contribuintes, que têm assento nas assembleias representativas populares, por via da aprovação parlamentar do *Orçamento*. Para que o Executivo possa proceder, legitimamente e legalmente, à *cobrança dos impostos* que estão em vigor na ordem jurídica e que foram antes, regra geral, aprovados pelos próprios parlamentos, nos termos do respectivo regime constitucional que se encontre em vigor, e respeitando as especiais exigências que a criação de normas em matéria fiscal deva observar.

Em terceiro lugar, aquilo que iremos tentativamente designar, para efeitos da presente comunicação, e com assumidas hesitações sobre a sua adequação conceitual, como a *tributação anualizada*, para descrever uma característica cada vez mais presente na ordem jurídica-fiscal de Macau. Trata-se de um fenómeno que se pode observar de simultânea inacção do *legislador fiscal* e de adaptação legislativa do *legislador orçamental* em matéria fiscal. E que resulta de as leis

3 *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, publicada pelo Aviso do Chefe do Executivo n.º 5/1999 na I Série do Boletim Oficial da RAEM, no dia 20 de Dezembro de 1999.

fiscais de Macau serem *mantidas essencialmente inalteradas* pelo legislador, sofrendo poucas inovações materiais durante décadas, apesar da sua patente antiguidade e desatualização, por um lado. Ainda que, por outro lado, se constate que os impostos de Macau são sistematicamente *ajustados anualmente* pela via de alterações pontuais e assistemáticas contidas na *Lei do Orçamento*, que produzem efeitos apenas durante a vigência de cada *Orçamento*, em cada ano civil, em um número muito elevado de leis fiscais. E isto segundo uma opção assumida de *continuidade* na atribuição anual de isenções fiscais no *Orçamento*, nalguns casos tratando-se de isenções fiscais que se perpetuam há mais de uma década, por serem repetidamente retomadas por sucessivas leis orçamentais.

3. A reserva de lei em matéria tributária e orçamental

A doutrina faz uso do conceito de *soberania fiscal* para caracterizar o poder de imposição, para criar novos impostos, ou para modificar ou extinguir impostos existentes na ordem jurídica, tendo em conta os limites que estejam previstos no regime constitucional que seja concretamente aplicável. A lei fundamental irá conformar os poderes tributários estaduais, sendo que no contexto do *alto grau de autonomia* é concedido o exercício da *soberania fiscal* à RAEM pela Lei Básica.

Uma consulta da lei fundamental permite verificar a renúncia à tributação regional pelo Estado Central (cf. artigo 104.º, *terceiro parágrafo*, da Lei Básica). Em benefício de um sistema tributário próprio para Macau, sendo reconhecido um *poder tributário regional* à RAEM, e dado um exclusivo total e pleno no que diz respeito às opções fiscais aplicável às matérias tributárias internas⁴. Tal decorre, desde logo, da Lei Básica prever que se aplica em Macau um *sistema fiscal independente* (cf. artigo 106.º, *primeiro parágrafo*, da Lei Básica), devendo a RAEM produzir, *por si própria*, as leis relativas aos tipos dos impostos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias (cf. artigos 106.º, *segundo parágrafo*, da Lei Básica)⁵. A RAEM deve modelar o seu próprio *regime fiscal regional*, tomando como referência as políticas fiscais anteriormente seguidas, em especial mantendo para futuro um sistema de

4 Tal significa a que a RAEM possa estabelecer, nomeadamente, os seus próprios critérios de delimitação da aplicação espacial dos impostos de Macau, o que pode implicar que se gerem situações de dupla tributação com outros sistemas fiscais da China, que podem ser resolvidos por via da negociação de *acordos inter-regionais contra a dupla tributação* celebrados entre a RAEM e outras entidades da China. Veja-se JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente págs. 187-189).

5 Aqui parece que se terá em vista isenções *fiscais* e outras matérias *fiscais* e não propriamente isenções *tributárias* e outras matérias *tributárias*. Esta questão será retomada no texto.

baixa tributação, numa manifestação do *princípio da continuidade*.

O regime constitucional irá também determinar quais são os *órgãos regionais da soberania fiscal* que podem exercer poderes tributários, sendo que o Direito Fiscal, pela sua própria natureza, inclui uma dimensão ablativa dos direitos fundamentais, mormente do direito à propriedade privada, dos particulares. É por isso se entende que os órgãos de soberania fiscal, que aprovam as normas de incidência fiscal, devem ser os mais *representativos* da comunidade, e também *independentes* do Executivo na apreciação das medidas fiscais propostas pelo órgão executivo, para poderem avaliar livremente sobre a efectiva necessidade dos sacrifícios patrimoniais que resultam para os particulares das intervenções legislativas em matéria fiscal que sejam promovidas pelo Executivo.

Este papel é tipicamente atribuído aos parlamentos, que são vistos como os representantes mais directos da população e dos contribuintes, dando lugar ao *princípio da legalidade fiscal*, que implica que as matérias fiscais, pelo menos no seu núcleo mais relevante e impactante para os direitos fundamentais, sejam habitualmente alvo de um regime de *reserva de lei*, tendo que ser aprovadas pelas próprias assembleias legislativas⁶. Tal implica que se restrinja e demarque a intervenção do Executivo neste domínio, não lhes assistindo o poder de aprovar normas fiscais por via regulamentar, ou estando o órgão executivo condicionado neste campo, conforme resulte da opção constitucional em cada caso⁷.

Como se pode depreender, a intervenção do parlamento na feitura das leis fiscais e na aprovação anual do *Orçamento* resulta dos valores da defesa da liberdade, da democracia, da representatividade popular e da independência dos órgãos parlamentares perante os órgãos executivos, consagrando o princípio da *votação anual dos impostos* pelas assembleias políticas. É também reflexo de um sistema político assente na *separação de poderes*, permitindo a fiscalização e controlo dos poderes do Executivo pelo Parlamento em matéria fiscal⁸. Procurando

6 O princípio da legalidade fiscal tem como base a ideia de *autoimposição, autotributação* ou *autoconsentimento* dos impostos, que resulta de os impostos serem consentidos pelos próprios contribuintes, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 141-150.

7 Entre outros, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, 1993, págs. 69-100; HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 15-19 e 73-90; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 133 e seguintes; MANUEL PIRES/RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 2012, págs. 103-125.

8 Momento estabelecido pela nossa lei fundamental que visa o *controlo recíproco do poder*, por via de “freios e contrapesos” (*checks and balances*), entre o poder executivo e o poder legislativo. Trata-se do *freio recíproco* ou das *relações vinculativas* que visam assegurar o necessário equilíbrio entre os poderes dos órgãos executivo e legislativo. Sobre este ponto, veja-se PAULO CARDINAL, “O Sistema Político da Região Administrativa Especial de Macau – Em Busca do Equilíbrio”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 75-84 (especialmente págs. 80-84).

conter eventuais excessos fiscais do órgão executivo, evitando impostos escusados ou desnecessariamente onerosos, numa perspectiva que visa um relacionamento saudável e uma interacção dinâmica entre os três ramos. Está aqui presente, de forma clara, também a ideia de cooperação e interdependência mútua entre os poderes estaduais⁹, em particular entre os órgãos executivos e legislativos, que é visível na distribuição de competências, responsabilidades e tarefas na criação de actos legislativos que imponham obrigações fiscais aos contribuintes, onde o modelo constitucional da Lei Básica pretende promover um exercício cooperante dos seus poderes pelos órgãos executivos e parlamentares, salvaguardando a colaboração mútua subjacente à produção normativa fiscal.

No contexto do regime contido na nossa lei fundamental, e tendo em vista a opção tomada no artigo 71.º da Lei Básica, que firma o *princípio da legalidade tributária* na nossa ordem jurídica regional, há que articular as competências dadas ao Executivo (*reserva de iniciativa legislativa*) no campo do Direito Tributário e Orçamental, tratando-se de matéria onde se prevê uma *competência absolutamente reservada* ao Governo, e as áreas *reservadas em exclusivo* ao parlamento para a produção legislativa (*reserva de lei*), onde apenas a Assembleia Legislativa pode intervir normativamente, tendo competência para aprovar as leis que regulam a essência ou o núcleo do Direito Tributário e Orçamental.

3.1. Arquitectura Constitucional

Conforme se avançou, a Lei Básica pressupõe uma cooperação dinâmica entre o *órgão executivo* e o *órgão legislativo* no campo do Direito Tributário e Orçamental, onde o Governo assume uma competência de *iniciativa legislativa exclusiva* para formular as suas opções financeiras e económicas, tendo em vista apresentar as suas iniciativas legislativas na área orçamental (tendo que apresentar obrigatoriamente anualmente o *Orçamento* e o *relatório sobre a execução do Orçamento* - artigo 71.º, alínea 2) da Lei Básica) e tributária (tendo competência para formular propostas para definir os *elementos essenciais* do *regime tributário* - artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica) à Assembleia Legislativa. Ainda que o deva fazer no respeito pela *constituição fiscal*, isto é dentro das opções de sistema válidas e admissíveis, que sejam conformes com a Lei Básica, não se desviando dos princípios, regras, limites e vinculações constitucionais, em matéria fiscal e financeira, a que esteja obrigado, e que sejam determinadas pelo regime ordenador superior contido na nossa lei fundamental¹⁰. Devendo o Executivo agir, portanto,

9 Como já se afirmou, em termos expressivos, “A ordenação funcional separada deve entender-se como uma *ordenação controlante-cooperante de funções*” (itálicos no original), J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.ª Edição, Almedina, pág. 251.

10 A vinculação à lei fundamental não deve ser encarada apenas como um conjunto de limites à intervenção

dentro da ampla margem de conformação permitida pelas opções estruturais na Lei Básica, e que resultam dos princípios gerais contidos na nossa lei fundamental, como acontece nomeadamente com o *princípio da legalidade tributária* (cf. artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica), com o *princípio da igualdade fiscal* (cf. artigo 25.º da Lei Básica), com o *princípio da baixa tributação* (cf. artigo 106.º, *segundo parágrafo*, da Lei Básica) ou com a *regra dourada do equilíbrio orçamental* (cf. artigo 105.º da Lei Básica)¹¹.

do legislador ordinário (que estreitem as opções que podem ser validamente adoptadas - *simples contornos negativos*), mas também como contendo imposições constitucionais (impondo verdadeiros deveres de agir ao legislador ordinário – *directivas positivas*). Sobre a liberdade de conformação do legislador, veja-se JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador; Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2001, págs. 215 e seguintes (especialmente págs. 248-251).

Já defendemos anteriormente que haveria a omissão de cumprimento de um verdadeiro dever de agir pelo legislador ordinário no que diz respeito à *protecção da família*, que obrigaria à adopção de políticas fiscais que tenham em conta a realidade e os encargos familiares, favorecendo uma tributação mais favorável da família e dos seus consumos próprios. Trata-se de um exemplo de um *dever de agir* imposto pela Lei Básica ao legislador ordinário. Veja-se LUÍS PESSANHA, “O Enquadramento da Família no Direito Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 650-656.

- 11 A *regra dourada* do equilíbrio orçamental surge formulada em termos programáticos, como norma-tarefa para o legislador ordinário, como um princípio de política orçamental a ser “seguido”, onde se deve “procurar alcançar” o equilíbrio entre as receitas e as despesas, para se “evitar o deficit e manter o orçamento a par da taxa de crescimento do produto interno bruto da Região” (artigo 105.º da Lei Básica). Sobre as normas-fim e as normas-tarefa, veja-se JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador; Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2001, págs. 286-287.

Se bem compreendemos, a Lei Básica aponta um rumo em matéria orçamental, de consolidação das finanças públicas e de rigor orçamental, oposto ao endividamento público excessivo, impondo um “princípio de manutenção das despesas dentro do limite das receitas”, mas não pode afastar que, caso tal seja estritamente necessário, em termos orçamentais e financeiros se possa ter um ou mais anos de deficit, onde pontualmente não se consiga, apesar dos melhores esforços, ter um orçamento equilibrado, tendo o legislador ordinário, nesse caso, que procurar corrigir este desequilíbrio financeiro com a brevidade possível, evitando que o orçamento seja deficitário por largos períodos.

Esta *regra dourada* do equilíbrio orçamental foi retomada no artigo 10.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*, ainda que nos parecesse preferível que este diploma estruturante a tivesse desenvolvido, e procurado concretizar o âmbito e sentido, também do ponto de vista técnico-financeiro, desta regra orçamental (de notar que a versão inicial da proposta de lei fazia uso de um normativo que não se limitava a *reproduzir o texto* do artigo 105.º da Lei Básica e poderia ter maior utilidade regulatória, apesar de merecer também alguns reparos do ponto de vista da sua formulação técnica). Sobre este ponto, assinalando que a opção foi no sentido de manter a *uniformidade* da redacção em relação à Lei Básica, veja-se Parecer n.º 5/V/2017 da 2.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada “Lei de Enquadramento Orçamental”, de 3 de Agosto de 2017, págs. 33-34 (com interesse, sobre a possível ocorrência de um *défice orçamental*, também págs. 55-56). Merece ser referido que o artigo 11.º da *Lei de Enquadramento Orçamental* faz menção autónoma à necessidade de sustentabilidade financeira dos recursos financeiros e da capacidade de endividamento público. Veja-se também, sobre

O Governo assume, portanto, a *iniciativa legislativa orçamental e tributária*, podendo medir a oportunidade e necessidade do ponto de vista político, financeiro e económico de se proceder a modificações na ordem jurídica-fiscal em vigor, tendo em conta a situação da economia de Macau, mas também evidentemente aspectos de sustentabilidade financeira e orçamental, que lhe são exigidos pelo legislador da Lei Básica, aquando da elaboração da *proposta de orçamento* para cada ano económico (devendo procurar “evitar o deficit” - artigo 105.º da Lei Básica). Este juízo de oportunidade de uma iniciativa legislativa fiscal terá, naturalmente, que merecer a concordância do órgão legislativo¹².

No campo da concretização das *opções tributárias* o legislador ordinário está obrigado a agir dentro do pleno respeito pelos princípios fiscais estabelecidos na lei fundamental, como o *princípio da legalidade fiscal* (cf. artigo 71.º alínea 3) da Lei Básica), do qual se retira, nomeadamente, a proibição de integração de lacunas no domínio dos elementos essenciais dos impostos¹³, ou o *princípio da igualdade fiscal* (cf. artigo 25.º da Lei Básica), em sentido material, o que implica uma igualdade efectiva na tributação dos rendimentos, patrimónios, consumos e outras manifestações de riqueza que permitam diferenciar a situação pessoal de cada contribuinte, tendo a capacidade contributiva como o pressuposto e o critério de tributação¹⁴. Fazendo uso de uma tributação proporcional e de taxas de impostos

a possibilidade de ocorrer um défice orçamental, o artigo 24.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*, onde se admite a utilização de reservas financeiras e a contracção de dívidas.

- 12 Que é o que decorre da eventual *aprovação*, ou da *não aprovação*, de uma iniciativa legislativa na generalidade pelo Plenário da Assembleia Legislativa, onde se vota “a sua oportunidade do ponto de vista político, social e económico” (cf. artigo 113.º do Regimento da Assembleia Legislativa, aprovado pela Resolução n.º 1/1999 e alterado pelas Resoluções n.ºs 1/2004, 2/2009, 1/2013, 1/2015 e 2/2017).
- 13 O entendimento tradicional aponta para que eventuais lacunas seriam entendidas como “lacunas políticas” e não como “lacunas jurídicas”, não permitindo que o aplicador das leis fiscais possa ir para além do que foi aprovado pelo legislador parlamentar, no âmbito das normas integrantes da reserva de lei fiscal. Veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 209-210; MANUEL PIRES/RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 2012, págs. 123-124 e 168-176. A *proibição* da integração de normas jurídico-fiscais apenas se coloca no *direito fiscal essencial*, onde a rejeição da integração é entendida como uma decorrência do respeito pelo princípio da legalidade fiscal, na sua dimensão autorizativa da carga fiscal admissível pelo órgão parlamentar, servindo também finalidades de segurança jurídica, o que não se coaduna com soluções que permitam ao aplicador da lei fiscal modificar (em especial, *agravar*) a carga fiscal permitida, por via da integração de lacunas. Alguma doutrina, no entanto, tem vindo a assinalar que esta questão pode assumir outros contornos, não devendo surgir como uma regra *absoluta*, podendo passar por uma ponderação dos interesses em presença, caso a integração de lacunas, em concreto, sirva outros valores constitucionais, como o princípio da igualdade em matéria fiscal, ainda que apenas quando a lei fiscal o preveja. Sobre este ponto, veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 209-210.
- 14 O princípio da igualdade fiscal reconduz-se a uma manifestação do princípio geral da igualdade, contido

de natureza progressiva, tendo como critério base a capacidade contributiva dos contribuintes. Mas também dando obediência a princípios ordenadores do regime fiscal que estão implícitos, como por exemplo o *princípio da segurança jurídica*, que implica a proibição da retroactividade dos impostos¹⁵. Ou, ainda, fazendo apelo ao *princípio da proporcionalidade* e promovendo a *justiça fiscal*. Ou que a tributação tenha como finalidade um efeito redistributivo da riqueza, reduzindo desigualdades sociais, para além do mero financiamento das despesas públicas¹⁶, o que resulta da ideia de *Estado Social*, que entre nós não surge consolidada. Sempre assegurando que a tributação no sistema fiscal de Macau permanece em níveis baixos e tendo em vista uma ideia de continuidade na matriz do sistema fiscal (cf. artigo 106.º, *segundo parágrafo*, da Lei Básica)¹⁷.

Dentro do respeito pela matriz e pelos princípios e valores contidos na Lei Básica, há uma ampla *liberdade conformadora do legislador*, que permite que se tenha em vista adequar as soluções normativas concretas às circunstâncias da economia e da vida social, em função das necessidades de intervenção legislativa que se façam sentir em cada momento, calibrando as soluções legais ao evoluir

no artigo 25.º da Lei Básica, devendo ser entendido não no seu sentido formal (igualdade *perante* a lei), mas em sentido material (igualdade *na* lei), tendo como base a capacidade contributiva. Veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 155 e seguintes.

- 15 Entendida como proibindo a aplicação retroactiva de normas fiscais que sejam desfavoráveis aos contribuintes. Veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 216-218.
- 16 Pensamos que a *função redistributiva* do sistema fiscal é reconhecida pelo legislador fiscal, sendo afirmada em vários preâmbulos de leis fiscais, podendo ser entendida como decorrente do princípio da continuidade, apesar da Lei Básica não se referir expressamente a que o sistema fiscal de Macau deva ter em vista uma repartição mais justa dos rendimentos ou da riqueza. Assim já o defendemos antes, LUÍS PESSANHA, “O Enquadramento da Família no Direito Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 648-650 (especialmente nota de rodapé n.º 38 em pág. 649).
- 17 Refira-se, ainda que telegraficamente, que não se deve ignorar que este *princípio constitucional regional*, nos termos amplos em que se encontra configurado na Lei Básica, surgindo como um limite à intervenção do legislador ordinário, deixa margem para a formulação de intervenções legislativas que possam conter desvios a esta opção de sistema, desde que os mesmos assumam uma natureza pontual ou temporária. Assim, julgamos que se deve admitir a possibilidade de agravamentos da carga fiscal existente, de se aprovarem aumentos fiscais, e mesmo uma tributação elevada para certas realidades fiscais, desde que se tratem de opções legislativas devidamente fundamentadas, que sejam justificadas pela defesa de outros princípios ou valores constitucionais ou por necessidades imperiosas orçamentais, que assumam uma natureza meramente temporária, e que não tenham relevo suficientemente para descaracterizarem o regime fiscal de Macau, que deve continuar a ter “como referência” a “política de baixa tributação anteriormente seguida em Macau” (artigo 106.º, *segundo parágrafo*, da Lei Básica). Outra leitura implicaria uma excessiva rigidez na delimitação das opções sobre o regime fiscal que estão na disposição do legislador ordinário. Neste sentido, LUÍS PESSANHA, “O Enquadramento da Família no Direito Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 646-648.

dos tempos e às necessidades sociais. Formulando opções para a carga fiscal que deva ser exigida aos contribuintes, ou a cada grupo de contribuintes, ou que deva incidir sobre certas transacções ou consumos, ou em decorrência dos rendimentos, da propriedade ou da riqueza detida por cada contribuinte, sempre tendo como base a capacidade contributiva¹⁸. E não deixando de ter em conta considerações de ordem funcional, assegurando que o sistema fiscal funciona *minimamente bem*, combatendo a evasão fiscal. Ou favorecendo a tributação directa ou indirecta, e agindo em função das necessidades de financiamento público que possam existir, bem como considerando a evolução da economia e da actividade empresarial, formulando as propostas de alteração do regime fiscal vigente, para serem apresentadas e votadas na Assembleia Legislativa, que se entendam ser oportunas e convenientes em cada momento para a RAEM.

3.2. Reserva de Iniciativa Orçamental

No que diz respeito à proposta de lei do *Orçamento* da RAEM de cada ano económico, encontramos uma *reserva absoluta de iniciativa* do Governo em matéria orçamental, prevista no artigo 71.º, alínea 2) da Lei Básica, onde se fixa que seja o Governo a formular a sua “proposta de orçamento”, para que esta proposta de lei possa ser apresentada e votada na Assembleia Legislativa¹⁹.

Este exclusivo da iniciativa orçamental dada ao Governo pode ser entendido como uma “manifestação das ideias de predominância do poder executivo”²⁰. Deve entender-se que esta reserva exclusiva de iniciativa legislativa vai abranger também as *propostas de alteração do orçamento*²¹, devendo ser o Governo a apresentar

18 Acreditamos que o respeito pelo princípio da igualdade (cf. artigo 25.º da Lei Básica) impõe que o legislador fiscal tenha que ter a capacidade contributiva como pressuposto e critério de tributação. O que, a nosso ver, não acontece suficientemente, em decorrência da consideração parcelar, fracionada e isolada, dos vários tipos de rendimentos dos contribuintes, pelos impostos que vigoram em Macau.

19 Artigo 71.º, alínea 2) da Lei Básica:

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

(...) 2) Examinar e aprovar a proposta de orçamento apresentada pelo Governo (...)”.

20 SUN TONGPENG, “A alocação de competências orçamentais em Macau – Algumas considerações jurídicas”, in *Revista Administração*, n.º 103, Vol. XXVII, 2014, págs. 103-123 (especialmente pág. 109).

21 Só se conhece uma única *lei de alteração orçamental*, aprovada pela Assembleia Legislativa, que tenha adoptado esta designação, a Lei n.º 7/2011, *Alteração do Orçamento de 2011*. Encontramos, no entanto, *propostas de lei de revisão do orçamento*, que correspondem a *propostas de alteração do orçamento*, em 2008 (Lei n.º 5/2008), 2009 (Lei n.º 5/2009), 2010 (Lei n.º 2/2010) e 2015 (Lei n.º 5/2015).

É sabido que o Executivo prefere introduzir modificações orçamentais, por via regulamentar, e não formular *propostas de lei de alteração orçamental* à Assembleia Legislativa, em termos que enfraquecem o controlo parlamentar sobre a execução do *Orçamento* conforme aprovado originalmente.

eventuais modificações ao *Orçamento* em vigor, aplicando-se as mesmas regras procedimentais na aprovação e na alteração do *Orçamento*, na medida em que o Executivo entenda avisado introduzir rectificações orçamentais.

É de reconhecer que esta exclusão da iniciativa legislativa dos Deputados à Assembleia Legislativa, em matéria de apresentação do *Orçamento*, pode ser considerada como “perfeitamente justificável”²², no que diz respeito à *iniciativa legislativa originária* para apresentar o *Orçamento* anual à Assembleia Legislativa, ou eventuais *propostas de alteração do orçamento*, dado que se relaciona com as competências dadas pela lei fundamental ao Governo, na alínea 4) do artigo 64.º da Lei Básica, para *organizar e apresentar o orçamento e as contas finais*, tendo em conta as *linhas de força* das políticas que o órgão executivo pretende implementar no ano económico em causa, sendo que é no órgão executivo que reside a capacidade técnica e os abundantes recursos humanos especializados necessários para a preparação do *Orçamento*²³. Pode também ser defendido que o órgão executivo mais naturalmente será respeitador de critérios de racionalidade económica e prudência financeira, procurando soluções orçamentais que permitam assegurar a sustentabilidade das finanças públicas²⁴.

Deve ainda ser sublinhado que existe aqui um verdadeiro dever do exercício da iniciativa legislativa pelo Governo, no que diz respeito à apresentação da *proposta de orçamento*, que terá que ser obrigatoriamente apresentada anualmente à Assembleia Legislativa²⁵. Tal veio a ser expressamente assumido e retomado

A *Lei de Enquadramento Orçamental* introduziu certas limitações para o âmbito destas modificações orçamentais, aprovadas pelo Chefe do Executivo (cf. artigo 49.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*), mas permite um regime ainda muito amplo de intervenções orçamentais à margem da aprovação de uma *proposta de lei de alteração orçamental* (cf. artigo 50.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*). Para uma explicação deste regime legal, e dos seus limites, conforme se entendeu aprovar em 2017, veja-se Parecer n.º 5/V/2017 da 2.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada “Lei de Enquadramento Orçamental”, de 3 de Agosto de 2017, págs. 80-87.

- 22 JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente pág. 199).
- 23 SUN TONGPENG, “A alocação de competências orçamentais em Macau – Algumas considerações jurídicas”, in *Revista Administração*, n.º 103, Vol. XXVII, 2014, págs. 103-123 (especialmente pág. 110).
- 24 A restrição da iniciativa legislativa originária dos Deputados em matéria orçamental encontra apoio na ideia de que o parlamento deve ser contido, nas suas opções políticas, quando pretenda submeter medidas legislativas, porventura de cariz populista, que possam colocar em causa as opções orçamentais mais relevantes, aumentando as despesas públicas, ou reduzindo as receitas públicas, e colocando em causa a sustentabilidade financeira da RAEM, o que poderia impedir o cumprimento do *princípio do equilíbrio orçamental* contido no artigo 105.º da Lei Básica. Fala-se, por vezes, de uma *lei travão*.
- 25 O que está implícito, na previsão anual da elaboração e execução do *Orçamento*, nomeadamente nos artigos 50.º, alínea 3), 52.º, alínea 2), 53.º, 54.º, alínea 3), 64.º, alínea 4), 71.º, alínea 2) e 106.º, todos

pela *Lei de Enquadramento Orçamental*, aprovada pela Lei n.º 15/2017, onde se prevê que o Governo apresenta à Assembleia Legislativa, até 30 de Novembro de cada ano, a proposta de orçamento referente ao ano seguinte, sob a forma de proposta de lei (cf. artigo 25.º, n.º 1 da *Lei de Enquadramento Orçamental*), sendo que compete à Assembleia Legislativa proceder ao exame e à aprovação da proposta de orçamento (cf. artigo 28.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*)²⁶.

Menos equilibrada, na nossa perspectiva, é a opção contida na Lei Básica que não permite que os Deputados à Assembleia Legislativa, que também se encontram dotados de iniciativa legislativa, em geral, possam formular projectos de lei que tenham relevância financeira, mesmo que de cariz pontual, tendo em vista a adopção de medidas legislativas concretas e de impacto orçamental não muito significativo. Tal decorre do previsto na *primeira parte* do artigo 75.º da Lei Básica, onde se prevê que as iniciativas legislativas apresentadas pelos Deputados não podem envolver “*receitas e despesas públicas*”, o que merece ser considerada uma restrição excessiva da iniciativa legislativa dos Deputados²⁷.

3.3. Iniciativa Legislativa Superveniente

Do exposto resulta um aspecto adicional que merece reflexão. Se é incontroverso que a Lei Básica formula uma *reserva de iniciativa originária* no que diz respeito à apresentação da *proposta de lei do orçamento*, no artigo 71.º, alínea 2) da Lei Básica, e se deve entender que os Deputados não podem também formular *propostas de lei de alteração orçamental*, por tal se dever ainda retirar da reserva de iniciativa atribuído ao Governo em sede orçamental, e também, por envolver directamente uma reponderação legislativa dos aspectos centrais

da Lei Básica. Neste sentido a apresentação da proposta de lei do Orçamento não se encontra na livre disponibilidade do Governo, mas consiste num *poder-dever* do Governo, havendo a competência, o dever e a responsabilidade de apresentar anualmente uma *proposta de lei de orçamento* à Assembleia Legislativa, que reflecta a prossecução da política económico-financeira da RAEM em cada ano civil, com aprovação parlamentar. Veja-se TIAGO DUARTE, *A Lei por Detrás do Orçamento – A questão da constitucionalidade da lei do orçamento*, Almedina, 2007, págs. 525 e seguintes.

26 Sendo que a *Lei do Orçamento* deve ser *elaborada, organizada, votada e executada* de acordo com a *Lei de Enquadramento Orçamental* (cf. artigo 1.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*), sendo uma lei paramétrica para a futura produção de leis orçamentais, naquilo que decorre de uma opção de autovinculação do legislador, não podendo ser afastadas pela *Lei do Orçamento*. Ainda que não se verifiquem objecções de constitucionalidade, no nosso ordenamento jurídico, a que a *Lei do Orçamento* possa introduzir alterações pontuais sobre a *Lei de Enquadramento Orçamental*, desde que se respeite o procedimento legislativo exigido na Lei Básica. Veja-se TIAGO DUARTE, *A Lei por Detrás do Orçamento – A questão da constitucionalidade da lei do orçamento*, Almedina, 2007, págs. 210 e seguintes.

27 Em sentido próximo, veja-se JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente págs. 199).

das escolhas de política estruturantes de natureza económica e financeira, com impacto sobre as *receitas e despesas públicas*, o que não é admitido pelo artigo 75.º da Lei Básica.

Uma outra questão é se os Deputados podem apresentar propostas de emenda, de substituição, de aditamento ou de eliminação²⁸ à proposta de *Orçamento* apresentada anualmente pelo Governo, ou às *propostas de lei de alteração orçamental* apresentadas pelo Governo, aquando da sua apreciação na Assembleia Legislativa, procurando fazer votar um *Orçamento* com as modificações que entendam serem necessárias²⁹, ou introduzindo emendas ao texto inicial da proposta de lei em matéria orçamental, naquilo que se designa de *iniciativa legislativa superveniente*³⁰. A nossa lei fundamental apenas limita a iniciativa originária dos Deputados em certas matérias, o que não abrange a iniciativa legislativa superveniente, dado que as normas condicionadoras das competências dos Deputados, em matéria legislativa, assumem um cariz excepcional, afastando ou restringindo, a competência legislativa genérica que estes assumem, nos termos do artigo 75.º da Lei Básica, e que é natural aos membros de uma assembleia parlamentar³¹. Neste sentido, a opção passa por um modelo que dá ao Governo a escolha sobre se pretende ou não despoletar um processo legislativo com relevância orçamental, bem como a margem de liberdade para formular, pelo menos inicialmente, o conteúdo e regime da concreta iniciativa legislativa visada. E que será votada na generalidade pela Assembleia Legislativa, sendo apresentada e aprovada na generalidade, fixando-se naquele momento o objecto, as grandes opções e os princípios gerais da iniciativa legislativa³². Mas o que não afasta que, no processo legislativo que decorre no órgão parlamentar,

28 Cf. artigo 106.º do Regimento da Assembleia Legislativa.

29 Cf. artigo 127.º, n.º 3 do Regimento da Assembleia Legislativa.

30 Sobre a iniciativa legislativa originária e a iniciativa legislativa superveniente, veja-se, entre muitos outros, ANTÓNIO KATCHI, *As Fontes de Direito de Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2006, págs. 476-477; PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 279-314 (especialmente págs. 290-292).

31 O princípio geral é que os Deputados, em sede de procedimento legislativo, detêm todos os poderes, com a excepção dos poderes que são expressamente limitados pela lei fundamental. Veja-se PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente pág. 635).

32 De notar que a aprovação da versão inicial da proposta de lei na *generalidade*, pelo Plenário da Assembleia Legislativa, implica que fiquem fixados os *princípios* e o *sistema* da iniciativa legislativa (cf. artigo 119.º, alínea a) do Regimento da Assembleia Legislativa). Quaisquer alterações que vejam a ser posteriormente introduzidas, em sede de apreciação na *especialidade*, devem sempre respeitar as opções de fundo que foram aprovadas na *generalidade* pelo Plenário.

após se ter dado entrada e admitido a iniciativa legislativa apresentada, se venham a propor e a votar alterações às propostas de lei originalmente apresentadas pelo Governo, mesmo com a sua discordância.

No entanto, apesar da Lei Básica apenas reservar a iniciativa originária em matéria orçamental ao Governo, e não limitar a iniciativa superveniente, não afastando que os Deputados possam formular propostas de alteração às propostas de lei apresentadas pelo Governo, ainda que no campo do *Orçamento*, tal é expressamente restringido pelo Regimento da Assembleia Legislativa, que prevê a rejeição liminar das propostas de alteração dos Deputados que visem “*receitas e despesas públicas*” (cf. artigo 107.º, alínea a) do Regimento da Assembleia Legislativa)³³. Apesar de não se fazer referência directa ao *Orçamento* aqui, parece que se deve entender que esta restrição regimental se deva aplicar também às matérias orçamentais, que irão envolver sempre *receitas e despesas públicas*. Neste sentido, nos termos regimentais em vigor, apenas o Governo pode formular propostas de alteração à *proposta de orçamento*, ou ainda também às *propostas de lei de alterações orçamentais*, que tenha antes apresentado à Assembleia Legislativa, tendo os Deputados que votar o texto da proposta de lei apresentada pelo órgão executivo sem o puderem modificar, mesmo em aspectos onde haja o apoio de uma maioria parlamentar. A questão é sensível, pois pode obrigar o órgão legislativo a ter de optar entre uma aprovação ou rejeição *em bloco* de todas as propostas orçamentais apresentadas pelo órgão executivo, mesmo havendo maiorias favoráveis a que se introduzam certas alterações materiais à *proposta de orçamento* apresentada pelo Governo. O que implica uma limitação excessivamente ampla do campo de intervenção política da Assembleia Legislativa na aprovação do *Orçamento* de cada ano.

A existência de limites regimentais ao poder de modificação parlamentar para a *proposta de lei do orçamento*, apresentada pelo Governo, pode ser justificada face à reserva de iniciativa legislativa do Governo em matéria orçamental, e tendo também em vista evitar que “uma total desfiguração da proposta governativa” colocasse em causa a “autonomia da reserva constitucional de iniciativa reservada constitucionalmente atribuída a este órgão”³⁴. Assim sendo, a proteção da iniciativa orçamental pode ser encarada como uma espécie de *lei travão de base regimental*, comum em sistemas parlamentares, formulada em termos mais amplos do que

33 Em regra, os restantes limites materiais não serão relevantes para efeitos de propostas de lei em matéria orçamental, ainda que em concreto possam estar em causa aspectos que venham excepcionalmente a incidir sobre o “funcionamento do Governo”, na medida em que uma iniciativa legislativa orçamental possa eventualmente também conter aspectos orgânicos, dotando ou retirando competência administrativa a uma ou outra entidade, organismo ou serviço público.

34 TIAGO DUARTE, *A Lei por Detrás do Orçamento – A questão da constitucionalidade da lei do orçamento*, Almedina, 2007, pág. 529.

é costumeiro³⁵, que impede as alterações de origem parlamentar que impliquem um aumento de despesas ou uma diminuição de receitas³⁶.

A legitimidade do Regimento da Assembleia Legislativa para restringir a iniciativa legislativa superveniente dos Deputados para a *proposta de orçamento*, e as sucessivas *propostas de alteração do orçamento*, surge como questionável, apesar de encontrar sustentação, pelo menos em alguma medida, na necessidade de se acautelar que a capacidade do órgão executivo para conduzir a sua própria política econômica não possa ser esvaziada pelo órgão parlamentar. Voltaremos a esta questão novamente, para efeitos da legitimidade do Regimento da Assembleia Legislativa para limitar a iniciativa superveniente dos Deputados.

3.4. Propostas de Melhoria Técnica no Orçamento

Pensamos, no entanto, que tal não implica uma *limitação absoluta* da iniciativa legislativa supervenientes dos Deputados, que também possa abranger aspectos que sejam de mero registo técnico-jurídico, visando aperfeiçoamentos ou correcções de ordem contabilística, sobre os elementos financeiros contidos nos anexos, ou mesmo acertos de redacção ou legística, que se imponham ou não ponham em causa as opções orçamentais apresentadas e as políticas financeiras do Governo, que se encontram vertidas no *Orçamento*. No nosso entender, a exigência regimental no sentido de se proceder à rejeição liminar das propostas de alteração dos Deputados que visem “receitas e despesas públicas” (cf. artigo 107.º, alínea a) do Regimento da Assembleia Legislativa), não implica que os Deputados não possam apresentar propostas de alteração que queiram somente ajustar aspectos técnicos da *proposta de orçamento*, respeitando as suas opções materiais. Em bom rigor, muitas destas questões podem mesmo ser alvo de uma intervenção correctiva em sede de redacção final, que deve ocorrer após a aprovação na especialidade das iniciativas legislativas, por órgãos da própria Assembleia Legislativa, nos termos regimentais, aperfeiçoando-se aspectos de sistemática, de legística ou mesmo do estilo das normas legais aprovadas³⁷.

35 A formulação na Lei Básica e no Regimento da Assembleia Legislativa parece ser demasiado abrangente na configuração das matérias alvo de reserva de iniciativa, ao referir-se a projectos de lei que “envolvam” receitas e despesas públicas, e não apenas que aumentem despesas ou reduzam receitas públicas. Ficam aqui aparentemente incluídas também as iniciativas que iriam *reduzir despesas públicas* ou mesmo *aumentar receitas públicas*, o que não parece encontrar justificação bastante, designadamente em termos da necessidade de sustentabilidade das finanças públicas e da promoção da responsabilidade fiscal. Tal não é também uma solução habitual em sede de Direito Comparado.

36 TIAGO DUARTE, *A Lei por Detrás do Orçamento – A questão da constitucionalidade da lei do orçamento*, Almedina, 2007, págs. 603 e seguintes.

37 Pelo menos aspectos relativos à redacção, sobre a sistemática e que sejam decorrentes das *regras de boa legística* aplicáveis devem ser corrigidos em sede de *redacção final*, pela competente Comissão,

3.5. Matérias Não Orçamentais no Orçamento

Subsidiariamente a este regime de *iniciativa exclusiva* do órgão executivo, de natureza indisponível, na medida em que a *lei do orçamento* contenha matérias não orçamentais, nomeadamente legislação fiscal, do funcionalismo público ou outras matérias, há que considerar o regime geral da iniciativa legislativa dos Deputados, nos termos do artigo 75.º da Lei Básica. Ora, como melhor se verá, a prática orçamental dos últimos anos tem levado a que um conjunto de *matérias não orçamentais*, mas de pendor anual, sejam incorporadas na *proposta de lei do orçamento*, como acontece com grande número de disposições fiscais. Caso estas disposições formalmente contidas na *lei do orçamento* não sejam relativas a “*receitas e despesas públicas*”, ou apenas residualmente toquem em matérias financeiras, não nos parece adequado afastar a possibilidade de uma iniciativa parlamentar sobre as mesmas, pela forma de *projectos de lei*, ou pela formulação de *propostas de alteração supervenientes* a estes artigos, que contemplem assuntos de cariz não orçamental, pelos Deputados à Assembleia Legislativa. A simples incorporação de disposições não orçamentais, na proposta de lei do orçamento, não as sujeita ao regime de reserva de iniciativa do *Orçamento*.

Assim sendo, terá que se considerar os restantes limites à iniciativa legislativa dos Deputados contida na *segunda parte* do artigo 75.º da Lei Básica, onde se prevê que os projectos de lei dos Deputados, que “*envolvam a política do Governo*”, sejam carecidos de uma autorização prévia escrita do Chefe do Executivo. Desde que esteja em causa aspectos relevantes para a concretização das opções políticas fundamentais do Governo, relativos às *políticas básicas* do Governo, que possam estar contidas no *Orçamento* de cada ano, para votação no órgão parlamentar, caindo na zona de *iniciativa legislativa condicionada* dos Deputados. Eventualmente, por exemplo, a disposição já costumeira, incluída na *proposta de lei do orçamento*, que actualiza a remuneração dos trabalhadores da Administração Pública³⁸, pode ser considerada como consistindo na concretização

não estando abrangidos pela reserva de iniciativa superveniente configurada pelo Regimento da Assembleia Legislativa em matéria orçamental. Na realidade, “a sistematização do texto e o seu estilo” podem sempre merecer eventuais aperfeiçoamentos ou melhorias em sede de redacção final, sem que tal coloque em causa as reservas de iniciativa legislativa do Governo, dado que esta intervenção da comissão de redacção final não pode nunca modificar o “pensamento legislativo”, isto é apenas pode corrigir deficiências formais ou de sistemática e não alterar as escolhas e opções legislativas que foram votadas e aprovadas em Plenário (cf. artigo 129.º do Regimento da Assembleia Legislativa). As várias reservas de iniciativa legislativa superveniente do Governo, constantes do Regimento, devem ser articuladas com este momento final de aperfeiçoamento técnico-jurídico das iniciativas legislativas.

38 Em função da inflação registada em Macau no ano civil anterior, mas nos últimos anos também tendo em vista os consensos obtidos, ou as opiniões recolhidas, no Conselho Permanente de Concertação Social. Cf. artigo 27.º da Lei n.º 19/2018, *Lei do Orçamento de 2019*, que actualizou o índice 100 tabela indiciária constante do Mapa 1 do Anexo I à Lei n.º 14/2009, *Regime das carreiras dos trabalhadores*

de uma *política básica* do Governo, para o Funcionalismo Público, caindo no campo da *iniciativa legislativa reservada*. Ainda que não nos pareça estar imune a que os Deputados possam formular uma *proposta de alteração*, ao abrigo da sua iniciativa legislativa superveniente, no âmbito da discussão parlamentar da mesma, não relevando que esta disposição esteja incorporada no *Orçamento*. Ainda que, nos termos regimentais, tal teria também que depender de uma prévia autorização do Chefe do Executivo³⁹, para o efeito, como melhor se verá.

Por outro lado, caso esteja em causa matéria tributária, que esteja incluída no *Orçamento*, por exemplo, a previsão de uma isenção fiscal do pagamento da Contribuição Industrial com efeitos para o ano civil em causa, teremos que ter em conta o âmbito da *reserva exclusiva de iniciativa legislativa* do Governo, em matéria fiscal, que decorre do artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica, que irá incidir sobre os “*elementos essenciais do regime tributário*”. Por último, resulta do exposto que haverá ainda um espaço onde a iniciativa legislativa dos Deputados se mantém, ainda que seja apenas residual neste âmbito, que corresponde às matérias, que estejam formalmente integradas na *proposta de orçamento*, mas que não tenham em vista intervenções sobre as *receitas e despesas públicas*, onde não estejam em causa as *políticas básicas* do Governo e onde não se visem alterações sobre os *elementos essenciais do regime tributário*. O *Orçamento* poderá incluir, por mera conveniência legislativa, a regulação relativa a aspectos organizatórios do funcionalismo público ou matérias fiscais não essenciais, com relevo financeiro acessório, entre outras. Que não tenham a ver com as opções políticas fundamentais do Executivo, onde os Deputados possam fazer uso da sua própria iniciativa legislativa, caso assim o entendam conveniente.

3.6. Reserva de Lei Orçamental

De forma paralela e simétrica à *reserva de iniciativa legislativa* do órgão executivo, a Assembleia Legislativa, enquanto órgão legislativo, assume uma competência exclusiva para apreciar e aprovar (ou *não aprovar*, conforme o entender), as iniciativas legislativas apresentadas pelo Governo na área orçamental (aprova anualmente o *Orçamento* e aprecia o *relatório sobre a execução do Orçamento* - artigo 71.º, alínea 2) da Lei Básica). No que diz respeito à votação do *Orçamento* deve ser reconhecido que o regime constitucional pressupõe a sua aprovação anual, não sendo possível prescindir da existência de um *Orçamento*⁴⁰,

dos serviços públicos, com efeitos a partir do dia 1 de Janeiro de 2019, mantendo-se o mesmo até nova actualização. Esta norma pode continuar a vigorar para além do ano civil de 2019.

39 Cf. alínea a) do artigo 107.º e artigo 105.º do Regimento da Assembleia Legislativa.

40 Tratando-se de uma iniciativa legislativa que decorre obrigatoriamente anualmente, e que pressupõe uma *aprovação parlamentar anualizada*, ainda que a aprovação concreta de cada proposta de orçamento

prevendo também salvaguardas em caso de não ser possível de se aprovar a *proposta de orçamento* apresentada pelo Governo, bem como mecanismos para solucionar eventuais crises constitucionais que possam surgir, em torno das opções orçamentais, entre os órgãos executivo e legislativo.

3.7. Não Aprovação do Orçamento

No que diz respeito ao *Orçamento*, é de notar que a não aprovação da “*proposta de orçamento apresentada pelo Governo*” acarreta graves consequências, ficando em causa o regular funcionamento das instituições, o financiamento dos serviços, organismos e outras entidades públicas, e mesmo o pagamento dos salários e outras remunerações devidas aos trabalhadores da Administração Pública, bem como aos fornecedores e contratantes públicos, que dependem das respectivas dotações orçamentais. A não aprovação do *Orçamento* pode dar lugar a uma crise política e constitucional, entre o Governo e a Assembleia Legislativa, caso o órgão executivo queira fazer aprovar um *Orçamento* que a maioria dos Deputados da Assembleia Legislativas rejeite. A Lei Básica resolve no imediato a questão através da adopção de um regime de duodécimos, continuando a aplicar o *Orçamento* aprovado pelo órgão legislativo no ano anterior, em cada mês que decorra, até à aprovação do novo *Orçamento*, permitindo que o Chefe do Executivo possa aprovar dotações provisórias para despesas de curto prazo, de acordo com os critérios adoptados no ano económico anterior (cf. artigo 53.º da Lei Básica). Esta solução, assente na afectação provisória de receitas e despesas de curto prazo, respeitando-se os critérios aprovados no *Orçamento* do ano económico anterior, pela Assembleia Legislativa, está também prevista na *Lei de Enquadramento Orçamental*, aprovada pela Lei n.º 15/2017 (cf. artigo 30.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*). Tal visa assegurar a imprescindível manutenção e continuação da regular actividade pública da RAEM e evitar que uma crise orçamental implique o encerramento de serviços públicos, bem como a impossibilidade de pagamento de salários e outros compromissos financeiros.

Do ponto de vista político, e da relação entre os órgãos de soberania regionais, a eventual ocorrência de uma crise constitucional, que decorra da não aprovação da *proposta de orçamento* apresentado pelo Governo à Assembleia Legislativa, é resolvida, num primeiro momento, pela *via de consultas*, procurando obter um *consenso* entre os órgãos executivo e parlamentar (cf. artigo 52.º, alínea 2) da Lei Básica), sendo que na falta de sucesso dessa via conciliatória se prevê que o Chefe do Executivo possa dissolver a Assembleia Legislativa, após consulta do Conselho Executivo, apresentando publicamente as razões justificativas da dissolução, que podem consistir na impossibilidade manifesta de se alcançar uma

que venha a ser apresentada não possa ser presumida, dependendo de consensos políticos.

maioria parlamentar para a aprovação do *Orçamento* apresentado (cf. artigo 52.º, *quarto parágrafo*, da Lei Básica)⁴¹. Tal, no entanto, apenas é possível por uma vez, não podendo o Chefe do Executivo dissolver a Assembleia Legislativa se já o tiver feito antes, mantendo-se a crise constitucional após a dissolução e da nova eleição e composição da Assembleia Legislativa (cf. artigo 52.º, *quinto parágrafo*, da Lei Básica). Nesse sentido, caso a nova Assembleia Legislativa, após a sua dissolução e recomposição, “*insistir na recusa da aprovação*” da *proposta de orçamento*, não aprovando novamente a *proposta de orçamento* apresentada, deve o Chefe do Executivo demitir-se, tendo obrigatoriamente que renunciar ao seu cargo por não conseguir fazer aprovar o seu *Orçamento* (cf. artigo 54.º, alínea 3) da Lei Básica). Tal pressupõe, que a eleição e nomeação de um novo Chefe do Executivo será a derradeira via para ultrapassar a crise constitucional associada à recusa, reiterada e insistente, da aprovação da *proposta de orçamento* pela Assembleia Legislativa, mesmo após esta ser dissolvida e reconstituída, presumindo-se que o novo Chefe do Executivo, que tome posse nestas circunstâncias muito especiais, resolva a crise constitucional, tomando as medidas que sejam exigíveis para reformular a *proposta de orçamento* de forma a que a mesma seja politicamente viável e possa obter a necessária aprovação e apoio parlamentar maioritário na Assembleia Legislativa. Caso tal não ocorra, este ciclo pode reiniciar-se com o novo Chefe do Executivo, que poderá dissolver novamente a Assembleia Legislativa, por uma vez, por esta insistir na recusa da aprovação da *proposta de orçamento*.

3.8. Execução do Orçamento

Uma outra questão próxima, também contemplada na Lei Básica, é assegurar que o *Orçamento* aprovado pela Assembleia Legislativa, com base na proposta do Governo, é devidamente executado, procurando garantir-se que as opções fiscais e financeiras que foram discutidas e aprovadas pelo órgão parlamentar são plenamente respeitadas aquando da execução e aplicação da lei orçamental, em cada ano económico. Sobre este ponto, a *Lei de Enquadramento Orçamental*, aprovada pela Lei n.º 15/2017, prevê que, após a aprovação da *proposta de orçamento* pela Assembleia Legislativa e da assinatura pelo Chefe do Executivo, se proceda à sua publicação no Boletim Oficial e à sua execução no ano económico em causa (cf. artigo 29.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*).

A questão oferece algumas *nuanças* perante a *letra* da Lei Básica, dado que no seu texto a lei fundamental se refere a que a Assembleia Legislativa deva “apreciar”, e não “aprovar”, o *relatório sobre a execução do orçamento* apresentado pelo Governo (cf. artigo 71.º, alínea 2), *parte final*, da Lei Básica). Ora, se na *letra* da Lei Básica se prevê que a *proposta de orçamento* apresentada

41 Cf. artigo 25.º, n.º 2 da *Lei de Enquadramento Orçamental*.

pelo Governo é *examinada e aprovada* pela Assembleia Legislativa (cf. artigo 71.º, alínea 3), *primeira parte*, da Lei Básica), o que implica que deva ser discutida e votada, podendo ser rejeita (ou, *não aprovada*) pelo órgão legislativo, já o *relatório do orçamento* é aparentemente meramente *apreciado*. O que poderia ser entendido como implicando uma pronúncia sobre a correcta execução do orçamento, por via de uma votação pelo Plenário do *relatório do orçamento*, mas tem sido antes entendido como dando lugar a um momento de discussão e votação meramente indirecta, pela via da aprovação de uma resolução da Assembleia Legislativa (cf. artigo 154.º do Regimento da Assembleia Legislativa).

Tal consiste na apreciação e aprovação de um parecer elaborado por uma comissão da Assembleia Legislativa sobre o *Relatório sobre a Execução do Orçamento*⁴². O que não comporta a votação do próprio *relatório do orçamento* apresentado pelo Governo, como seria expectável e claramente mais adequado, que é produzido pelos Serviços de Finanças, e que por sua vez já foi alvo de um *Relatório de Auditoria da Conta Geral* de teor técnico pelo Comissariado de Auditoria (cf. artigo 153.º do Regimento da Assembleia Legislativa).

Assim sendo, a Assembleia Legislativa pronuncia-se sobre a *opinião* que uma comissão da Assembleia Legislativa, elaborada perante o *Relatório sobre a Execução do Orçamento* de um certo ano apresentado pelo Governo, tendo em conta também o respectivo *relatório do Comissariado de Auditoria*, que irá rever e emitir um parecer técnico sobre a sua exactidão. Discutindo e aprovando esse mesmo relatório de uma comissão por via de uma resolução do Plenário da Assembleia Legislativa, mas não se pronunciando directamente, como eventualmente seria mais natural e apropriado, no campo da fiscalização orçamental pela Assembleia Legislativa, sobre o *relatório do orçamento* apresentado pelo Governo, que não é alvo de apreciação e votação em Plenário.

Este modo de funcionamento, veio a ser retomado pela *Lei de Enquadramento Orçamental*, aprovada pela Lei n.º 15/2017, estando previsto que compete aos Serviços de Finanças a elaboração do relatório sobre a execução do orçamento (cf. artigo 54.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*)⁴³, devendo ser apresentado à Assembleia Legislativa, até 15 de Outubro de cada ano, juntamente com o relatório do Comissariado de Auditoria (cf. artigo 55.º da *Lei de Enquadramento*

42 A resolução mais recente é a *Apreciação do Relatório sobre a Execução do Orçamento de 2017*, aprovada pela Resolução n.º 1/2019, publicada na I Série do Boletim Oficial da RAEM, no dia 4 de Fevereiro de 2019 (disponível em <http://www.al.gov.mo/pt/resolution/lawRes/354>).

43 As *regras para a elaboração do relatório sobre a execução do orçamento* foram aprovadas por regulamentação administrativa complementar, por via do Despacho do Chefe do Executivo n.º 275/2018 (e constam do Anexo II a este Despacho). Veja-se também artigo 54.º, n.º 3 e artigo 72.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*, e ainda alínea 2) do n.º 1 do artigo 93.º do Regulamento Administrativo n.º 2/2018, *Regulamentação da Lei de Enquadramento Orçamental*.

Orçamental), sendo que a Assembleia Legislativa aprecia o relatório sobre a execução do orçamento (cf. artigo 56.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*) e o publica no Boletim Oficial (cf. artigo 57.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*).

De notar que a Assembleia Legislativa pode *não aprovar* o relatório do orçamento apresentado pelo Governo, ou pode *apreciar negativamente* esse mesmo relatório, nomeadamente quando o parecer sobre o *Relatório sobre a Execução do Orçamento* elaborado por uma comissão parlamentar seja desfavorável. Caso se considere que as opções formuladas e votadas na *lei do orçamento* não foram devidamente respeitadas na execução do mesmo orçamento, tendo havido uma violação das opções financeiras, dos princípios ou dos compromissos orçamentais. Tal, no entanto, aparentemente não suscita mais consequências constitucionais, não colocando em causa o regular funcionamento das instituições, não se prevendo nenhuma ilação legal para este incumprimento, que terá apenas um sentido de um voto político, manifestando uma censura pela quebra com as opções orçamentais apresentadas pelo Governo e votadas pela Assembleia Legislativa. Não há, portanto, uma sanção jurídica específica para este efeito.

Tal implica que a *reserva de lei* da Assembleia Legislativa surja com maior densificação, assumindo maior exigência, na sua competência para *examinar e aprovar* a proposta de orçamento apresentada pelo Governo do que na sua competência para *apreciar* o relatório sobre a execução do orçamento apresentado pelo Governo. Neste segundo momento, as competências de fiscalização do cumprimento orçamental parecem desacompanhadas de mecanismos de controlo efectivo e de uma sanção para uma eventual violação do regime orçamental. Se o Executivo não cumpre com as opções aprovadas na *lei do orçamento*, haverá apenas espaço para uma *censura política* pela Assembleia Legislativa, caso entenda que o *relatório sobre a execução do orçamento* não deve ser aprovado ou não deve ser *favoravelmente apreciado*, sendo chumbado. Ou mereça ser *aprovado apenas com certas reservas*⁴⁴, nomeadamente por violação do previsto na *lei do*

44 Houve já um caso, aquando da apreciação da *Execução do Orçamento de 2007*, onde o *Relatório de Auditoria da Conta Geral*, elaborado pelo Comissariado da Auditoria apresentou uma recomendação de aprovação com *reservas* à Assembleia Legislativa, por se entender que não se teria respeitado devidamente o regime de contabilidade à data aplicável. Tendo-se afirmado expressamente que “Dado que os serviços reconheceram parte das “operações financeiras específicas” nos Activos e Passivos, conforme o princípio do regime de acréscimo, e não registaram parte das mesmas nas demonstrações financeiras consolidadas, contrariando assim o disposto no regime de contabilidade pública, pelo qual todas elas deveriam ser uniformemente registadas nas demonstrações financeiras consolidadas como receitas e despesas, a Relação de receitas e despesas consolidadas relativa a 2007 deixou de registar pelo menos cerca de 803,3 mil milhões de patacas nas “receitas de capital”, 790,1 mil milhões nas “despesas de capital” e 13,2 mil milhões no saldo de operações orçamentais; no Balanço consolidado, foram registados a mais nos “activos – créditos a terceiros” cerca de 1,2 mil milhões de patacas, cerca de 62,7 mil milhões de patacas a mais nos “passivos – débitos a terceiros” e cerca de 61,5 mil milhões

orçamento em causa. Isto para além de um controlo da legalidade pelos tribunais, que pode existir em relação ao incumprimento do *regime de contabilidade público que o Orçamento deva obedecer*, na medida em que as disposições legais ou os princípios contabilísticos e financeiros não sejam respeitados, ou também em caso de violação do regime de bases ou dos princípios contidos na *Lei de Enquadramento Orçamental*, para além de se sindicar o cumprimento do regime procedimental administrativo e os seus princípios, desde logo o *princípio da legalidade*, pelos órgãos administrativos.

3.9. Reserva de Iniciativa Tributária

A *reserva exclusiva de iniciativa legislativa* do Executivo assume um âmbito de grande amplitude também no campo da feitura das leis fiscais, dado que a nossa lei fundamental prevê que compete ao Governo apresentar propostas para definir, por lei em sentido formal, aprovada pela Assembleia Legislativa, os *elementos essenciais do regime tributário* (cf. artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica). Ou, como se pode ler na Lei Básica, compete ao *Governo* (leia-se *em exclusivo ao Governo*, estando dotado de um verdadeiro monopólio de iniciativa legislativa originária no âmbito nuclear do Direito Fiscal) apresentar à Assembleia Legislativa as propostas de lei que tenham em vista “*Fazer, alterar, suspender ou revogar leis*”, e que procurem *definir* “*os elementos essenciais do regime tributário*”.

Nestes termos, não é permitido que os Deputados à Assembleia Legislativa, que também se encontram dotados de iniciativa legislativa, em geral (cf. artigo 75.º da Lei Básica), possam apresentar iniciativas legislativas tendo em vista *definir o núcleo essencial do Direito Tributário*. Neste campo sensível para os dinheiros e tesouro público, os Deputados não podem formular projectos de lei em matéria fiscal, visando a *criação de novos impostos*, a *modificação de impostos em vigor*, ou a *revogação de impostos vigentes*, alterando a carga fiscal e tributária vigente no sistema. Tal implica que seja sempre o Governo a tomar a iniciativa legislativa neste âmbito, que fica vedada aos Deputados, que não podem apresentar projectos de lei em matéria fiscal, que visem influir sobre a *definição, regulando substantivamente o regime jurídico aplicável*, dos “*elementos essenciais do regime tributário*”. Caso o órgão executivo não exerça esta competência, por inércia ou inépcia, mesmo que os Deputados à Assembleia Legislativa entendam que existem necessidades evidentes de intervenções na ordem jurídica-fiscal, não podem adoptar a iniciativa legislativa neste âmbito reservado ao Governo.

Esta opção parece ser excessivamente restritiva da iniciativa legislativa

de patacas a menos na situação líquida”, COMISSARIADO DA AUDITORIA, *Relatório de Auditoria da Conta Geral de 2007*, págs. 6-7 (*Relatório* disponível em <http://www.ca.gov.mo/files/RACG07pt.pdf>).

dos Deputados⁴⁵, que são obrigados a *aguardar passivamente* pela apresentação de uma proposta de lei em matéria fiscal por parte do Governo. Sendo que o impacto prático desta limitação se tem talvez agravado na última década, dado que se constata uma tendência para o órgão executivo conduzir estudos, que se prolongam por vários anos, sem submeter iniciativas legislativas em matérias fiscais, mesmo onde se nota a necessidade premente de uma intervenção legislativa, como acontece com a substituição do Código das Execuções Fiscais⁴⁶.

O que introduz um evidente elemento de grande rigidez legislativa, que pode ser entendido como mais um momento de demonstração da *predominância do Executivo*⁴⁷ em matéria de iniciativa legislativa. A razão de ser desta opção pode ser reconduzida, em alguma medida, à necessidade de assegurar o rigor e a sustentabilidade financeira das contas pública, procurando evitar-se que eventuais *impulsos mais populistas* entre os Deputados, que queiram por razões eleitorais apresentar iniciativas politicamente populares, mas fiscalmente onerosas, e que possam favorecer a aprovação parlamentar da redução de impostos e da concessão de novos benefícios ou isenções fiscais. O que poderia eventualmente ocorrer em termos orçamentais não sustentáveis, que impliquem perdas de receitas tributárias que sejam indispensáveis para suportar as despesas públicas com a prestação pelo Executivo de bens e serviços públicos à população, bem como ao regular funcionamento da Administração Pública, permitindo a continuidade da actividade pública da RAEM. Neste sentido, a reserva de iniciativa do *órgão executivo* pode ser entendida como uma garantia da solvabilidade e sustentabilidade financeira e de responsabilidade fiscal, e instrumental ao *princípio do equilíbrio orçamental*, por via do *exclusivo na iniciativa legislativa originária* em matéria tributária. Parece, no entanto, que seria mais equilibrado e funcionalmente adequado que se admitisse que os Deputados, pelo menos em aspectos pontuais, e sem um impacto financeiro significativo, pudessem também formular iniciativas legislativas em *matéria fiscal nuclear*, propondo por exemplo a revogação, ainda que parcial, de um imposto manifestamente desactualizado, como acontece com a Contribuição Industrial.

45 Há “demasiadas restrições à acção dos deputados da Assembleia Legislativa”, JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente pág. 199).

46 LIU DEXUE, “Considerações sobre as estratégias da reforma jurídica de Macau e do desenvolvimento do direito no contexto do princípio “um país, dois sistemas””, in *Revista Administração*, n.º 102, vol. XXVI, 2013, 997-1025 (especialmente pág. 100 e nota de rodapé n.º 4, nessa mesma página).

47 PAULO CARDINAL, “O Sistema Político de Macau na Lei Básica – Separação e Supremacia do Executivo face ao Legislativo”, in *Revista Administração*, n.º 19/20, Vol. VI, 1993, págs. 79-101 (especialmente págs. 92 e seguintes).

3.10. Iniciativa Legislativa Condicionada

Às *matérias tributárias essenciais*, nos termos do artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica, aplica-se um *regime próprio delimitativo da iniciativa legislativa*, dando um exclusivo ao Governo neste campo. E pensamos que este exclusivo assume uma natureza *indisponível*, não havendo a possibilidade de um Deputado à Assembleia Legislativa apresentar um projecto de lei neste âmbito, mesmo que o queira fazer após ter obtido a autorização prévia do Chefe do Executivo, nos termos do artigo 75.º da Lei Básica. A lei fundamental não permite que o Governo possa aqui autorizar ou delegar as suas competências de iniciativa legislativa em matéria fiscal nos Deputados. Pode dizer-se porventura que se trata de uma *reserva absoluta de iniciativa legislativa*, que se assume como um regime especial para a *definição dos elementos essenciais do regime tributário*. Não se aplicando os condicionalismos gerais, para o exercício da iniciativa legislativa pelos Deputados à Assembleia Legislativa, que se encontram previstos no artigo 75.º da Lei Básica. Tal resulta do regime contido na alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica ser uma regra especial de *reserva absoluta da iniciativa legislativa* do Governo, apenas se aplicando à intervenção legislativa relativamente aos “*elementos essenciais do regime tributário*”, enquanto que o previsto no artigo 75.º da Lei Básica se pode assumir como o regime geral, que se aplica a todas as iniciativas legislativas dos Deputados, para as restantes matérias não tributárias⁴⁸.

Deve, no entanto, ser referido que fora deste âmbito reservado de iniciativa legislativa, que se encontra previsto no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica, no que diz respeito aos *elementos não essenciais* do regime tributário, estando em causa, por exemplo, aspectos fiscais instrumentais, complementares ou acessórios, não existe um regime especial condicionante da iniciativa legislativa dos Deputados. Pode haver, portanto, aqui projectos de lei a serem apresentados pelos Deputados, e não há um exclusivo de iniciativa reservada ao Governo. E em consequência há que ter em conta as restrições gerais à iniciativa legislativa dos Deputados previstas no artigo 75.º da Lei Básica, dado que a iniciativa legislativa dos Deputados existe em matéria fiscal, ainda que apenas para aspectos que não se reportem aos *elementos essenciais do regime tributário*. Neste sentido, a aplicação do artigo 75.º da Lei Básica (*regime geral* da iniciativa legislativa dos Deputados) assume uma *natureza subsidiária* perante o artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica (*regime*

48 O artigo 75.º da Lei Básica, por sua vez limita o poder de iniciativa legislativa originária dos Deputados para certas matérias: receitas e despesas públicas, estrutura política, funcionamento do Governo e política do Governo. No resto das matérias não existem restrições específicas. Acresce ainda pelo menos mais uma excepção, com um regime especial próprio, previsto no Anexo II, número 2, da Lei Básica: a metodologia eleitoral específica dos Deputados é definida por lei eleitoral sob proposta do Governo. Isto para além da reserva de iniciativa exclusiva em matéria *orçamental*, decorrente do previsto na alínea 2) do artigo 71.º da Lei Básica e que já foi antes discutida no texto.

especial da iniciativa legislativa dos Deputados em matéria tributária). Aplica-se o artigo 75.º quando não se aplicar o artigo 71.º, alínea 3).

E é de registar, desde logo, que o artigo 75.º da Lei Básica prevê que os Deputados à Assembleia Legislativa, a título individual ou conjuntamente, possam apresentar projectos de lei que “*não envolvam receitas e despesas públicas, a estrutura política ou o funcionamento do Governo*”⁴⁹. Tal implica que a iniciativa legislativa dos Deputados, em geral, não seja permitida quando um projecto de lei relevantemente (1) tenha um impacto para as *receitas e despesas públicas*, ou (2) altere a *estrutura política* ou, ainda, (3) interfira com o regular *funcionamento do Governo*⁵⁰. Se é expectável que iniciativas legislativas em matéria tributária tendencialmente não influam *na estrutura política* ou *no funcionamento do Governo*⁵¹, o mesmo não pode ser dito do seu impacto legislativo na perspectiva das *receitas e despesas públicas*, onde parece que, com alguma facilidade, as alterações em matéria tributária ou fiscal poderão conter impactos relevantes nas receitas públicas, gerando variações nas receitas fiscais⁵².

49 O Regimento da Assembleia Legislativa também limita, nestes mesmos termos, as *iniciativas legislativas originárias* que possam ser formuladas pelos Deputados (cf. artigo 104.º, alíneas b), c) e d) do Regimento da Assembleia Legislativa). Acrescenta um limite ao número de Deputados que podem subscrever uma iniciativa legislativa colectiva, em não mais que nove (cf. artigo 103.º, n.º 1 do Regimento da Assembleia Legislativa), o que visa evitar que uma maioria dos Deputados se comprometa com uma iniciativa legislativa, o que poderia antecipar indevidamente a sua aprovação pelo Plenário.

50 Sobre a delimitação do âmbito da reserva de iniciativa em favor do Governo nestas matérias veja-se PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente págs. 648-654).

51 Não se afigurando como relevante, para estes efeitos, que eventuais projectos de lei dos Deputados em matéria tributária, como qualquer iniciativa legislativa, em regra, possam influir pontualmente, lateralmente ou acessoriamente em aspectos relativos à estrutura e organização administrativa para a execução da lei, atribuindo novas atribuições, competências, deveres ou poderes em matéria administrativa, ou introduzindo modificações, para os Serviços Públicos responsáveis, mormente na Direcção de Serviços de Finanças. Paulo Cardinal refere-se, de forma impressiva, às “*minudências*”, para se referir aos aspectos menores ou laterais de iniciativas legislativas dos Deputados com impacto negligenciável na operacionalidade e estruturação do Governo, que manifestamente não assumem relevância suficiente para impedir a apresentação dos respectivos projectos de lei por Deputados. Veja-se sobre isto PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente pág. 651). Também com interesse, PEDRO SENA, “O Exercício da Função Legislativa e os Desafios da Prática da Feitura das Leis – Análise de um processo legislativo (a) típico”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 469-493 (especialmente pág. 473).

52 Ainda que tal possa não ocorrer sempre, se estiverem em causa aspectos da regulação de teor técnico ou medidas de simplificação fiscal, ou mesmo de revisão e actualização de legislação procedimental tributária,

Parece que deve ser entendido que também neste âmbito existe uma *reserva absoluta de iniciativa legislativa* do Governo, com um cariz de rigidez e indisponibilidade, não se podendo aplicar o regime da autorização prévia por escrito do Chefe do Executivo, prevista no artigo 75.º da Lei Básica apenas expressamente para a apresentação de projectos de lei dos Deputados à Assembleia Legislativa que “*envolvam a política do Governo*”⁵³. O que pode ser encarado como uma *reserva relativa de iniciativa legislativa* do Governo⁵⁴, ou de uma área de intervenção legislativa sujeita a uma *iniciativa legislativa condicionada* dos Deputados, onde o Chefe do Executivo pode autorizar os projectos de lei dos Deputados que influam nas *políticas do Governo*⁵⁵.

Ainda que a opção contida na lei fundamental possa não ser a mais equilibrada, dado que nada obsta, mesmo dentro de um modelo constitucional que visa condicionar fortemente a iniciativa legislativa dos Deputados em certas matérias, a que se pudesse admitir um regime de *iniciativa legislativa condicionada*, sujeita a uma autorização prévia do Chefe do Executivo, também para os projectos dos Deputados que incidissem sobre *receitas e despesas públicas*, *a estrutura política* ou *o funcionamento do Governo*, e não apenas para iniciativas legislativas que tenham impacto na *política do Governo*. Esta não foi a opção formulada na Lei Básica, que não admite, mesmo que de forma condicionada, ou

visando o reforço das garantias administrativas ou contenciosas, em defesa dos direitos dos contribuintes, por exemplo, que não tenham relevância financeira (e “*não envolvam receitas e despesas públicas*” – artigo 75.º da Lei Básica), sendo neutras em termos de impacto na evolução das receitas e despesas públicas. O que implicaria que, nestes casos, a iniciativa legislativa originária dos Deputados à Assembleia Legislativa não se encontra à partida vedada. Igual conclusão deve ser alcançada se um projecto de lei, ao regular matérias organizatória e administrativas, por exemplo, apenas residualmente tenha implicações financeiras, por implicar alguma despesa pública residual. Veja-se PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente pág. 651). Parece ser entendido, em Hong Kong, perante regra idêntica, que apenas há um impacto financeiro relevante (*a dimensão financeira implícita de um projecto de lei não pode ser ignorada*) quando tal implicar um *aumento substancial* das despesas públicas, P Y Lo, *The Hong Kong Basic Law*, LexisNexis, 2011, pág. 448.

- 53 Fazendo uma repartição entre estas duas situações, veja-se IEONG WAN CHONG, *Anotações à Lei Básica da RAEM*, Associação de Divulgação da Lei Básica de Macau, 2005, pág. 148.
- 54 ANTÓNIO EDUARDO BALTAR MALHEIRO DE MAGALHÃES, “O Princípio da Separação de Poderes na Lei Básica da Futura Região Administrativa Especial de Macau”, in *Revista Administração*, n.º 41, vol. XI, 1998, págs. 709-733 (especialmente págs. 730-731). António Katchi fala em duas reservas de iniciativa legislativa, uma *absoluta* e outra *relativa*, veja-se ANTÓNIO KATCHI, *As Fontes de Direito de Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2006, pág. 477.
- 55 O Regimento da Assembleia Legislativa prevê que “em matérias atinentes à política do Governo” se dependa da autorização escrita do Chefe do Executivo (cf. artigo 105.º do Regimento da Assembleia Legislativa) para a apresentação de projectos de lei pelos Deputados neste âmbito condicionado.

previamente autorizada, a iniciativa legislativa originária dos Deputados nestas matérias⁵⁶.

Merece também reflexão como se deve apreender o âmbito das matérias que são ou não “*atinentes à política do Governo*”, que se pode entender querer “evitar que o órgão legislativo interfira excessivamente no poder administrativo do Governo, prejudique o prestígio do Governo e reduza a eficiência de trabalho do Governo”⁵⁷, em mais um momento de concretização da *predominância do Executivo*. Parece, no entanto, necessário que o conceito de *política do Governo* não possa ser entendido de forma demasiado abrangente⁵⁸, que leve a um esvaziar ou esgotar quase por completo da iniciativa legislativa dos Deputados à Assembleia Legislativa, tendo que se tratar de *políticas do Governo* que tenham sido assumidas de forma clara, pública e oficial⁵⁹, e tendo que se reconduzir, dentro das opções políticas, apenas às “escolhas fundamentais ou de base que o Governo tome em cada área de intervenção, cuja alteração depende de autorização prévia, não se incluindo aspectos acessórios, laterais ou de pormenor das opções do Governo”⁶⁰. Devem estar em causa as políticas fundamentais do Governo, perante projectos de lei dos Deputados que tenham um previsivelmente um impacto relevante sobre essas mesmas políticas básicas do Governo⁶¹.

56 O mesmo acontece ao abrigo do artigo 74.º da Lei Básica de Hong Kong, onde se pode dizer que “*art. 74 absolutely prohibits the proposal by individual members of such bills, as well as bills related to the political structure or operations of the Government*”, BENNY TAI, *Chapter 7 (the Chief Executive), Law of the Hong Kong Constitution*, Johannes Chan/C.L. Lim (ed.), Sweet and Maxwell, 2011, pág. 207.

57 IEONG WAN CHONG, *Anotações à Lei Básica da RAEM*, Associação de Divulgação da Lei Básica de Macau, 2005, pág. 148.

58 O conceito de “política do Governo”, para este efeito, deve ser interpretado em sentido restritivo, limitando-se às opções fundamentais formuladas para as políticas públicas, nomeadamente a nível sectorial. Sobre este ponto, ilustrando as várias interpretações possíveis dos normativos em causa, veja-se PEDRO SENA, “O Exercício da Função Legislativa e os Desafios da Prática da Feitura das Leis – Análise de um processo legislativo (atípico), in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 469-493 (especialmente págs. 471-475).

59 Não basta, por exemplo, que o Governo informe publicamente que está a conduzir estudos, auscultações ou consultas públicas sobre certa matéria, o que acontece frequentemente durante largos anos, em inúmeras áreas e sobre múltiplos assuntos, muitas vezes sem resultar em iniciativas legislativas, para se esvaziar a iniciativa legislativa dos Deputados. Nem deve bastar uma referência pouco concretizada que certo assunto se integra na política do Governo, o que também ocorre amiúde.

60 PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente pág. 653).

61 Para o regime correspondente de Hong Kong refere-se que estas iniciativas legislativas dos Deputados “*must have substantive effect on Government policies*”, tendo um impacto relevante, ou *substantivo*, sobre estas opções políticas, P Y LO, *The Hong Kong Basic Law*, LexisNexis, 2011, pág. 449.

Neste sentido, não é expectável que projectos de lei, apresentadas pelos Deputados, em sede de *iniciativa legislativa originária*, que visem alterações de pormenor, de ordem técnico-fiscal, ou impliquem reforços dos direitos de defesa dos contribuintes, por exemplo, tenham a aptidão para serem considerados sujeitos a este regime de autorização prévia, dado que não irão, pelo menos normalmente, “*envolver a política do Governo*”, ou serem “*atinentes à política do Governo*”. Mas, ainda assim, haverá também aqui um campo relativamente amplo de matérias tributárias onde o Governo pode ter formulado uma opção política fundamental, nomeadamente por ter assumido oficialmente e claramente um conjunto de opções, entendidas como sendo centrais para as suas políticas em matéria fiscal e financeira, num dado ano económico, formalmente perante o Plenário da Assembleia Legislativa, por exemplo aquando da apresentação das *Linhas de Acção Governativa*, ou na discussão e apresentação do *Orçamento*. Nesse caso, haverá uma área de intervenção fiscal, que não seja relativa a *aspectos essenciais do regime tributário*, onde os Deputados não poderão intervir, propondo uma iniciativa legislativa originária que colida relevantemente com as *políticas básicas* do Governo, excepto quando tenham previamente obtido autorização do Chefe do Executivo, nos termos do artigo 75.º da Lei Básica⁶².

3.11. Reserva de Lei Tributária

A Assembleia Legislativa encontra-se dotada de uma *reserva de lei* ampla no campo da feitura das leis fiscais (que abrange “os elementos essenciais do regime tributário” - artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica), sendo o órgão legislativo competente para aprovar (ou *não aprovar*, ou *aprovar com alterações* a proposta de lei inicialmente formulada) as iniciativas legislativas apresentadas pelo Governo em *matéria fiscal nuclear*. Este monopólio na produção de normas legais em matéria tributária assume uma dimensão simétrica ao âmbito reservado para a *iniciativa exclusiva* do Governo, sendo que compete à Assembleia Legislativa *definir*, por lei em sentido formal, os *elementos essenciais do regime tributário*.

Acresce ainda que a legislação fiscal que vigora na nossa ordem jurídica foi aprovada pela *forma de lei* da Assembleia Legislativa, podendo ter sofrido alterações por lei ou decreto-lei⁶³, antes de 1999, ao abrigo de uma autorização

62 O Regimento da Assembleia Legislativa também limita, nestes mesmos termos, as iniciativas legislativas originárias que possam ser formuladas pelos Deputados (cf. artigo 104.º do Regimento da Assembleia Legislativa).

63 Os impostos em vigor na ordem jurídica da RAEM foram aprovados por *lei*, mas foram sendo alterados por *lei* e por *decreto-lei* ao longo dos anos, tratando-se do *Imposto Profissional* (aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, por várias vezes alterado, em alguns casos por lei e noutros por decreto-lei), do *Imposto sobre Veículos Motorizados* (aprovado pela Lei n.º 5/2002, alterado por várias vezes por lei), do *Imposto Complementar de Rendimentos* (aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro, por várias

legislativa da Assembleia Legislativa, conforme era admitido no anterior regime constitucional⁶⁴, mas não é já possível actualmente no regime previsto na Lei Básica, assumindo natureza legislativa⁶⁵, cabendo também simultaneamente na *reserva de lei* prevista na alínea 1) do artigo 71.º da Lei Básica, dado que se pretende alterar ou revogar *leis* em vigor na ordem jurídica da RAEM.

Tal implica que o Governo deva apresentar as suas *propostas* para definir os aspectos mais relevantes do Direito Fiscal de Macau, para serem discutidas e votadas pela Assembleia Legislativa, tendo em vista que possam vir a ser aprovadas e passem a constar de lei, fazendo vigorar as opções de política fiscal pretendidas na ordem jurídica. Não quer isto dizer, deve ser compreendido, que a Assembleia Legislativa aprove sempre as propostas de lei apresentadas pelo Executivo em matéria fiscal. Ou que as tenha que aprovar sem quaisquer modificações, conforme foram apresentadas inicialmente. A própria dinâmica da discussão e votação de leis no órgão parlamentar é conducente a que as opções inicialmente formuladas sofram ajustamentos de vária ordem de grandeza⁶⁶.

vezes alterado por lei e por decreto-lei), do *Imposto de Selo* (aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho, por várias vezes alterado por lei), do *Imposto de Consumo* (aprovado pela Lei n.º 4/99/M, de 13 de Dezembro, por várias vezes alterado por lei), do *Imposto de Turismo* (aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto), da *Contribuição Industrial* (aprovada pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro, por várias vezes alterado por lei e por decreto-lei), da *Contribuição Predial Urbana* (aprovada pela Lei n.º 19/78/M, de 12 de Agosto, por várias vezes alterado por lei e por decreto-lei) e do *Imposto de Circulação* (aprovado pela Lei n.º 16/96/M, de 12 de Agosto, alterado por uma vez por lei). Acrescem ainda os dois novos impostos aprovados e alterados por lei da Assembleia Legislativa após a implantação da RAEM: o *Imposto do Selo Especial sobre a transmissão de bens imóveis* (aprovado pela Lei n.º 6/2011, e alterado por uma vez por lei) e o *Imposto do Selo Especial sobre a aquisição do segundo e posteriores bens imóveis destinado à habitação* (aprovado pela Lei n.º 2/2018).

64 Cf. artigo 31.º, n.º 2, alínea c) do *Estatuto Orgânico de Macau*, aprovado pela Lei n.º 1/76, de 17 de Fevereiro, alterado pela Lei n.º 53/79, de 14 de Setembro, pela Lei n.º 13/90, de 10 de Maio e pela Lei n.º 23-A/96, de 29 de Julho, sendo matéria de competência exclusiva da Assembleia Legislativa que podia ser alvo de delegação por via de uma autorização legislativa ao Governador, para legislar sobre os elementos essenciais do regime tributário, através de um decreto-lei autorizado.

65 Veja-se também o artigo 8.º, alínea 1) da Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, que determina que a alteração ou revogação de normas constantes de um decreto-lei, que caibam no âmbito da reserva de lei da Assembleia Legislativa, como acontece com as *matérias tributárias essenciais*, tenham que ocorrer por uma lei formal parlamentar.

66 Regista-se, no entanto, na prática legislativa uma certa tendência do Governo para apresentar proposta de lei em matéria fiscal em *processo de urgência*, mesmo quando é patente que não há uma necessidade de intervenção urgente na ordem jurídica à qual se visa responder. Aparentemente tendo em vista acelerar o processo legislativo e impedir que os contribuintes adoptem medidas organizatórias que antecipem ou reduzam o impacto imediato da iniciativa fiscal. O que implica um condicionamento à intervenção parlamentar regular, pela própria natureza e regime deste processo legislativo abreviado, onde a votação na generalidade e na especialidade ocorrem no mesmo Plenário e com dispensa de exame da iniciativa legislativa em comissão. Tal limita e dificulta a intervenção do órgão legislativo

3.12. Reserva de Lei Tributária na Lei Básica

Para efeitos da caracterização da reserva de lei em matéria tributária, importa distinguir entre (1) o princípio da *reserva de lei formal* ou *material* e (2) o princípio da *reserva relativa* ou *absoluta* de lei parlamentar. E também dilucidar qual o sentido normativo que se deve atribuir aos conceitos de “elementos essenciais” e “regime tributário”, para efeitos da alínea 3) do artigo 75.º da Lei Básica.

3.13. Reserva de Lei: Formal e Absoluta

O princípio da *reserva de lei formal*, exige que os actos legislativos revistam a forma de lei e obriga a que as leis dos órgãos legislativos tenham de esgotar a normação da matéria em causa, sendo que a intervenção regulamentar superveniente, na medida em que seja admitida, deve apenas visar a execução das soluções normativas contidas na própria lei parlamentar. Por outro lado, a *reserva de lei material* apenas exige que a fonte da normação jurídica seja uma norma geral e abstracta, sem ser relevante a forma que esta normação revista⁶⁷.

Uma primeira leitura da Lei Básica permite reconhecer facilmente que estamos perante a atribuição de uma reserva de lei *formal* à Assembleia Legislativa para efeitos de criação dos impostos. É à Assembleia Legislativa que compete “*definir, (...), os elementos essenciais do regime tributário*” (artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica), e é reservado ao órgão legislativo “*Fazer, alterar, suspender ou revogar leis*” (artigo 71.º, alínea 1) da Lei Básica). O que implica que as intervenções legislativas em matéria fiscal, pelo menos no que visem *definir os elementos essenciais dos impostos*, devam ocorrer obrigatoriamente por uma lei em sentido formal, aprovada pela Assembleia Legislativa, nos termos da Lei Básica e de “*acordo com os procedimentos legais*” aplicáveis. O princípio da legalidade do imposto, conforme configurada no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica, exige uma lei em sentido formal, firmando a *reserva de lei formal*. Tal implica que a definição dos *elementos essenciais* de cada *imposto* ocorra substantivamente pela Assembleia Legislativa, que é o órgão legislativo competente, ainda que com base

sobre o texto da proposta de lei inicialmente apresentada à Assembleia Legislativa, que é aprovado com grande rapidez, e por vezes também sem um controlo suficiente sobre a sua qualidade técnica e previsível impacto legislativo antes da sua aprovação parlamentar. Falando numa “via verde” fiscal, PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente pág. 735).

67 Sobre esta questão, no Estatuto Orgânico de Macau, veja-se HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 76-77. Veja-se também, com interesse, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *Manual de Formação de Direito Administrativo de Macau*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2006, págs. 138-140.

numa proposta de lei apresentada pelo Governo. A existência de uma verdadeira reserva *formal* de lei em matéria fiscal alinha-se com o *princípio da integralidade da lei*⁶⁸, apenas deixando aspectos concretizadores, acessórios e de execução das opções contidas na lei para regulamento administrativo complementar⁶⁹.

O princípio da *reserva relativa* de lei existe quando o regime constitucional aplicável admitir que as matérias que estão à partida reservadas aos órgãos parlamentares possam ser alvo de uma intervenção normativa pelo órgão executivo, ao abrigo de uma *autorização legislativa*, por meio de uma delegação das competências legislativas, à partida reservadas ao parlamento, para o Governo. Já a reserva *absoluta* de lei exige que a lei parlamentar contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada e não admite que o órgão legislativo possa autorizar a intervenção normativa do órgão executivo, tendo os aspectos substanciais do regime jurídico que estar previstos na própria lei parlamentar. O que implica que haja obrigatoriamente uma intervenção normativa primária por via de uma lei parlamentar, seja esta uma intervenção *material* a fixar a própria disciplina dos impostos, ou, em alternativa, apenas uma intervenção do órgão legislativo de carácter meramente *formal*, autorizando o legislador ordinário, ou o Governo, a estabelecer o conteúdo do regime fiscal aplicável, dentro de certas orientações gerais e do enquadramento prévio que devem constar da lei de autorização da disciplina do imposto. Esta era a solução contida no regime anteriormente vigente em Macau, que previa que a Assembleia Legislativa poderia autorizar o órgão executivo a produzir legislação fiscal⁷⁰.

Temos, assim, que apreciar se existe uma reserva *absoluta* de lei da Assembleia Legislativa, onde se deva exigir que a regulação substancial da lei fiscal ocorra pela Assembleia Legislativa. Ou, por outra, se para além de uma reserva de lei *formal*, também estamos perante uma reserva de lei *absoluta* da

68 Sobre o princípio da suficiência ou da integralidade da lei, que está contido no artigo 4.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, que exige que a lei preveja um “um conteúdo determinado, preciso e suficiente, que inclua uma prescrição clara dos comandos que se destinam a criar normas jurídicas de conduta para os particulares, regras de acção para a administração e padrões de controlo para a decisão judiciária de litígios”, PAULO CARDINAL/ZHENG WEI, “A Questão das Infracções Administrativas no âmbito do Sistema das Fontes Normativas internas estatuído pela Lei Básica e desenvolvido pela Lei n.º 13/2009”, in *Revista Administração*, n.º 98, vol. XXV, 2012, págs. 1083-1110 (pág. 1096). Sobre este ponto também LUÍS PESSANHA, “O Enquadramento da Família no Direito Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 631-656 (especialmente nota de rodapé n.º 22 em págs. 642-643).

69 Tal resulta da opção expressa no artigo 7.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, onde se prevê que os regulamentos administrativos complementares apenas possam ter como objecto “as matérias reguladas em leis que se devam executar”. São, portanto, meramente regulamentos executivos ou complementares.

70 Cf. o artigo 14.º do *Estatuto Orgânico de Macau* sobre o regime das leis de autorização legislativa.

Assembleia Legislativa aquando da determinação dos elementos essenciais do regime tributário. Parece-nos claro que a Lei Básica impõe uma reserva de lei em sentido *formal* e *absoluto* obrigando a que o conteúdo das matérias alvo de reserva de lei ocorra por via de actos normativos do órgão legislativo, esgotando a normação de forma tendencialmente completa, e não permitindo que se possa autorizar o órgão executivo a intervir normativamente nestas matérias reservadas.

Tal decorre da nossa lei fundamental não prever, e logo não permitir, a delegação para o Governo de questões que estejam sujeitas a reserva parlamentar mediante o recurso a autorizações legislativas, conforme ocorre em outros ordenamentos constitucionais, em sede de Direito Comparado, e era também anteriormente admitido no Estatuto Orgânico de Macau. As competências atribuídas na Lei Básica, quer sejam estas concedidas à Assembleia Legislativa, ou ao Governo, devem ser entendidas como indisponíveis para o legislador ordinário, que terá que *fazer leis nos termos da Lei Básica* (cf. artigo 71.º, alínea 1) da Lei Básica). Não se prevê a autorização legislativa ou outras modalidades similares de delegação de competências em matéria legislativa, devendo ser compreendido que tal não é possível, no actual enquadramento constitucional, sendo que as competências em matéria tributária atribuídas à Assembleia Legislativa pela Assembleia Popular Nacional, não estão na disponibilidade do legislador ordinário da RAEM, que se encontra vinculado a respeitar o enquadramento legal superior⁷¹. Tal implica que se esteja perante uma reserva *absoluta* ou *exclusiva* de lei parlamentar⁷².

3.14. Reserva de Lei: A Feitura de Leis Fiscais

A existência de uma reserva *absoluta* de lei *formal* significa que: (1) o processo de criação de normas fiscais seja *público*, obedecendo a um enquadramento procedimental próprio, desde o momento da apresentação de uma iniciativa legislativa na Assembleia Legislativa, que se encontra contido na Lei Básica e no Regimento da Assembleia Legislativa, (2) que o procedimento legislativo parlamentar obedeça a um *contraditório político*, permitindo que todos os Deputados se possam pronunciar sobre a iniciativa legislativa, de forma livre e abrangente⁷³, para votarem livre e informados, e que (3) todas as normas são

71 Já assim o defendemos anteriormente, LUÍS PESSANHA, “Breves Reflexões em Torno da Reserva de Lei da Assembleia Legislativa”, in 2.ª *Jornadas de Direito e Cidadania da Assembleia Legislativa da RAEM*, Leonel Alves/Paulo Cardinal (coord.), 2016, págs. 179-205 (especialmente págs. 182-199).

72 Em sentido próximo, JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente págs. 189-192).

73 O princípio do contraditório no processo legislativo assenta nos poderes da oposição (ou das oposições) e no peso da opinião pública, que implicam momentos de controlo político sobre a produção legislativa

aprovadas pelo órgão parlamentar, sendo formalmente *expressão da sua vontade*, sendo aprovadas pela maioria dos membros do parlamento⁷⁴.

Em regra, a admissão do recurso a *autorizações legislativas* oferece a vantagem de permitir que os parlamentos possam beneficiar da maior capacidade técnica e dos mais profusos recursos humanos, que são tipicamente encontrados nos órgãos executivos, para prestarem uma função auxiliadora (ou instrumental) das políticas fiscais adoptadas pelos parlamentos. Permitindo que os órgãos legislativos fixem apenas o objecto, o sentido e a extensão da intervenção normativa que depois será devidamente concretizada pelo Governo, aprovando o regime material nos termos que foram autorizados pelo parlamento.

No entanto, há que considerar que na articulação da mecânica interdependente do sistema de produção de normas fiscais vigente na RAEM, a definição dos *elementos essenciais do regime tributário* depende sempre e necessariamente de uma anterior *proposta a ser apresentada pelo Governo*. A Assembleia Legislativa vai determinar substancialmente o regime fiscal dos impostos tendo como base uma proposta prévia do Governo, já devidamente trabalhada e preparada tecnicamente, e não pode suscitar alterações ao regime fiscal por sua própria iniciativa. Assim, a descrita *função auxiliadora* da tarefa legislativa parlamentar pode ser entendida como sendo prestada antecipadamente, devendo o Governo disponibilizar os elementos técnicos de suporte à proposta de lei que apresente, no campo da matéria reservada, e prestar todos os esclarecimentos técnicos adicionais que sejam necessárias ao órgão parlamentar, aquando da apreciação da proposta no parlamento, numa lógica de boa colaboração e cooperação mútua em sede de produção legislativa na Assembleia Legislativa em matéria fiscal.

3.15. Reserva de Lei Fiscal: Âmbito e Limites

Existem, no entanto, duas questões que ainda carecem de uma maior reflexão, no que diz respeito ao conteúdo e limites da reserva de lei fiscal prevista na Lei Básica: (1) qual o sentido do conceito de “regime tributário” e (2) qual o âmbito material que se visa abranger com o uso da expressão “elementos essenciais”.

3.16. Conceito de Regime Tributário

A primeira questão que suscita algum embaraço passa por se compreender

parlamentar, favorecendo a produção de *leis boas*. Veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões Acerca da Sua Admissibilidade)*, Coimbra Editora, 1994, pág. 228.

74 J.J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, Coimbra Editora, 2010, pág. 309.

qual é a noção legal de “regime tributário” que o artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica tem em vista. Ou melhor, a lei fundamental pretende aqui abranger realmente todo o universo do *Direito Tributário*, conforme prevê expressamente, ou apenas, numa leitura restritiva do texto legal, antes somente remeter para o *Direito Fiscal propriamente dito*, e não para o Direito Tributário, apesar de a letra da lei fundamental se referir expressamente ao *tributário* e não apenas ao *fiscal*⁷⁵.

É sabido que o Direito Tributário se diferencia do Direito Fiscal, sendo mais abrangente dado que os *tributos* incluem o universo dos *impostos* e também das *taxas* e das *contribuições*. Devido à particular importância dos impostos (*receitas coactivas unilaterais*), entre os meios de financiamento públicos, destaca-se dentro do direito dos tributos o conjunto de normas reguladoras dos impostos (*Direito Fiscal*)⁷⁶. O *Direito Fiscal* pode ser definido como o “direito regulador dos impostos ou conjunto de normas que rege a definição e a efectivação da obrigação de imposto e as relações e actividades inerentes”⁷⁷. O *regime tributário* não se limita ao *regime fiscal*. Tratando-se do direito das *receitas coactivas públicas* (*Direito Tributário*) e não apenas dos *impostos* (*Direito Fiscal*).

Esta questão não é nova e já tinha sido identificada e problematizada pela doutrina fiscal de Macau. Anteriormente, sobre este ponto, ao abrigo do Estatuto Orgânico de Macau, ainda que em termos não inteiramente análogos, entendia-se que “o legislador exprimiu mal a sua ideia, pois só pretendia referir-se a *imposto*. É neste segundo sentido que é a nossa interpretação, por nos parecer ser o sentido mais consentâneo com o conceito estatutário de *regime tributário* e o seu âmbito, que, em sentido restrito, devia ser designado de *regime fiscal*, embora consideremos que as *taxas* e as *receitas para fiscais* que se apresentem como verdadeiros impostos estão também sujeitas ao mesmo princípio de reserva de lei formal” (itálicos no original)⁷⁸.

Esta questão carece agora de ser reponderada à luz do regime da *reserva de lei* contido na Lei Básica. Sendo aceite pacificamente que cabe à Assembleia Legislativa a determinação dos “elementos essenciais” dos *impostos*, havendo uma reserva de lei em *matéria fiscal*. Ainda que seja também aparentemente entendido, pelo menos na prática legislativa, que esta reserva de lei parlamentar se deverá reconduzir apenas a uma reserva de produção de normas fiscais (*impostos*) e

75 O mesmo acontecia com o anterior regime previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 31.º do Estatuto Orgânico de Macau, cuja redacção se aproxima do texto da alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica.

76 JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 31 e seguintes.

77 HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, pág. 15.

78 HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, pág. 78.

não de outras receitas públicas (*taxas* e outras *receitas parafiscais*). Abundando exemplos de intervenções em matéria tributária (criação de *taxas administrativas*) por via regulamentar, por iniciativas normativas primárias do Governo, sem tomarem a forma de lei formal⁷⁹. O que terá que resultar de uma *interpretação restritiva*, ainda que não assumida, do conceito de *regime tributário* previsto no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica. Que, ainda que não seja certo que com consciência do problema constitucional subjacente a esta interpretação restritiva, terá a sua justificação, pelo menos em parte, na dificuldade prática de sujeitar a criação de todas as *taxas administrativas* à forma de lei parlamentar. Podendo aqui também fazer-se sentir algum peso da *prática habitual e costumeira*, do modo de *funcionamento* que ocorria tradicionalmente neste campo em Macau, onde o Governo sempre se assumiu como o *órgão produtor de normas tributárias não fiscais*, fixando *taxas administrativas*. Admita-se que esta questão, também pela sua especificidade técnica, possa não ter tido sido identificada pelo Governo como um aspecto que careça de uma maior reflexão jurídica, ou não tenha sido entendida como assumindo especial relevância.

Ainda assim, adiante-se que a redacção adoptada pela Lei Básica não favorece tal leitura restritiva, dado que no texto legal que estabelece o âmbito da reserva de lei parlamentar se veio a afastar qualquer referência específica aos *impostos*, à *incidência* e às *taxas dos impostos*, ou às *isenções fiscais*, que eram os elementos textuais que antes favoreciam a leitura de norma paralela no sentido de ter em vista o *Direito Fiscal* e não verdadeiramente o *Direito Tributário*⁸⁰.

79 As *ordens executivas* têm sido utilizadas para criar e fixar o valor de *taxas administrativas*, sem que tal tenha aparentemente suscitado grandes dúvidas em torno da *reserva de lei tributária*, veja-se JOÃO MANUEL NUNES LEMOS DE ALBUQUERQUE, “Poder Normativo: O Regime Jurídico de Enquadramento das Fontes Normativas Internas da Região Administrativa Especial de Macau”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 1-110 (especialmente pág. 20 e nota de rodapé n.º 105).

80 O texto da alínea c), n.º 2 do artigo 31.º do Estatuto Orgânico de Macau previa: “Elementos essenciais do regime tributário, estabelecendo a incidência e a taxa de cada imposto e fixando os termos em que podem ser concedidas isenções fiscais” (negritos e sublinhados nossos). Era nestas referências aos *impostos* que se retirava que a intenção deste normativo se dirigia somente ao Direito Fiscal. Sobre esta questão entendia Rato Rainha, para efeitos do Estatuto Orgânico de Macau, que perante a utilização da “expressão *elementos essenciais do regime tributário* torna-se necessário definir o âmbito do que se entende por *regime tributário*. Num primeiro entendimento, pode-se dizer que o regime tributário abrange todos os elementos essenciais da *obrigação do tributo*, não apenas correspondentes aos *impostos*, mas todas as receitas coactivas públicas ou semi-públicas, como é caso das *taxas* de serviços públicos, *receitas parafiscais*, etc. Este entendimento não parece no entanto de se seguir, pois não atende à interrelação das noções do *regime tributário* e de *imposto* evidenciada na segunda parte da referida norma estatutária, que só refere a incidência, a taxa de cada *imposto* e os termos em que podem ser concedidas isenções e outros benefícios *fiscais*. Consideramos que se o legislador se estivesse a referir a *regime tributário* de forma a incluir outras receitas públicas não tinha necessidade

Não parece também ser legítimo dar relevo aqui a aspectos ligados ao princípio da continuidade, em sede interpretativa do âmbito da reserva de lei parlamentar, dado que a Lei Básica formulou inovadoramente os poderes legislativos atribuídos à Assembleia Legislativa, e ao Governo, tendo revogado a capacidade legislativa do Executivo, pelo menos por via da emissão de decretos-leis, que eram o instrumento legislativo do Governo ao abrigo do Estatuto Orgânico de Macau. E deixou também de prever a possibilidade da autorização legislativa em matérias da *reserva relativa* da Assembleia Legislativa, conforme antes era admitido.

Deve ainda ser reflectido que a Lei Básica, mas também posteriormente a Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, que é o diploma que procura clarificar o campo de intervenção normativa do órgão legislativo e executivo, optam por se referir ao “regime tributário” (e não apenas ao “regime fiscal”). Esta é a delimitação material operada para o âmbito de reserva de lei, e nada resulta da *letra da lei* que permita sugerir que se pretenda aqui remeter somente para as matérias fiscais. Sendo de presumir que o *legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados* (cf. artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil) e não parecendo razoável entender que o legislador não saberia diferenciar entre a noção técnico-jurídica de *Direito Tributário* e de *Direito Fiscal*, na fixação do sentido e alcance da reserva de lei. Assim sendo, nada aponta em favor de uma interpretação restritiva da *letra da lei*, no que diz respeito à reserva de lei na alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica, em moldes similares aos que eram avançados ao abrigo do Estatuto Orgânico de Macau. Ainda que tal continue a ser defendido por alguma doutrina, com apelo ao uso do termo *tributário* no artigo 106.º da Lei Básica, onde se encontra norma legal que visa matérias fiscais⁸¹, o que indicia um uso indiferenciado e equivalente do termo *fiscal* e *tributário* pela Lei Básica⁸². Não nos parece, no entanto, que tal seja suficiente para se sustentar

de indicar os *elementos essenciais* dos impostos: incidência, taxa e isenção e outros benefícios fiscais”, (itálicos no original) HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 77-78.

Importa reconhecer que o texto da Lei Básica (no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica) não apresenta qualquer referência expressa aos *impostos* (à *incidência* e à *taxa de cada imposto* ou às *isenções fiscais*), que possa sustentar uma recondução da expressão *regime tributário* apenas às matérias fiscais. As referências “aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias” existem nas competências próprias da RAEM em geral, sem se especificar quais os órgãos regionais competentes para o efeito (cf. artigo 106.º da Lei Básica). O argumento interpretativo que se avançou, e que encontrava sustentação perante o texto contido no Estatuto Orgânico de Macau surge agora, perante o texto da Lei Básica, sem uma correspondente expressão na *letra da lei*.

81 Veja-se a anotação ao artigo 106.º da Lei Básica em IEONG WAN CHONG, *Anotações à Lei Básica da RAEM*, Associação de Divulgação da Lei Básica de Macau, 2005, págs. 198-199.

82 Defendendo esta posição interpretativa, veja-se JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de*

que, do ponto de vista sistemático, a Lei Básica não diferencia entre o conceito *fiscal e tributário*, em particular no que diz respeito à delimitação das matérias sujeitas a reserva de lei parlamentar, onde haverá que contar com um grau maior de rigor conceptual, e que o legislador ordinário, não tenha também noção desta diferenciação. O que implica, no nosso entender, que os “elementos essenciais” do “regime tributário” (e não apenas do “regime fiscal”) estejam abrangidos pela reserva de lei parlamentar. Ainda que nem todas as matérias tributárias caibam na reserva de lei da Assembleia Legislativa, dado que nem todas as matérias são *elementos essenciais* para o *regime tributário*.

3.17. Conceito de Regime Tributário: Lei n.º 13/2009

Como se antecipou, é relevante ter em consideração como a questão da reserva de lei fiscal surge enquadrada e concretizada na Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*. Este diploma legal estruturante deve ser considerado uma lei paramétrica para a elaboração de actos normativos no ordenamento jurídico de Macau⁸³. Assumindo o objectivo de concretizar e detalhar o sistema de produção normativa que se encontra previsto na Lei Básica, sendo dito que esta lei “desenvolve o regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas, nos termos da Lei Básica” (artigo 1.º da Lei n.º 13/2009). Este diploma legal faz, portanto, uso de uma legitimidade constitucional “emprestada”, ao afirmar-se como um instrumento legal de desenvolvimento do regime das fontes normativas que está contido na Lei Básica, estando apenas a detalhar aquilo que já constava antes da própria Lei Básica⁸⁴.

Ora, é de reter que a Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, coloca como seria de esperar as *matérias fiscais*

Direito da Universidade de Macau, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente pág. 192).

83 Tendo sido tido que a Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, seria entendida “como lei de referência nas matérias que regula, isto é, de qualquer modo, ela é uma lei que ser de parâmetro aos actos normativos posteriores devendo, como tal ser respeitada por estes, sob pena de não desempenhar então qualquer função de utilidade” (negritos no original), Parecer n.º 3/III/2009 da 1.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada “Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas”, de 29 de Junho de 2009, pág. 10.

84 “Pode-se pois afirmar que a aprovação da proposta de lei em apreço se trata de um procedimento de concretização da Lei Básica e com o fim de garantir equilíbrio, racionalidade e orientação quanto aos resultados, no campo das fontes de direito interno, e contribuir decisivamente para a eliminação de dúvidas actuais” (negritos no original), Parecer n.º 3/III/2009 da 1.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada “Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas”, de 29 de Junho de 2009, pág. 12. Veja-se também JOÃO MANUEL NUNES LEMOS DE ALBUQUERQUE, “Poder Normativo: O Regime Jurídico de Enquadramento das Fontes Normativas Internas da Região Administrativa Especial de Macau”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 1-110 (especialmente pág. 2).

e orçamentais dentro do âmbito da reserva *exclusiva* de lei *formal* da Assembleia Legislativa. Mas que também coloca, pelo menos na sua *letra de lei*, igualmente as *matérias tributárias* dentro do espaço reservado em absoluta aos actos normativos do órgão legislativo⁸⁵. Por outro lado, dentro do âmbito abrangente de matérias alvo de reserva de lei, admite-se que as matérias reguladas por lei possam depois ser executadas por via de *regulamentos administrativos complementares*⁸⁶, fazendo menção expressa às normas legais que se visa regulamentar⁸⁷. Permitindo que haja uma *intervenção normativa secundária*, através de regulamentos administrativos do órgão executivo, ainda que tal deva acontecer apenas para *executar* a lei prévia, e devendo respeitar-se as opções contida na lei⁸⁸, que deverá conter uma regulação *suficiente* do objecto legal⁸⁹.

Este diploma legal paramétrico reforça a ideia de que a reserva de lei da Assembleia Legislativa se dirige às *matérias tributárias*, dado que opta por se referir, novamente, ao *regime tributário* na área reservada à lei parlamentar, e não se dirigindo antes apenas ao *regime fiscal* ou aos *impostos*. Parece que se deve presumir que o legislador sabe diferenciar entre o *regime tributário* e *fiscal*, tendo feito uso do conceito de regime tributário porque o quis fazer, sabendo bem o que procurava regular, e a grande amplitude das matérias que seriam abrangidas. Ainda que o possa ter feito, admita-se também, para reproduzir fielmente a opção que consta da *letra* da alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica.

No entanto, a redacção legal utilizada pelo legislador ordinário coloca uma nova dúvida, por se referir ao “regime tributário”, e não apenas aos *elementos essenciais* do *regime tributário*. Aqui a redacção não corresponde directamente ao previsto na alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica. Assumindo, pelo menos aparentemente, uma tendencial completude da reserva de lei formal da Assembleia Legislativa na regulação do *Direito Tributário*⁹⁰. Pode entender-se que o legislador ordinário pretendia trazer todas as matérias tributárias para a reserva de lei formal, evitando a dúvida sobre a essencialidade da regulação em cada caso, para determinar a sua sujeição à reserva de lei da Assembleia Legislativa.

Sobre este ponto, parece-nos que uma interpretação deste normativo *de*

85 O artigo 6.º, alínea 15) da Lei n.º 13/2009 prevê:

“Leis

A normação jurídica das seguintes matérias é feita por leis:

(...) 15) Orçamento e regime tributário;”.

86 Cf. artigo 7.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2009.

87 Cf. artigo 7.º, n.º 3 da Lei n.º 13/2009.

88 Estabelecendo as *concretizações necessárias* à execução da lei (cf. artigo 4.º, n.º 4 da Lei n.º 13/2009).

89 A lei deve ter um conteúdo *suficiente* (cf. artigo 4.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2009).

90 Cf. artigo 6.º, alínea 15) da Lei n.º 13/2009.

acordo com a Lei Básica implica que se deva continuar a diferenciar entre os *elementos essenciais*, sujeitos a reserva de lei, e os *elementos não essenciais* do *regime tributário*, não sujeitos à reserva de lei da Assembleia Legislativa. Não acreditamos que a Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, tenha pretendido alargar o âmbito da reserva de lei em matéria tributária que se encontra prevista na Lei Básica. Não encontramos também nenhuma referência nos trabalhos preparatórios que indiciem que esta questão tenha sido equacionada. Devendo o artigo 6.º, alínea 15) da Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, ser lido em conjunto com o artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica como querendo apenas abranger as *matérias nucleares* para o regime tributário e não as restantes, onde o órgão executivo pode intervir normativamente, sem estar a invadir o campo reservado à intervenção legislativa do parlamento. De outro modo, haverá dificuldades acrescidas no cumprimento do regime contido na Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, nomeadamente no que diz respeito à fixação e regulamentação de aspectos tributários pontuais (sobre *taxas administrativas*) e de menor relevo para o sistema, que dificilmente podem ser todos aprovados pela Assembleia Legislativa.

3.18. Elementos Essenciais: Direito Tributário

Neste sentido, apesar da questão suscitar interrogações, a reserva legislativa contida na Lei Básica, parece querer efectivamente referir-se ao *regime tributário*, em geral, não devendo ser reconduzida apenas aos *impostos*, ou ao *regime fiscal*, mas deverá antes também abranger, de forma ampla, “*todos os elementos essenciais da obrigação do tributo*, não apenas correspondentes aos *impostos*, mas todas as receitas coactivas públicas ou semi-públicas, como é caso das *taxas* de serviços públicos, *receitas parafiscais*, etc.” (itálicos no original)⁹¹. Tal implica que, no nosso entender, os elementos essenciais dos *impostos* e das *taxas administrativas* devem ser criados por lei e também ser disciplinados por lei.

Esta solução implica dificuldades de ordem vária, mas não exige que todas as matérias tributárias tenham que ser aprovadas pela via de uma lei da Assembleia Legislativa. Como é sabido, as *taxas* são caracterizadas pela sua bilateralidade, ou pela existência de um vínculo sinalagmático, dado que as *taxas* pressupõem uma contraprestação específica em contrapartida pelo seu pagamento. Tal implica que o montante a pagar não possa nunca ser excessivo ou desproporcional com a sua contraprestação pública individualizada, devendo respeitar-se o princípio da equivalência ou dos custos, que é concretizador do

91 HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, pág. 78 (o autor referido defende no trecho citado a posição oposta).

princípio da proporcionalidade⁹². É também de reconhecer que a criação de taxas pela prestação de serviços públicos pode reportar-se a matérias administrativas de pequeno relevo para o sistema jurídico e cuja reduzida dignidade não sugere a necessidade de regulação por lei formal (por exemplo, taxa administrativa de valor reduzido pela obtenção de um formulário, caderno de encargos ou uma cópia certificada⁹³). Mas poderá também tratar da regulação de taxas que são de grande relevo para o sistema jurídico, como por exemplo matéria relativa a garantia dos direitos fundamentais dos particulares, onde possa ser evidente que deva ser regulada por lei formal (por exemplo, taxa de justiça que pode condicionar o acesso ao direito), por ser campo reservado ao órgão legislativo⁹⁴.

Ainda que não seja razoável que todas as matérias administrativas relativas à regulação de *taxas* tenham que ser tratadas por lei formal, tal será assim, pelo menos para as matérias tributárias que configurem “elementos essenciais” para o *regime tributário*. E por isso estejam abrangidos pela reserva de lei parlamentar. O que deve ser articulado com a falta de uma previsão constitucional sobre a possibilidade de se realizarem delegações de poderes do parlamento para o Governo, o que não é admitido também para efeitos do regime jurídico dos elementos fundamentais das taxas. Ficando salvaguardado que os *elementos essenciais do regime tributário* tenham que ser *definidos, isto é materialmente configurados*, por um acto normativo do próprio órgão legislativo. Neste sentido, verifica-se uma reserva *absoluta* de lei *formal* em *matéria tributária*, sendo que a competência da Assembleia Legislativa engloba, pelo menos ou necessariamente, a regulamentação normativa material de todo o regime legislativo da matéria tributária, que seja considerada *nuclear* ou *essencial*, o que parece ser mais amplo que uma reserva de *bases gerais*⁹⁵. Não se trata, portanto, de uma reserva de lei

92 Para a doutrina o controlo da proporcionalidade das taxas seria bastante, o que permitiria que se dispensasse o regime tributário do princípio da legalidade, e que o regime tributário não tivesse que ser colocado no âmbito da reserva de lei parlamentar. Veja-se ANA PAULA DOURADO, “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra Editora, 1997, págs. 429-474 (especialmente págs. 438-440).

93 Que não deve ser fixada em valores demasiado elevados, na medida em que tal possa condicionar o exercício do direito à informação administrativa. Já referimos este ponto anteriormente, para efeitos do acesso ao processo clínico nos termos da Lei n.º 5/2016 e regulamentação complementar, Veja-se LUÍS PESSANHA, “Direito à Informação Médica – O Acesso ao Processo Clínico Pelos Pacientes”, in *Legisiuris de Macau em Revista*, n.º 8, 2017, págs. 61-101 (especialmente pág. 85 e nota de rodapé n.º 61).

94 Havendo aqui uma sobreposição de diversas reservas de lei, dado que o regime jurídico dos direitos e liberdades fundamentais, e as suas garantias, devem ser previstos por lei formal. Cf. artigo 6.º, alínea 1) da Lei n.º 13/2009.

95 Tomando apenas as opções político-legislativas essenciais e definindo a disciplina básica do regime jurídico, veja-se J.J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa*

que compreenda apenas o *regime geral* das taxas e das contribuições financeiras. Tal implica que, nos termos da Lei Básica, para além dos *princípios gerais* do regime tributário, se deva regular por lei formal do órgão legislativo, de forma tendencialmente suficiente e completa, sem prejuízo de posterior concretização regulamentar, nos termos admitidos pela Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, o regime jurídico das taxas administrativas, inclusive o objecto, os sujeitos e o valor das taxas, e ainda o seu regime procedimental e processual⁹⁶ e todas as matérias relativas às garantias dos particulares⁹⁷ (o que inclui qualquer limitação ou restrição dos direitos fundamentais dos particulares, mas também o regime jurídico que ordene como as garantias de defesa dos particulares devem ser exercidas).

3.19. Elementos Essenciais: Direito Fiscal

Aqui chegados parece oportuno procurar concretizar quais são as matérias que cabem na *reserva de lei* que se encontra vertida no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica, que integram o conceito de “elementos essenciais” do regime fiscal, e que carecem de ser materialmente definidos por uma lei em sentido formal da Assembleia Legislativa, delimitando as matérias incluídas na *reserva de lei* em matéria dos *impostos* e das *receitas parafiscais* que sejam materialmente verdadeiros impostos. Ou, numa perspectiva inversa, o que não são os “elementos essenciais” do regime fiscal, o que se deve compreender como *elementos não essenciais* para o nosso sistema fiscal regional, assumindo uma importância acessória, instrumental ou complementar, não estando abrangidos tanto pela *reserva de iniciativa* como também pela *reserva de lei* na Lei Básica.

O conceito de “elementos essenciais” do regime tributário, no que diz respeito ao Direito Fiscal, implica que estejam aqui incluídos os *elementos nucleares do imposto*, o que abrange as matérias relativas à *criação, alteração e extinção dos impostos*, com impacto para a *carga fiscal*, fixando os pressupostos de facto dos impostos e a escolha da realidade tributada (definição do *an* e do *quantum*).

Assim, a reserva de lei abrange a definição da *incidência do imposto* e da *taxa do imposto*, dos *benefícios fiscais* (incluindo as *isenções fiscais*⁹⁸) e das

Anotada, Vol. II, Coimbra Editora, 2010, pág. 324 e seguintes. Sobre a reserva de densificação total e a reserva de densificação parcial, veja-se J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.ª Edição, Almedina, pág. 708.

96 Cf. artigo 6.º, alíneas 10) e 11) da Lei n.º 13/2009.

97 Cf. artigo 6.º, alínea 1) da Lei n.º 13/2009.

98 Que são regras negativas de incidência, sujeitas à reserva de lei. Veja-se J.J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, Coimbra Editora, 2010,

garantias de recurso (processuais administrativas ou contenciosas), por estar em causa a defesa contra normas ablativas do direito fundamental à propriedade privada, com impacto também na liberdade de iniciativa económica. As normas relativas à incidência real ou objectiva (material, temporal, quantitativa e especial), à incidência pessoal ou subjectiva (escolha dos sujeitos activo e passivo, incluindo nestes o contribuinte, os responsáveis, os substitutos e outros sujeitos fiscais), à taxa dos impostos e aos benefícios fiscais que se pretendam atribuir⁹⁹.

Uma enumeração das matérias fundamentais que se devem considerar como elementos essenciais para o Direito Fiscal, e tendo em conta outras reservas de lei conexas e ainda o regime contido na Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, permite identificar:

(1) as *normas de soberania fiscal*, que não estejam directamente previstas na Lei Básica, mas que constem de legislação ordinária, apesar desta legislação estar subordinada às normas previstas na lei fundamental, e que definam aspectos relativos ao exercício dos poderes tributários pela RAEM;

(2) as *normas que regulem princípios fiscais fundamentais*, em desenvolvimento do que se encontra previsto na Lei Básica, e que fixem limites de natureza formal e material ao legislador ordinário, mas também as normas que regulem princípios gerais que assumam uma centralidade organizatória para o sistema fiscal, promovendo a sistematicidade e a coerência do regime jurídico, ou impondo limites à tributação admissível, como o princípio da legalidade fiscal, da igualdade fiscal, a aferir com base na capacidade contributiva, da segurança jurídica, da baixa tributação, da proporcionalidade e do respeito pelos direitos fundamentais;

(3) as *normas de incidência fiscal*, inclusive todas as normas que definem o plano de incidência, ou os pressupostos da obrigação de imposto, assim como os elementos desta mesma obrigação fiscal. Tal abrange as normas de incidência que determinem quem é o *sujeito activo* e os *sujeitos passivos* (contribuinte, responsáveis, substitutos e outros sujeitos fiscais), a obrigação fiscal, fixando quais são os factos geradores da *obrigação de imposto*, qual é a *matéria colectável* (rendimentos, património ou consumos que são alvo de tributação)¹⁰⁰, qual a *taxa*

pág. 330. Em sentido contrário, defendendo que os benefícios fiscais não fazem parte da incidência, dado que visam finalidades extra-fiscais, apesar de estarem incluídos na reserva de lei fiscal portuguesa, veja-se ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, págs. 103 e seguintes.

99 JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente págs. 190 e 193-194); JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA, “Elementos de Direito Fiscal”, in *Repertório do Direito de Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2007, págs. 189-211 (especialmente págs. 198-199).

100 Os elementos de conexão (*fonte e residência*) fazem parte das normas de incidência, abrangidas

(quota ou percentagem na taxa variável, ou taxa fixa) do imposto, a ser aplicada sobre a *matéria colectável* para efeitos da fixação da *colecta* (da prestação pecuniária a pagar), e também as *reduções* de imposto, *isenções* de imposto e *benefícios fiscais* vários¹⁰¹;

(4) as normas que regulem as *formas de extinção das relações tributárias*, nomeadamente o regime e os prazos de prescrição e caducidade, mas também figuras como a *dação em pagamento* e a *compensação*¹⁰²;

(5) as normas de *lançamento, liquidação* e de *cobrança* dos impostos, que se relacionem com a distribuição de encargos fiscais ou com as garantias do contribuinte, e por isso estejam na reserva de lei parlamentar¹⁰³;

(6) as *normas fiscais relativas às garantias dos particulares*, nomeadamente o regime de recurso administrativo e contencioso dos actos em matéria fiscal que produzam efeitos externos lesivos para os particulares¹⁰⁴, o regime procedimental e processual tributário, inclusive o regime da execução fiscal, o estatuto dos

também pela reserva de lei, caso haja factos tributários com conexão em várias jurisdições fiscais, em decorrência do princípio da legalidade fiscal. Veja-se ANA PAULA DOURADO, “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra Editora, 1997, págs. 429-474 (especialmente pág. 457); HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 79-80.

101 HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 80-81.

102 Ou as normas relativas a eventuais moratórias de impostos ou contribuições, regulação da renúncia ao crédito fiscal, concessão de *perdoes fiscais*, transmissão de obrigações fiscais ou regimes especiais de regularização de dívidas fiscais. E ainda o adiamento do prazo de pagamento da prestação pecuniária.

103 As normas de liquidação e cobrança que possam afectar as garantias dos contribuintes ou a definição do montante da prestação tributária (quando impliquem encargos adicionais ou desagravamento para o sujeito passivo), devem ser alvo de densificação legal, veja-se ANA PAULA DOURADO, “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra Editora, 1997, págs. 429-474 (especialmente págs. 450-453).

Há quem entenda que esta reserva de lei se justifica e se deveria apenas aplicar para as restrições ou condicionamentos das garantias dos contribuintes e não para a sua ampliação ou alargamento. Sobre este ponto, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, pág. 136-138. A opção formulada pela alínea 1) do artigo 6.º da Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, sobre as garantias em matéria de direitos e liberdades fundamentais é assumidamente mais ampla, abrangendo todo o regime jurídico das garantias, e não apenas as suas restrições, dentro da reserva de lei parlamentar. Neste sentido, caso dúvidas houvesse, veja-se Parecer n.º 3/III/2009 da 1.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada “Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas”, de 29 de Junho de 2009, pág. 20.

104 O conceito de acto tributário susceptível de ser recorrido, para efeitos do recurso administrativo, é muito amplo, por opção legal expressa, nos termos do artigo 1.º (*Actos Impugnáveis*) da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, *Clarificação de Alguns Aspectos em Matéria Fiscal*, que equipara quaisquer actos ou vias de facto que sejam lesivos para os particulares ao acto administrativo recorrível.

tribunais competentes em matéria fiscal¹⁰⁵, ou outros aspectos que visem assegurar as garantias de defesa do contribuinte ou outros sujeitos da obrigação fiscal¹⁰⁶;

(7) as normas relativas às *infracções fiscais*, nomeadamente a tipificação da infracção administrativa¹⁰⁷, inclusive previsão e estatuição, prevendo-se as condutas punidas infraccionalmente e as sanções aplicáveis, com completude, dentro do respeito pelo *princípio da integralidade das leis*;

(8) as normas relativas às *infracções penais*, nomeadamente a previsão de *crimes fiscais* ou de *contravenções* em matéria fiscal, inclusive a configuração da concreta conduta ilícita e sanção aplicável¹⁰⁸, caso venham a ser previstas no futuro, o que teria sempre que ocorrer por lei formal¹⁰⁹;

(9) as outras matérias atribuídas pela Lei Básica à Assembleia Legislativa¹¹⁰.

3.20. Elementos Não Essenciais: Direito Fiscal

Por outro lado, é importante reflectir que haverá também matérias fiscais que não se assumem como essenciais, onde não existe uma *reserva de iniciativa legislativa* do Governo e não há também uma *reserva de lei* da Assembleia Legislativa (por via do artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica).

Tal terá em vista, desde logo, as matérias relativas à organização de serviços públicos e à competência de agentes fiscais, ao lançamento, à liquidação, à fiscalização e à cobrança dos impostos, quando estejam em causa aspectos organizativos ou relativos ao funcionamento interno da Administração Fiscal, que são matérias onde parece admissível que o Governo intervenha por via regulamentar, não tendo que se recorrer a uma lei formal.

Não se deve, no entanto, ignorar que as matérias relativas ao lançamento, na medida em que se exige a colaboração dos contribuintes, que são obrigados a

105 Cf. artigo 6.º, alíneas 10) e 11) da Lei n.º 13/2009.

106 Cf. artigo 6.º, alínea 1) da Lei n.º 13/2009.

107 Cf. artigo 6.º, alínea 6) da Lei n.º 13/2009.

Há que ter em conta que se admite que as infracções administrativas até ao valor de 500 mil patacas, mas não as sanções acessórias, possam ser objecto de regulamentos administrativos independentes, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, alínea 7) da Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*. Veja-se PAULO CARDINAL/ZHENG WEI, “A Questão das Infracções Administrativas no âmbito do Sistema das Fontes Normativas internas estatuído pela Lei Básica e desenvolvido pela Lei n.º 13/2009”, in *Revista Administração*, n.º 98, vol. XXV, 2012, págs. 1083-1110 (especialmente págs. 1097-1107).

108 Mas também a definição material das *obrigações acessórias da relação jurídica de imposto*, pelo menos se a sua violação for sancionada por infracção administrativa ou penal.

109 Cf. artigo 6.º, alínea 5) da Lei n.º 13/2009.

110 Cf. artigo 6.º, alínea 19) da Lei n.º 13/2009, que consiste numa *cláusula residual* de competência atribuída à Assembleia Legislativa, decorrente do regime contido na própria Lei Básica.

declarar os seus rendimentos, mas também aspectos da fiscalização e cobrança, podem também dizer respeito às garantias dos contribuintes e à defesa dos direitos dos particulares. O que corresponde a campos sujeitos à reserva de lei parlamentar. Assim foi, de resto, reconhecido pela Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, que prevê que apesar de, regra geral, as matérias relativas à estrutura e orgânica dos serviços públicos puderem ser objecto de regulamentos administrativos independentes, tal é excepcionado para os “organismos cujas competências interfiram directamente com os direitos e liberdades fundamentais e suas garantias” (artigo 7.º, n.º 1, alínea 1) da Lei n.º 13/2009). Parece, por isso, recomendável que o Governo faça uso da forma de lei neste campo, se estiverem em causa aspectos que sejam conexos com aspectos procedimentais que regulem como a Administração Fiscal se relaciona com os particulares, e se abstenha de intervir normativamente nestas matérias pela via regulamentar, para não correr o risco de inadvertidamente intervir também no campo dos direitos e garantias dos contribuintes.

Podem ser dados, como exemplo de outras matérias não essenciais para o regime fiscal, que podem ser alvo de uma intervenção pelo Governo, aspectos estruturais internos, orgânicos e organizativos dos Serviços da Administração Pública, ou para efeitos da regulação de aspectos técnicos acessórios, que sejam necessários à boa execução do regime legal contido numa lei, como a elaboração de formulários, de regras ou elementos de contabilidade ou outros aspectos instrumentais da opção legal adoptada, que possam ser regulados por via administrativa.

E, por outro lado, como se viu, deve admitir-se que aspectos relativos à estrutura e funcionamento orgânico da Administração Pública possam ser objecto de regulamentos administrativos independentes, desde que não estejam em causa competências que possam interferir directamente com direitos e liberdades individuais, e as suas garantias (artigo 7.º, n.º 1, alínea 4) da Lei n.º 13/2009), prescindindo de uma lei prévia para este efeito. Enquanto que se possa fazer uso de regulamentos administrativos complementares para executar as matérias contidas em leis (artigo 7.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2009), quando tal seja necessário, permitindo que as opções tomadas em matéria fiscal numa lei possam ser concretizadas por esta via (numa dimensão de *mera execução da lei*).

Refira-se, de qualquer modo, que não se deve confundir o âmbito de intervenção, legalmente configurada pela Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, para os *regulamentos administrativos independentes* e para os *regulamentos administrativos complementares*, que se assumem pelo legislador como dois tipos específicos de diplomas normativos de natureza administrativa, com regimes legais

diferenciados¹¹¹. Quer isto dizer, estando em causa matéria fiscal que não pertença aos *elementos essenciais* do regime fiscal há espaço, pelo menos potencialmente, para uma intervenção por via de um regulamento administrativo independente. Desde que não exista lei prévia, que incida sobre a matéria, respeitando-se o princípio da prevalência da lei¹¹². Caso se trate de matéria que pertença aos *elementos essenciais do regime fiscal*, terá antes que se adoptar obrigatoriamente a forma de lei da Assembleia Legislativa, que deve conter o regime substantivo do imposto, com tendencial completude, sem obstáculo de se admitir que se possam detalhar aspectos residuais ou instrumentais, relativos às concretizações necessárias à *execução de leis fiscais*¹¹³, por via de um regulamento administrativo complementar.

3.21. Iniciativa superveniente

Apesar do Regimento da Assembleia Legislativa não o prever expressamente, é normalmente entendido que os *projectos de alteração superveniente* dos Deputados que incidam sobre os elementos essenciais do regime tributário (cf. artigo 75.º, alínea 3) da Lei Básica) devam ser liminarmente rejeitados, aplicando-se por analogia o previsto na alínea a) do artigo 107.º do Regimento da Assembleia Legislativa¹¹⁴. Esta é a opção regimental tida como sendo mais coerente, dado que o Regimento da Assembleia Legislativa pretende obstar a que os Deputados apresentem propostas de alteração no campo das “receitas públicas”, o que deve também ser lido como visando abranger as matérias fiscais reservadas, na sua iniciativa ao Governo, pelo artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica.

A legitimidade para o Regimento da Assembleia Legislativa condicionar a *iniciativa superveniente* dos Deputados, no âmbito do Direito Fiscal, onde a Lei Básica não o faz, reconhecendo antes a livre iniciativa superveniente dos Deputados em todos os casos, apenas condicionando a *iniciativa legislativa originária*, em certas matérias tipificadas, pode ser questionada. Podendo mesmo ser entendida como uma restrição regimental não conforme com a Lei Básica, uma vez que vai para além do que a Lei Básica admite e prevê, introduzindo mais amplas restrições aos direitos políticos dos Deputados. Não é também

111 PAULO CARDINAL/ZHENG WEI, “A Questão das Infracções Administrativas no âmbito do Sistema das Fontes Normativas internas estatuído pela Lei Básica e desenvolvido pela Lei n.º 13/2009”, in *Revista Administração*, n.º 98, vol. XXV, 2012, págs. 1083-1110 (especialmente pág. 1097).

112 Cf. artigo 3.º, n.ºs 2 e 3 e artigo 4.º, n.º 3 da Lei n.º 13/2009.

113 Cf. artigo 4.º, n.º 4 da Lei n.º 13/2009.

114 PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente pág. 623, nota de rodapé n.º 395).

uma solução que seja facilmente conciliável com a história constitucional da Assembleia Legislativa de Macau, e com a tradição parlamentar existente em Macau, pelo menos prévia à transição de soberania, e com os dados de Direito Comparado, nomeadamente com a interpretação e aplicação que é feita da norma correspondente na Lei Básica de Hong Kong¹¹⁵, onde se admite que as propostas de lei apresentadas pelo Governo, uma vez dando entrada no parlamento, possam sofrer alterações ou emendas supervenientes, por iniciativa dos membros do órgão parlamentar¹¹⁶.

A diferenciação entre a iniciativa legislativa originária e a iniciativa legislativa superveniente são bem conhecidas, são matérias estudadas, e seguramente que seriam também conhecidas pelo legislador da Lei Básica, que optou, muito razoavelmente, por introduzir restrições apenas à iniciativa legislativa originária dos Deputados¹¹⁷. Tal implica que, nos termos regimentais referidos, o âmbito da intervenção do órgão legislativo sofra de um conjunto de *autolimitações*, impostas pela própria Assembleia Legislativa, que reduzem bastante a sua capacidade para o “exercício cabal da função legislativa”¹¹⁸. Neste

115 Veja-se MICHAEL RAMSDEN/OLIVER JONES, *Hong Kong Basic Law – Annotations and Commentary*, Sweet and Maxwell, 2010, pág. 131; JOHANNES CHAN/C.L. LIM (ed.), *Law of the Hong Kong Constitution*, Sweet and Maxwell, 2011, págs. 207-208; P Y LO, *The Hong Kong Basic Law*, LexisNexis, 2011, págs. 445-448; PEDRO SENA, “O Exercício da Função Legislativa e os Desafios da Prática da Feitura das Leis – Análise de um processo legislativo (a)típico, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 469-493 (especialmente págs. 474-475).

116 Cf. *Leung Kwok Hung v President of the Legislative Council* (2007) 1 HKLRD 387.

Existe, no entanto, uma única exceção relevante, relativamente às *propostas de alterações* apresentadas por Deputados que envolvam *receitas e despesas públicas*, em termos que produzam um impacto financeiro relevante, que não possa ser ignorado, onde o artigo 57(6) das *Rules of Procedures of LegCo* prevê que se deva obter prévio consentimento escrito do Chefe do Executivo.

Deve ser notado, no entanto, que existe uma controvérsia doutrinária sobre se o regime contido no artigo 74.º da Lei Básica de Hong Kong apenas abrange a iniciativa legislativa originária, ou também deve ser interpretado no sentido de incluir a iniciativa legislativa superveniente dos Deputados, bem como sobre quem terá competência para avaliar, perante cada projecto de lei, a sua admissibilidade perante o artigo 74.º da Lei Básica de Hong Kong, se o Presidente do órgão legislativo, se o Chefe do Executivo, havendo posições opostas sobre estes pontos por parte do Governo e do *Conselho Legislativo* de Hong Kong. Na prática a posição do órgão legislativo e o regime contido no seu regimento (*Rules of Procedures*) prevalece, admitindo-se *alterações supervenientes* dos Deputados nestas matérias. A questão pode mesmo implicar a dúvida sobre a conformidade do regimento (*Rules of Procedures*) do *Conselho Legislativo* de Hong Kong com a Lei Básica de Hong Kong. Veja-se, com referências bibliográficas, P Y LO, *The Hong Kong Basic Law*, LexisNexis, 2011, págs. 445-449.

117 PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente págs. 629-644).

118 PAULO CARDINAL, “O Sistema Político de Macau na Lei Básica – Separação e Supremacia do

contexto, pode ser defendido que a norma regimental, na medida em que não seja conforme com a Lei Básica, possa ter que ser desaplicada, ou *interpretada em conformidade com a Lei Básica*, no sentido de não restringir excessivamente a iniciativa legislativa superveniente dos Deputados à Assembleia Legislativa¹¹⁹.

3.22. Reserva de Iniciativa: Propostas de Melhoria Técnica

Conforme já avançamos, no que diz respeito às limitações impostas à iniciativa legislativa supervenientes dos Deputados, no que diz respeito à *proposta de orçamento*, também no que diz respeito ao Direito Fiscal, ou a outras matérias alvo de uma reserva de iniciativa legislativa superveniente do Governo, há que salvaguardar a possibilidade da apresentação de *propostas de alteração* de ordem técnico-jurídica pelos Deputados. No nosso entender, deve admitir-se que os Deputados possam apresentar *propostas de alteração* para melhorar a qualidade técnica de uma proposta de lei, corrigindo aspectos formais, de redacção ou sistemática, desde que respeitem as suas opções materiais. Como é patente, nos termos regimentais, muitas destas questões devem sempre ser corrigidas em sede de *redacção final*, aperfeiçoando-se aspectos de sistemática, de legística ou mesmo do estilo das normas legais que tenham sido aprovadas¹²⁰, dentro do respeito pelas opções materiais aprovadas pelo Plenário em cada caso¹²¹. O Presidente da Assembleia Legislativa deve depois confirmar o texto definitivo da iniciativa legislativa aprovada, após as melhorias técnicas necessárias¹²².

Executivo face ao Legislativo”, in *Revista Administração*, n.º 19/20, Vol. VI, 1993, págs. 79-101 (especialmente págs. 91-92).

119 PAULO CARDINAL, “Iniciativa Legislativa Superveniente dos Deputados nos Casos Previstos na 2.ª Parte do Artigo 75.º da Lei Básica”, in *Direito, Transição e Continuidade – Escritos Dispersos de Direito Público de Macau*, CRED-DM, 185-196; PAULO CARDINAL, “O Procedimento Legislativo no Direito Parlamentar de Macau – O procedimento legislativo no regimento da Assembleia Legislativa”, in *Estudos no Âmbito da Produção Legislativa*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 495-803 (especialmente págs. 634-644).

120 Cf. artigo 129.º do Regimento da Assembleia Legislativa.

121 No campo do Direito Fiscal está questão pode assumir maior relevância prática, tendo em conta a tendência do Governo, nos últimos anos, para apresentar propostas de lei em matéria fiscal ao abrigo do *processo de urgência*, o que implica que eventuais deficiências técnicas possam só ser detectadas aquando da discussão no Plenário, que ocorre simultaneamente na generalidade e na especialidade, sem haver espaço para a intervenção de uma comissão, o que aponta para um maior imediatismo na correcção de aspectos formais da versão inicial da proposta de lei apresentada. Na prática tal implica que o Plenário possa incumbir a comissão de redacção final de introduzir certos acertos e aperfeiçoamentos ao texto definitivo da proposta de lei, clarificando o seu sentido útil. Ou que a própria comissão de redacção final, por sua iniciativa, entenda que tenha que corrigir mais amplamente aspectos formais, de sistemático ou do estilo de normas legislativas aprovadas pelo Plenário.

122 Cf. artigo 130.º do Regimento da Assembleia Legislativa.

3.23. Controlo Judicial

A função garantística da reserva de lei fiscal surge associada à previsibilidade e calculabilidade da obrigação de imposto e dos seus elementos essenciais, procurando evitar intervenções arbitrárias ou abusivas do órgão executivo. A existência de uma reserva *exclusiva* de lei *formal* em matéria de impostos na Lei Básica, retomada pela Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, de uma tipicidade fechada para a aprovação do *núcleo essencial do regime tributário*, é dirigida a evitar que o Executivo promova momentos de *tributação arbitrária*, que possam legitimar o confisco fiscal, ou a expropriação sem indemnização pela via fiscal, da propriedade privada¹²³ (*normas ablativas de direitos fundamentais dos cidadãos*). E assegurando que o objecto, os sujeitos e o montante do imposto se mantenham exclusivamente nas *mãos do legislador parlamentar*. Ora tal depende sempre de um controlo judicial efectivo sobre a actividade administrativa em matéria fiscal pelos tribunais competentes.

Sendo recomendável que este controlo judicial fosse exercido por tribunais especializados (os *tribunais fiscais*), mas que no nosso sistema jurídico é atribuído ao Tribunal Administrativo, integrando o âmbito da jurisdição administrativa, mas também, em certos casos, ao Tribunal de Segunda Instância, em primeira instância, com recurso jurisdicional para o Tribunal de Última Instância. Esta falta de especialização, e mesmo a *ultrapassagem* do Tribunal Administrativo, não nos parece ser a mais adequada e recomendável para este efeito, dado que se perde a especialização associada aos tribunais que julgam o processo contencioso administrativo¹²⁴, e que deveriam também conhecer das matérias fiscais. Os tribunais competentes em matéria fiscal são chamados a se pronunciarem sobre a impugnação judicial de actos e normas fiscais, julgando as questões jurídicas fiscais, assegurando a legalidade da actividade administrativa, no domínio da *justiça fiscal*. Mas devem também exercer uma função jurisdicional mais ampla e exigente de controlo da actividade administrativa em matéria fiscal, assegurando a conformidade com a Lei Básica e com o *princípio da legalidade fiscal*. Podemos falar aqui de um controlo da *constitucionalidade fiscal*, ou de conformidade da lei fiscal, com as suas normas e princípios fundamentais, dado que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Lei Básica

123 Em violação do artigo 103.º da Lei Básica, que garante que a expropriação tenha que respeitar um regime legal e procedimental próprio, devendo exigir-se um interesse público especialmente relevante (*utilidade pública*) que a justifique ou exija, e reconhece o direito ao recebimento de uma compensação que corresponda ao valor real da propriedade expropriada. Veja-se IEONG WAN CHONG, *Anotações à Lei Básica da RAEM*, Associação de Divulgação da Lei Básica de Macau, 2005, págs. 193-194.

124 Veja-se JOÃO LUÍS DIAS SOARES, “O Suporte Institucional do Contencioso Administrativo da Região Administrativa Especial de Macau”, in *Revista Administração*, n.º 55, vol. XV, 2002-1.º, págs. 171-228 (especialmente págs. 185-188).

e cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei fiscal.

Este controlo judicial é necessário para se aferir se as intervenções do órgão executivo em matéria fiscal (por exemplo, por via da aprovação de *regulamentação administrativa*) se mantêm plenamente respeitadoras da reserva de lei fiscal, prevista na Lei Básica, mas também do regime de reserva de lei fiscal concretizado pela Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, que se afirma como um mero desenvolvimento da Lei Básica¹²⁵. E para que a interpretação e aplicação administrativa da lei fiscal, muitas vezes assente em posições interpretativas uniformizadas e internamente vinculativas¹²⁶, se reconduza suficientemente às opções fiscais que foram aprovadas pelo órgão parlamentar, não se fazendo uso da margem de discricionariedade administrativa para se “refazer”, ou “redefinir”, as escolhas em matéria fiscal do legislador parlamentar. Sendo necessário controlar a aplicação da lei fiscal pela Administração Pública, em aspectos discricionários, ou que assumam uma dimensão técnica¹²⁷, por via de um controlo judicial efectivo.

Neste campo, é de sublinhar dois aspectos, ainda que de forma sumária, o primeiro, e de grande relevo, é que, mesmo na falta de legislação processual dirigida especificamente para este efeito, que ainda não chegou a ser aprovada, os tribunais não se devem abster do controlo judicial da constitucionalidade das intervenções do órgão executivo em matéria fiscal, assegurando a conformidade com a Lei Básica (cf. artigo 11.º, *segunda parte*, e artigo 143.º da Lei Básica) e o respeito pela reserva de lei fiscal (o controlo judicial actualmente ocorre de forma *acidental, dispersa e sucessiva*¹²⁸). Na falta de um regime processual próprio, este controlo judicial deve ocorrer no recurso contencioso¹²⁹, visando o controlo da

125 Cf. artigo 1.º da Lei n.º 13/2009. Veja-se PAULO CARDINAL/ZHENG WEI, “A Questão das Infracções Administrativas no âmbito do Sistema das Fontes Normativas internas estatuido pela Lei Básica e desenvolvido pela Lei n.º 13/2009”, in *Revista Administração*, n.º 98, vol. XXV, 2012, págs. 1083-1110 (especialmente págs. 1088-1090).

126 Por via de *despachos, circulares, ofícios*, ou similares, que obrigam os agentes administrativos fiscais a seguirem uma certa interpretação da lei fiscal aplicável. Veja-se, por todos, HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 89-90.

127 Estando em causa a margem de livre apreciação administrativa concedida por *conceitos jurídicos indeterminados* ou quando a lei fiscal permita *discricionariedade administrativa*. Veja-se ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, págs. 359 e seguintes.

128 Veja-se JOSÉ HERMÍNIO PAULO RATO RAINHA, “Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e Sistema Fiscal”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VI, n.º 14, 2002, págs. 187-213 (especialmente pág. 204).

129 Na falta de um regime processual tributário, o contencioso fiscal actualmente segue o regime geral do contencioso administrativo, com certas especialidades. Cf. Artigo 30.º, n.ºs 3 (*contencioso fiscal*), 4 (*contencioso aduaneiro*) e 5 (*outras questões do contencioso administrativo, fiscal e aduaneiro*) para

legalidade dos actos em matéria fiscal que não respeitem as normas ou os princípios contidos na Lei Básica. Mas pode também ter em vista o cumprimento do regime paramétrico contido na Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*, podendo ocorrer pela via do regime processual para a impugnação de normas que se encontra previsto nos artigos 88.º a 93.º do Código do Processo Administrativo Contencioso¹³⁰, que permite o controlo judicial sobre a legalidade de regulamentos administrativos¹³¹.

E também, em segundo lugar, sendo um aspecto de grande relevo, que o controlo judicial deve fiscalizar a intervenção da Administração Fiscal, mesmo que este seja desenvolvida no âmbito da sua discricionariedade técnica, sindicando a legalidade e razoabilidade nomeadamente dos actos de determinação e quantificação da matéria tributável¹³². Assegurando que se está a tributar somente aquilo que o

o contencioso tributário da competência do Tribunal Administrativo e artigo 36.º, alínea 8) (*questões fiscais, para-fiscais e aduaneiras*) para o contencioso tributário da competência do Tribunal de Segunda Instância, ambos os artigos citados da *Lei de Bases da Organização Judiciária*, aprovada pela Lei n.º 9/1999, alterada pela Lei n.º 7/2004, pela Lei n.º 9/2004, pela Lei n.º 9/2009 e pela Lei n.º 4/2019.

130 Da competência do Tribunal de Segunda Instância. Cf. Artigo 36.º, alínea 10) da *Lei de Bases da Organização Judiciária (processos de impugnação de normas)*. Sobre a competência do Tribunal Administrativo para a impugnação de normas municipais, cf. Artigo 14.º, n.º 2 da Lei n.º 4/2019.

131 O que é uma decorrência necessária do artigo 36.º da Lei Básica, que garante aos residentes de Macau o acesso ao Direito e aos tribunais, para defesa dos seus direitos e interesses legítimos. Veja-se, entre outros, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *Manual de Formação de Direito Administrativo de Macau*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2006, págs. 188-189; ANTÓNIO KATCHI, *As Fontes de Direito de Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2006, págs. 185-190; JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO, *Manual de Formação de Direito Processual Administrativo Contencioso*, 2.ª Edição, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2015, págs. 196-209.

Alguns doutrinários defendem uma *interpretação derogatória* do n.º 2 do artigo 88.º do Código do Processo Administrativo Contencioso. Dado que este normativo exclui do regime de impugnabilidade, para efeitos da impugnação de normas, a ilegalidade que resulte da violação da Lei Básica, ou princípio dela decorrente, da violação de norma de lei nacional, ou equiparada, ou da violação de norma constante de acordo ou convenção celebrada com o exterior. Sendo entendido que este limite legal se deve considerar tacitamente revogado, por esta opção pressupor a existência de um processo especial de fiscalização da legalidade de normas legislativas por violação da Lei Básica e restantes normativos constantes deste n.º 2, o que não chegou a acontecer até agora. Esta doutrina entende que as ilegalidades regulamentares mais graves, decorrentes da violação da Lei Básica, de leis nacionais ou convenções internacionais aplicáveis a Macau, e não apenas da violação de lei formal, devem ser sindicadas judicialmente, com vista à declaração de ilegalidade com força obrigatória geral, nos termos dos artigos 88.º a 93.º do Código do Processo Administrativo Contencioso. Neste sentido VIRIATO LIMA/ÁLVARO DANTAS, *Código de Processo Administrativo Contencioso – Anotado*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2015, págs. 281-282. Veja-se também JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO, *Notas e Comentários ao Código do Processo Administrativo Contencioso*, Vol. I (Artigos 1.º a 96.º), Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2018, págs. 611-612.

132 Para efeitos do contencioso fiscal pode haver recurso contencioso, nomeadamente, dos actos contenciosamente recorríveis de indeferimento total ou parcial de impugnações administrativas

legislador permitiu, respeitando-se a opção legislativa, sem se procurar integrar lacunas no campo dos elementos essenciais do regime fiscal¹³³. Devendo ser tido em conta que, no campo da *reserva da feitura da lei fiscal nuclear* pela Assembleia Legislativa, se exige uma vinculação mais estrita da actividade administrativa à lei¹³⁴, o que implica um grau também maior de exigência sobre o controlo dos limites que a actividade discricionária administrativa deve ser sujeita. O controlo judicial do exercício de poderes discricionários, que incluam uma margem de livre apreciação administrativa, ou dos seus limites, do respeito pelo enquadramento legal e pelos princípios gerais do procedimento administrativo e da *constituição fiscal (o bloco da legalidade)*¹³⁵, resulta de lei positiva no nosso ordenamento jurídico, dado que se prevê que o “erro manifesto ou a total desrazoabilidade no exercício de poderes discricionários”, se inclui no *vício da violação de lei*, como fundamento do recurso contencioso (cf. artigo 21.º, n.º 1, alínea d) do Código

relativos aos: (1) actos de liquidação de receitas fiscais e parafiscais, (2) actos de fixação de valores patrimoniais susceptíveis de impugnação judicial autónoma, e (3) actos preparatórios dos (3.1.) actos de liquidação de receitas fiscais e parafiscais e (3.2.) actos de fixação de valores patrimoniais susceptíveis de impugnação judicial autónoma. Cf. Artigo 30.º, n.ºs 3, alíneas 1) a 5) (*contencioso fiscal*) da *Lei de Bases da Organização Judiciária*. Procede-se a uma equiparação legal, para efeitos de recurso administrativo, de quaisquer actos ou vias de factos praticados pela Administração Fiscal que tenham como efeito manifestar uma decisão sobre quaisquer pretensões formuladas pelos contribuintes, impondo deveres, sujeições ou sanções, ou causem prejuízos ou extinguir ou diminuir direitos ou interesses legalmente protegidos, ou que de algum modo afectem as condições do seu exercício, que resulta do regime contido no artigo 1.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto. Tal implica que o conceito de acto recorrível, para o contencioso tributário, seja potencialmente mais amplo que no contencioso administrativo. Veja-se HERMÍNIO RATO RAINHA, *Impostos de Macau*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1997, pág. 10 (e nota de rodapé n.º 24). Encontramos também uma referência a outros meios processuais para o contencioso fiscal, para além do recurso contencioso de anulação de actos tributários, sendo feita referência expressa em particular: (1) às acções administrativas em matéria fiscal sobre reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, e (2) às acções administrativas de prestação de informação, consulta de processo ou passagem de certidão. Cf. Artigo 30.º, n.º 3, alínea 8) (*contencioso fiscal*) da *Lei de Bases da Organização Judiciária*.

133 Ainda que se deva admitir que as normas tributárias devem ser interpretadas nos termos da teoria geral comum da interpretação das leis, sem quaisquer especialidades, aplicando-se aqui o regime contido no artigo 8.º do Código Civil, inclusive podendo fazer-se uso de uma interpretação extensiva e actualista da lei fiscal. Aqui deve ter-se em conta que, na casuística, a diferenciação entre a integração de lacunas e a interpretação extensiva pode não ser muito evidente, o que suscita dificuldades para a prática forense. Relembre-se que a proibição da integração de lacunas não se coloca nas matérias *não essenciais do regime fiscal*, onde não há reserva de lei fiscal.

134 JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *Manual de Formação de Direito Administrativo de Macau*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2006, págs. 156-160.

135 Fala-se por vezes do *princípio da juridicidade*, para ilustrar que a actividade administrativa está sujeita ao Direito, e não apenas à lei. Veja-se JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *Manual de Formação de Direito Administrativo de Macau*, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2006, págs. 136-137.

do Processo Administrativo Contencioso). E que irá remeter, muitas vezes, para aspectos relacionados com quebras do princípio da proporcionalidade, ou dos princípios da justiça, da boa fé, da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos residentes, entre outros (cf. artigos 4.º, 5.º, 7.º e 8.º do Código do Procedimento Administrativo).

Ainda que este controlo do uso dos poderes discricionários esteja reservado para os casos de violação *manifesta, ostensiva* ou *intolerável* dos princípios jurídicos. Não se deve, no entanto, concluir sempre e sistematicamente pela não ocorrência deste grau maior de erro ou desrazoabilidade decisória, para denegar este fundamento de recurso contencioso, sendo exigido que os tribunais competentes em matéria fiscal assumam um *papel útil e efectivo* para efeitos da fiscalização contenciosa da dimensão discricionária da actuação da Administração Pública, inclusive quando em causa a impugnação de decisões de determinação da matéria tributável, seja por avaliação directa ou por avaliação indirecta.

4. Anualidade Fiscal: A votação anual dos impostos e a autorização de cobrança prevista na Lei do Orçamento

Tradicionalmente entendia-se como sendo necessário que os impostos fossem regularmente votados pelos parlamentos, para se aferir da continuidade da sua efectiva necessidade, dado o seu carácter ablativo dos direitos fundamentais dos particulares, tendo-se consolidado o *princípio da votação anual dos impostos*. Tal ocorre, nos nossos dias, por via da votação do *Orçamento*, que inclui nas suas receitas fiscais, os impostos que, em cada ano, o órgão parlamentar autoriza que sejam cobrados, gerando as respectivas receitas públicas, aprovando-se por essa via anualmente a cobrança dos impostos na ordem jurídica¹³⁶.

Assim, a aprovação anual do *Orçamento* pela Assembleia Legislativa assume para o Direito Fiscal o sentido de uma *autorização anual* para a cobrança dos impostos em vigor e permite que o legislador proceda a uma nova ponderação sobre o tratamento legislativo que tenha antes dado às matérias fiscais, tendo em conta as previsões económicas que estejam subjacentes à elaboração de cada orçamento anual e as necessidades de manutenção ou revisão da carga fiscal autorizada, que seja percebida pelo órgão parlamentar em cada ano.

O controlo da actividade financeira desenvolvida pelo Governo através dos parlamentos populares mediante a aprovação anual do orçamento e contas públicas (bem como os respectivos impostos) está inerente à regra da anualidade do imposto. Neste sentido, não basta que o imposto seja criado pelas assembleias

136 JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA, “Elementos de Direito Fiscal”, in *Repertório do Direito de Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2007, págs. 189-211 (especialmente pág. 200).

representativas dos contribuintes, nos termos legalmente previstos, de acordo com o regime constitucional aplicável, respeitando as especialidades previstas na lei fundamental. A sua cobrança efectiva depende de uma autorização parlamentar via a votação anual do *Orçamento*. Isto é entendido como sendo o princípio da autorização anual da cobrança dos impostos¹³⁷ (e de outras receitas públicas) e o princípio da autorização anual da realização de despesas públicas.

4.1. Aprovação e Exame Anual dos Impostos

A fiscalização regular da actividade governativa, após a aprovação de impostos com carácter permanente, visa assegurar que a cobrança dos impostos em vigor continua a ser necessária e ainda serve suficientes necessidades públicas (*princípio do consentimento popular* ou *princípio da legalidade do imposto*). Pelo que o princípio da anualidade orçamental determina a necessidade de realizar um exame anual do orçamento (despesas e receitas públicas) para satisfazer os requisitos de legalidade e consentimento popular dos destinatários dos impostos, que se entendem estar representados indirectamente nos parlamentos.

A necessidade de uma autorização anual para a cobrança dos impostos pelo Governo consta do regime de cada *Lei de Orçamento*, onde se autoriza o Governo a proceder à cobrança dos impostos, por exemplo, no artigo 2.º da *Lei do Orçamento de 2018* pode ser encontrada uma *autorização* para o Governo proceder à *cobrança* das receitas orçamentadas, de acordo com a legislação aplicável a *cada uma das verbas inscritas* no orçamento da receita para o ano de 2018¹³⁸. Trata-se de uma *autorização anual* para a *cobrança* dos impostos, que já foram antes aprovados e se encontram em vigor, que visa assegurar que o parlamento reconsidera anualmente a necessidade de aplicar as cargas fiscais associadas a uma opção privativa da propriedade privada dos contribuintes.

4.2. Autorização de Cobrança dos Impostos

A autorização parlamentar para a cobrança das receitas fiscais, através

137 HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, págs. 81-84.

138 Artigo 2.º, n.º 3 da *Lei do Orçamento de 2018*, aprovada pela Lei n.º 16/2017:

“Estimativa das receitas

(...) 3. _Só podem ser cobradas as receitas que tiverem sido autorizadas na forma legal e todas elas, qualquer que seja a sua natureza e proveniência, quer tenham ou não aplicação especial, são, salvo disposição legal expressa em contrário, entregues nos cofres da RAEM nos prazos regulamentares, vindo, no final, descritas nas respectivas contas anuais.” (sublinhados nossos).

Este número 3 do artigo 2.º, costumeiro em *Leis do Orçamento* de anos anteriores (cf., por exemplo, ponto I, artigo 1.º, n.º 2 (*Autorização Geral*) da Lei n.º 14/77/M, de 31 de Dezembro, *Autorização das Receitas e Despesas para o ano de 1978*), deixou de constar da Lei do Orçamento para 2019.

da aprovação do *Orçamento*, é considerada uma “condição de eficácia” das leis de imposto em cada ano. Se a cobrança de um imposto pelo Governo não for autorizada pela Assembleia Legislativa, o acto tributário que aplique o imposto torna-se ilegal, dando fundamento para uma impugnação e oposição à execução do crédito. Pode falar-se aqui de um verdadeiro direito de resistência ao pagamento de impostos cuja liquidação e cobrança não se faça nos termos da lei, por não estar prevista a sua cobrança no *Orçamento* do ano em causa.

A autorização de cobrança no *Orçamento* surge agora também configurada como uma regra sobre a execução do orçamento na *Lei de Enquadramento Orçamental*, não se permitindo expressamente que nenhuma receita seja liquidada ou cobrada pela Administração Pública, ainda que seja legal, se não tiver sido alvo de inscrição em rubrica orçamental (cf. artigo 34.º, n.º 1, alínea 1) da *Lei de Enquadramento Orçamental*). E se preveja também a restituição das importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Tesouro sem direito a essa arrecadação, por falta de previsão orçamental (cf. artigo 38.º, n.º 1 da *Lei de Enquadramento Orçamental*), o que implica que eventuais receitas fiscais cobradas indevidamente devem ser reembolsadas aos contribuintes¹³⁹, sendo que se prevê também a prescrição desta obrigação de restituição no prazo de 5 anos, aplicando-se o regime civil de interrupção e suspensão da prescrição para este prazo (cf. artigo 38.º, n.ºs 2 e 3 da *Lei de Enquadramento Orçamental*).

No processo executivo fiscal pode ser invocada a ilegalidade da contribuição lançada ao executado, por a espécie de contribuição não existir nas leis em vigor ou por não estar autorizada a cobrança na lei orçamental. Tal ocorre por via da oposição à execução, no contexto da defesa contra execução fiscal por meio de *embargos*, onde o executado pode alegar a ilegalidade da contribuição cobrada com o fundamento de “não ter sido autorizada a sua cobrança pela lei orçamental do ano a que for referida” (Artigo 165.º, § 2 e 176.º, n.º 1 do Código das Execuções Fiscais¹⁴⁰ - CEF). O Código das Execuções Fiscais foi aprovado

139 Onde se deve aplicar o *Regime geral da anulação e restituição das contribuições e impostos*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/85/M, de 2 de Março, para se processar a devolução das colectas cobradas indevidamente. Trata-se de um caso especial de anulação de colectas fiscais decorrente da violação do princípio da anualidade, para dar cumprimento ao previsto nos artigos 34.º e 38.º da *Lei de Enquadramento Orçamental*.

140 Artigo 176.º, n.º 1 do Código das Execuções Fiscais:

“Além dos fundamentos mencionados no artigo 169.º, a oposição por meio de embargos poderá ter mais os seguintes:

1.º Ilegalidade da contribuição lançada ao executado, por essa espécie de contribuição não existir nas leis em vigor ou por não estar autorizada a sua cobrança na lei orçamental; (...).”

Artigo 165.º, § 2 do Código das Execuções Fiscais:

“A ilegalidade da contribuição a que se refere o n.º 1 do artigo 176.º diz respeito apenas à não existência, em absoluto, de uma contribuição ou imposto ou qualquer outro rendimento, ou ao facto de não ter

pelo Decreto n.º 38 088, de 12 de Dezembro de 1950, e publicado no Boletim Oficial de Macau de 6 de Janeiro de 1951. Tendo sofrido várias alterações pontuais ao longo das décadas, sobretudo na década de oitenta do século passado¹⁴¹. Nas últimas décadas, o legislador ordinário deixou de rever e actualizar este diploma legal, tendo em vista a sua revogação e substituição por nova legislação. Até aos nossos dias, apesar da sua patente desactualização e de se tratar de um diploma muito datado, não já plenamente articulável com aspectos centrais e princípios gerais do direito processual, ainda não foi substituído por outro diploma legal.

4.3. A Falsa Vigência do CEF

O Código das Execuções Fiscais, que continua a ser de importância estrutural para o sistema fiscal de Macau, é por vezes designado como o “pré vigente CEF” pela jurisprudência, por se entender que o Código das Execuções Fiscais, ao qual acaba por se recorrer materialmente para o julgamento das execuções fiscais (entenda-se para regular e tramitar o processo judicial relativo a uma execução do património de um devedor fiscal) não se encontra formalmente em vigor. Esta cessação de vigência resulta de uma opção do legislador, por força da Lei n.º 1/1999, *Lei de Reunificação*, sendo entendido que o Código das Execuções Fiscais é apenas aplicado como um *mero quadro de referência*, possivelmente por integração de lacunas, ainda que por aplicação de legislação não vigente, mas que surge como uma vigência material de um regime jurídico tido como revogado¹⁴².

Tal resulta de não se ter localizado a legislação relativa à execução fiscal, não se tendo aprovado um novo regime para as execuções de dívidas fiscais. O Código das Execuções Fiscais está incluído na legislação portuguesa anteriormente vigente em Macau que não foi “adoptada como legislação da Região” (Artigo 3.º, n.º 5 da Lei n.º 1/1999, *Lei de Reunificação*). Cujas vigências cessou, por se

sido autorizada a sua cobrança pela lei orçamental do ano a que for referida, não podendo, portanto, em oposição à execução, discutir-se e julgar-se, à sombra desse fundamento, se as contribuições, impostos ou outros rendimentos que existam nas leis em vigor e cuja cobrança tenha sido autorizada por lei orçamental ou autorização posterior foram bem ou mal lançados ou liquidados ao executado, ou se existem ou não para ele, ou se os autos de transgressão das leis e regulamentos foram bem ou mal levantados.”.

141 Veja-se Decreto n.º 38 295, de 17 de Julho de 1951, Decreto n.º 46 849, de 12 de Fevereiro de 1966, Decreto-Lei n.º 4/83/M, de 22 de Janeiro de 1983, e Decreto-Lei n.º 29/83/M, de 26 de Junho de 1983.

142 A manifesta desactualização e desadequação material do Código das Execuções Fiscais tem levado a que muitas vezes se tenha que fazer uma interpretação actualista e sistemática do seu regime, nomeadamente para se assegurar, em termos básicos, as garantias de defesa dos executados. Para um apanhado recente, LUÍS PESSANHA, “A Consideração Fiscal da Família no Sistema Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 657-695 (especialmente págs. 679-687).

tratar de “(...) legislação portuguesa previamente vigente em Macau, incluindo a elaborada por órgãos de soberania de Portugal exclusivamente para Macau”, que deixou de vigorar “na Região Administrativa Especial de Macau a partir do dia 20 de Dezembro de 1999” (Artigo 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999, *Lei de Reunificação*).

Deve também ter-se presente que, para além da execução de dívidas fiscais, este é o regime processual que será utilizado para a execução contra particulares para pagamento de quantia certa, que resulte de uma relação jurídica administrativa, em sede de processo executivo nos processos administrativos, em geral (cf. artigo 176.º, n.º 1 do Código de Processo Administrativo Contencioso), e que vão integrar o volume de processos de execução fiscal que compete ao Tribunal Administrativo conhecer, em primeira instância (cf. artigo 30.º, n.º 3, alíneas 6) e 7), n.º 3, alíneas 6) e 7) (*contencioso fiscal*) e n.º 4, alínea 1) (*contencioso aduaneiro*) da *Lei de Bases da Organização Judiciária*). Neste sentido, todas as execuções para o pagamento de quantia certa movidas contra particulares, no contexto do processo administrativo, são reguladas e tramitadas segundo o processo executivo que se encontra vertido no Código das Execuções Fiscais.

Este estado de coisas é bem conhecido e tem sido frequentemente referenciado. Merece notícia que em intervenções legislativas recentes, mormente aquando do esforço de *recensão legislativa* desenvolvido pelo Governo e pela Assembleia Legislativa, se tem indicado que o Código das Execuções Fiscais seria considerado como *legislação que não estaria formalmente em vigor, mas que seria aplicada transitóriamente* na ordem jurídica da RAEM, até que seja adoptada nova legislação sobre esta matéria¹⁴³. Tendo também sido referido que a continuação de aplicação material de legislação formalmente não em vigor na ordem jurídica da RAEM poderia encontrar algum acolhimento, desde logo, no artigo 3.º, n.º 3 da Lei n.º 1/1999, *Lei de Reunificação*, que prevê “A legislação previamente vigente em Macau, enumerada no Anexo II da presente lei, contraria a Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e não é adoptada como legislação da Região Administrativa Especial de Macau. Todavia, enquanto não for elaborada nova legislação, pode a Região Administrativa Especial de Macau tratar as questões nela reguladas de acordo com os princípios contidos na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, tendo por referência as práticas anteriores”. Tal sugere que se possa estar perante uma *aplicação temporária*, tendo em vista obstar a uma lacuna legal no sistema jurídico, de legislação formalmente

143 Parecer n.º 6/V/2017 da 1.ª Comissão Permanente, relativo à proposta de lei que deu lugar à Lei n.º 11/2017, *Determinação de Não Vigência de Leis e Decretos-Leis Publicados entre 1976 e 1987*, de 31 de Julho de 2017, págs. 44-45 (em especial notas de rodapé n.ºs 25 e 26). No mesmo sentido, retomando esta mesma perspectiva da questão, Parecer n.º 1/VI/2018 da 2.ª Comissão Permanente, relativo à proposta de lei que deu lugar à Lei n.º 7/2018, *Lei de Bases da Gestão das Áreas Marítimas*, de 28 de Junho de 2018, págs. 67-68 (em especial nota de rodapé n.º 53).

revogada, que surge, em alguma medida, autorizada pela Lei n.º 1/1999, *Lei de Reunificação*, que foi o próprio instrumento legal revogatório¹⁴⁴. E seria uma aplicação de legislação formalmente não vigente que resultaria da necessidade de evitar uma ruptura na ordem jurídica, decorrente de uma lacuna legal, criada por uma revogação não substitutiva de diplomas processuais estruturais para o sistema, que seria sustentada pelo princípio da continuidade.

4..4 A Reforma Fiscal Sempre Adiada

Há muito que se alerta para a necessidade premente de uma reforma fiscal profunda que incida sobre o regime procedimental e processual fiscal de Macau¹⁴⁵, sendo evidente que se deve aprovar nova legislação com a maior brevidade que seja possível. De uma forma simples, falta uma *lei geral tributária*, mas também um regime próprio para o *procedimento tributário* e para o *processo judicial tributário*, para além da necessidade de se actualizar a legislação contida no Código das Execuções Fiscais, relativa à *execução fiscal*, entre outros aspectos. O sistema fiscal vive há quase duas décadas com um regime de execução fiscal que é aplicado pelos tribunais, mas que é frequentemente considerado não vigente pela jurisprudência, que o aplica como *mero quadro de referência*, fazendo uso de uma interpretação actualista e correctiva do mesmo. A continuidade deste estado de coisas não é recomendável, afronta o princípio da certeza e segurança jurídica e coloca em cheque a confiança dos particulares no regime processual tributário, que deve ser pautado por regras legais claras e seguras, carecendo de uma intervenção legislativa urgente, sobretudo tendo em conta que se lida com a privação da propriedade privada, matéria restritiva de direitos fundamentais.

Em 2011 deu-se início a um processo legislativo na Assembleia Legislativa com vista à aprovação de uma proposta de lei que se designou como o “Código Tributário”¹⁴⁶, que incluía nomeadamente um Capítulo III sobre o “Procedimento Tributário”, um Título IV sobre “Disposições Processuais do Procedimento e do Processo Judicial Tributário” e com um Título VIII sobre o “Processo de Execução Fiscal”. Esta proposta de lei, que não sendo porventura perfeita e tendo suscitado algumas interrogações sobre certas opções que foram formuladas¹⁴⁷,

144 Mais recentemente, alguma jurisprudência considerou que as normas do Código das Execuções Fiscais continuam, transitoriamente, a vigorar no ordenamento jurídico da RAEM, desde que respeitem certos princípios nucleares da ordem jurídica (TSI, Processo n.º 576/2017, de 18 de Janeiro de 2018).

145 Já assim o referia Rato Rainha, em 1996, veja-se HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Fundação Macau, 1996, pág. 29 (nota de rodapé n.º 20).

146 Veja-se JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO, “Algumas Notas sobre o (Um) “Código Tributário” da (Para A) RAEM, *Revista Administração*, n.º 105, vol. XXVII, 2014-3.º, 631-713.

147 Um aspecto que terá que merecer maior reflexão é se deve manter-se uma opção fiel ao *princípio da territorialidade*, que actualmente domina o sistema fiscal de Macau, apenas se tributando os

estava tecnicamente bem elaborada, e iria permitir colmatar as principais lacunas existentes no sistema fiscal de Macau. Inesperadamente, esta proposta de lei foi retirada em 2012 pelo Governo, com a indicação de que seria necessário proceder-se a mais estudos. A retirada desta proposta de lei privou o sistema jurídico-fiscal de Macau de legislação fiscal que claramente carece, permitindo que se perpetue as insuficiências e lacunas profusamente identificadas.

4.5. O Constante Agendamento do Código Tributário

A revisão da proposta de lei que se designou como o “Código Tributário” tem-se arrastado desde 2012, em termos que não são inteiramente compreensíveis, não se tendo prestado informação ao público sobre as razões que levaram à retirada desta proposta em 2012, nem sobre os aspectos que estão ainda a ser estudados. Por várias vezes tem sido anunciado pública e formalmente pelo Governo que esta proposta de lei estaria concluída, ou pelo menos numa fase muito avançada de elaboração, na dimensão dos trabalhos técnicos preparatórios, mas sem que tenha ainda sido apresentada à Assembleia Legislativa. Sobre isto foi declarado oficialmente pelo Governo nas Linhas de Acção Governativa de 2017:

“Aperfeiçoamento do regime jurídico das finanças públicas. Procedeu-se ao acompanhamento do trabalho legislativo da Lei de Enquadramento Orçamental, encontrando-se actualmente finalizado o trabalho de elaboração da respectiva proposta de lei. Foi acompanhado o trabalho da revisão da lei de aquisição de bens e serviços. A 1.ª versão da proposta de lei sobre o Código Tributário está basicamente finalizada.” (negrito no original)¹⁴⁸

Mais recentemente, aquando da apresentação pelo Governo nas Linhas de Acção Governativa de 2019, pode encontrar-se a indicação que se encontra ainda em curso os trabalhos de “Acompanhar a elaboração do «Código Tributário»”, e que se espera a “Conclusão da elaboração da respectiva proposta de lei em 2019”¹⁴⁹.

rendimentos gerados em Macau, não se pretendendo admitir a *tributação universal* dos rendimentos dos contribuintes de Macau, nos termos actuais, ou se é de permitir, pelo menos em geral, que se possam formular opções nas leis fiscais no sentido da consideração de rendimentos com fonte ou origem no exterior, dando-se um passo no caminho da *tributação universal*.

148 *Relatório das Linhas de Acção Governativa para o Ano Financeiro de 2017*, pág. 238. Este documento pode ser consultado em http://images.io.gov.mo/pt/lag/lag2017_pt.pdf.

149 *Relatório das Linhas de Acção Governativa para o Ano Financeiro de 2019*, pág. 98. Este documento pode ser consultado em https://www.policyaddress.gov.mo/policy/download/2019_policy_pt2.pdf. No *Relatório das Linhas de Acção Governativa para o Ano Financeiro de 2018*, em pág. 102, já era

Independentemente de eventuais melhorias que possam estar a ser ainda alvo de estudo técnico, sendo sempre possível aperfeiçoar a qualidade das iniciativas legislativas, e havendo seguramente também matérias onde se pode contar com diferenças de entendimento, nomeadamente tendo em conta as preocupações com o reforço da eficiência funcional da máquina administrativa fiscal, num panorama de evasão fiscal que se pode suspeitar ser quase generalizada¹⁵⁰, e perante a necessidade de se procurar evitar a crescente erosão das garantias dos contribuintes, atendendo ao estado verdadeiramente calamitoso e lacunoso em que o regime procedimental e processual tributário de Macau se encontra, não se pode deixar de desejar que uma nova proposta de lei que se ocupe destas matérias seja apresentada e aprovada pela Assembleia Legislativa, passando a vigorar na ordem jurídica da RAEM, com a maior brevidade que seja possível. Seguramente que há já largas décadas que tal deveria ter ocorrido e o passar dos anos apenas tornou este estado de coisas cada vez menos comportável.

5. A Tributação Anualizada: os impostos em vigor e as opções fiscais anuais no orçamento - Algumas Reflexões...

Nos últimos anos, a *Lei do Orçamento* tem vindo a prever um conjunto abrangente de alterações temporárias ao regime fiscal em vigor. Este padrão de intervenção crescente no campo do Direito Fiscal verifica-se já desde 2001 (*Lei do Orçamento de 2002*), visando adequar a carga fiscal às necessidades orçamentais estimadas para cada ano, havendo um salto orçamental positivo, e às opções económico-financeiras anuais, tendo em vista uma linha de fundo de redução da carga fiscal aplicável aos contribuintes, que não se quer assumir como definitiva. Este conjunto de alterações fiscais, assume actualmente uma forte componente de continuidade, e apesar de se dirigir apenas ao ano civil em causa, caducando no final do mesmo, tem vindo a ganhar crescente amplitude e relevância.

O *Orçamento* tem vindo a permitir um desagramento significativo da carga fiscal aplicável, nomeadamente nos *impostos mais relevantes* para o sistema fiscal, como é o caso do Imposto Profissional e do Imposto Complementar de Rendimentos. Tal resulta da atribuição de um conjunto amplo, e tendencialmente

antes referido que se espera concluir a elaboração da proposta de lei relativa ao “Código Tributário” em 2018. Este documento pode ser consultado em https://www.policyaddress.gov.mo/policy/download/2018_policy_pt.pdf.

150 A situação não tem merecido grande atenção do legislador, mas trata-se de uma fonte de graves desigualdades fiscais que apenas se torna sustentável, para *quem paga os impostos devidos*, nos termos da lei, pela baixa carga fiscal aplicável no sistema fiscal de Macau. Sobre este ponto, veja-se LUÍS PESSANHA, “A Consideração Fiscal da Família no Sistema Fiscal de Macau”, in *Estudos de Direito da Família e Menores*, CFJJ, 2018, págs. 657-695 (especialmente pág. 676 e nota de rodapé n.º 48).

crescente de benefícios e isenções fiscais, por vezes sem uma total coerência nas opções de intervenção fiscal, numa visão global do sistema fiscal. Naquilo que é uma política já consolidada, ao longo de mais de uma década, de procurar auxiliar as pequenas e médias empresas e a população em geral a enfrentar as dificuldades que se entendem resultar da elevada inflação nos bens de consumo e ainda dos reflexos que possam derivar da crise financeira, que deve ser entendida no contexto de orçamentos largamente superavitários. Por ser impressivo, no apelo à ideia de *continuidade dos benefícios fiscais* como linha condutora das opções fiscais no *Orçamento*, veja-se como a questão é colocada pelo Governo, aquando da apresentação das *Linhas de Acção Governativa* ao parlamento¹⁵¹:

“Continuarão a ser adoptadas medidas de redução e isenção fiscal favoráveis aos residentes: a manutenção do valor da matéria colectável a beneficiar de isenção de imposto complementar de rendimentos em 600.000 patacas; a isenção do pagamento da contribuição industrial, da taxa de licença de exploração dos vendilhões, da renda das bancas dos mercados, da taxa de inspecção sanitária dos produtos frescos e animais vivos, do imposto do selo sobre as apólices de seguro, incluindo o seguro de vida, e do imposto do selo sobre as operações bancárias; a isenção da taxa de licenciamento para afixação de material de propaganda das unidades comerciais; a isenção do imposto de turismo dos estabelecimentos de restauração; a redução da contribuição predial urbana até 3.500 patacas, para residentes de Macau; a isenção do pagamento do imposto do selo sobre os bilhetes de entrada e de assistência pessoal a espectáculos, exposições e diversões e a isenção do imposto do selo sobre leilões. Para os residentes permanentes de Macau que não possuam imóveis e que venham a adquirir o primeiro imóvel para habitação, os primeiros 3 milhões de patacas do valor do imóvel estarão isentos do pagamento do imposto do selo sobre a transmissão do imóvel. Os rendimentos obtidos ou gerados pelas empresas locais em países de língua oficial portuguesa estarão isentos do pagamento do imposto complementar de rendimentos.

Continuaremos a apoiar o grupo social de rendimentos médios,

151 Sem descurar que o próprio texto das *Linhas de Acção Governativa* assume uma assinável dimensão repetitiva, havendo largos trechos similares a anos anteriores. O trecho citado já se encontrava, em termos idênticos, no *Relatório das Linhas de Acção Governativa* de anos prévios, havendo aqui repetição linguística e discursiva, o que é sugestiva de uma forte continuidade entre *Orçamentos*.

mantendo a redução de 30% no imposto profissional, com o limite de isenção em 144.000 patacas. Efectuaremos a devolução de 60% do imposto profissional pago, referente a 2018, sendo 14.000 patacas o limite máximo de devolução. As referidas devoluções de imposto terão lugar em 2020.

Com a aplicação das referidas medidas de isenção e redução de taxas e impostos e de devolução de imposto, o Governo deixará de arrecadar receitas fiscais no valor aproximado de 4.243 milhões de patacas”¹⁵².

5.1. Benefícios Fiscais Anuais

Merece ser reflectido se estamos ainda perante medidas fiscais verdadeiramente de carácter *meramente temporário*, dado que apesar das normas fiscais em causa terem assumidamente uma vigência anualizada¹⁵³, é manifesto que estas opções fiscais são introduzidas *reiteradamente*, ano após ano, nas *Leis do Orçamento* apresentadas pelo Governo. E que são também aprovadas anualmente pela Assembleia Legislativa, segundo uma lógica que se assume ser de manutenção e de *continuidade* de um bloco já consolidado de benefícios e isenções fiscais.

A repetição das mesmas medidas fiscais, no *Orçamento*, durante largos anos, é um aspecto que merece reflexão tendo em atenção que tal pode implicar uma gradual consolidação de expectativas junto dos contribuintes, no sentido da manutenção destas medidas fiscais anuais. O que pode colocar obstáculos, em termos de tutela da confiança, em caso de se tomar uma opção no sentido da sua não renovação numa futura *proposta de lei do orçamento*. O *princípio da certeza jurídica* começa a ser um aspecto a merecer maior ponderação. Apesar de ser claro, reconheça-se, que as medidas são aprovadas apenas para cada ano civil, assumindo, na sua intenção legislativa, um cariz temporário e não permanente.

5.2. Padronização e Permanência

Há que notar uma forte tendência para uma repetição normativa, retomando-se as mesmas medidas fiscais que foram adoptadas na *Lei do Orçamento* do ano anterior novamente na *Lei do Orçamento* do ano seguinte. Adoptando-se a mesma redacção legal, mesmo em termos textuais, as *propostas de lei do orçamento* são praticamente idênticas, havendo uma verdadeira *padronização normativa* das *Leis do Orçamentos*. Apenas onde há novidades, onde se introduzem novas medidas

¹⁵² *Relatório das Linhas de Acção Governativa para o Ano Financeiro de 2019*, págs. 12-13.

¹⁵³ As várias deduções à colecta que resultam da *Lei do Orçamento de 2019*, vigoram durante o ano de 2019, mas serão aplicáveis durante o período de caducidade do direito à liquidação, contado desde o ano ou exercício a que se reporta o benefício fiscal (artigo 25.º da *Lei do Orçamento de 2019*).

fiscais ou se alteram as opções em matéria fiscal antes aprovadas, normalmente para resolver aspectos complementares que a aplicação prática colocou, é que o texto das *propostas de lei do orçamento* sofre modificações relevantes. Esta forte tendência para a padronização normativa, que sugere uma abordagem *mecânica* e *automatizada* à produção legislativa, e que, em conjunto com um calendário legislativo muito apertado, tendo em conta que a *proposta de orçamento* dá entrada na Assembleia Legislativa em princípios de Outubro, para ser aprovada até finais de Dezembro e entrar em vigor no primeiro dia de Janeiro, tem contribuído para uma assinalável inflexibilidade legislativa, havendo fortes resistências a que se introduzam quaisquer alterações materiais à *proposta de orçamento* apresentada pelo Governo, mesmo quando se verificam matérias carecidas de correcção, como aconteceu no *Orçamento de 2018*¹⁵⁴.

Para além deste aspecto da prática legislativa, onde a aprovação do *Orçamento* adquiriu uma especial rigidez, há ainda que considerar a dimensão *temporária* das medidas fiscais adoptadas, onde um carácter de permanência pode surgir, pelo decurso do tempo, mesmo contra a intenção legislativa formulada, que se assume como meramente anualizada e não definitiva. E aqui chegados, podemos começar a questionar se poderá haver uma expectativa legítima já consolidada dos contribuintes a uma dada isenção fiscal, que se tenha previsto durante largos anos, de forma sucessiva e repetitiva nas leis do *Orçamento* das últimas décadas.

Na nossa leitura, apesar da resposta dever ser negativa, mantendo-se a liberdade do legislador ordinário para não retomar medidas fiscais contidas em *leis do orçamento anteriores*, a questão pode suscitar alguma dúvida, pelo menos em certos casos, onde se pode encontrar uma forte consolidação na ordem jurídica da isenção fiscal em causa, pelo largo decurso do tempo em que a mesma tem sido concedida, e pelo claro apelo à ideia de continuidade na sua concessão pelo legislador, que pode gerar uma expectativa da sua futura manutenção junto dos contribuintes, para além do horizonte de vigência de cada *Orçamento*¹⁵⁵.

154 A questão já se colocava perante a *Lei de Orçamento* de anos anteriores, sendo uma medida fiscal conhecida, mas aquando da discussão do *Orçamento* de 2018 foi referenciado um problema de articulação entre as medidas fiscais aprovadas na *Lei do Orçamento*, para efeitos do Imposto Profissional, e o regime especial contido neste mesmo imposto para incentivar a prestação de trabalho pelos empregados e assalariados com mais de 65 anos de idade ou com um grau elevado de invalidez permanente, nos termos do artigo 7.º, n.º 2 do Imposto Profissional. Esta questão, no entanto, não foi corrigida neste *Orçamento*, o que apenas aconteceu no *Orçamento de 2019* (cf. artigo 18.º, n.º 5 da *Lei do Orçamento de 2019*), por alegada urgência, mas que se pode antes considerar como uma manifestação clara da maior *rigidez legislativa* que se pode identificar na discussão e aprovação do *Orçamento*. Veja-se o Parecer n.º 4/VI/2018 da 2.ª Comissão Permanente, de 11 de Dezembro de 2018, relativo à Proposta de Lei intitulada “Lei do Orçamento de 2019”, pág. 13 (e nota de rodapé n.º 1).

155 Ainda que a regra seja, como é evidente, da *livre revogabilidade* das leis relativas a benefícios fiscais, há aqui aspectos relativos ao *princípio da segurança jurídica* na sua expressão do princípio da

Tal será assim sobretudo para as medidas fiscais que são adoptadas há mais de uma década, onde pode ser mais difícil que as mesmas não continuem no futuro. Por exemplo, podemos atender à habitual *isenção de pagamento das taxas* da Contribuição Industrial, que está prevista, em termos materiais praticamente inalterados, desde 2001 (*Lei do Orçamento de 2002*), e assume uma natureza prática evidente, dado que as taxas deste imposto são actualmente de tal forma baixas que a Administração Fiscal perderia dinheiro com a sua cobrança (as despesas administrativas seriam superiores às receitas potenciais que este imposto geraria em caso de cobrança). Ora, é assinalável que uma isenção de um imposto esteja prevista “no Orçamento” há sensivelmente 18 anos, tendo sido sempre retomado pelo legislador ordinário, sem que lhe seja dado carácter definitivo. Caso o legislador viesse a optar por deixar de prever esta isenção de pagamento da Contribuição Industrial, tal poderia ser alvo de objecções não apenas do ponto de vista político, mas eventualmente também jurídico, podendo ser entendido que estaria aqui em causa, pelo menos em alguma medida, uma quebra na confiança e nas expectativas legítimas que os contribuintes podem investir na renovação anual, também no futuro próximo, desta medida fiscal.

5.3. Alteração da Legislação Fiscal

Parece-nos claro que, pelo menos em alguns casos mais evidentes, estas medidas fiscais deveriam ser introduzidas nas próprias leis fiscais em vigor de uma forma permanente e definitiva, tendo em conta que se tratam de alterações que se justificam e não visam introduzir medidas fiscais temporárias, de cariz anual¹⁵⁶.

protecção da confiança a serem considerados, sobretudo para isenções fiscais que se aproximam das duas décadas de vigência temporária. Veja-se, em geral, sobre este ponto JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 2013, págs. 152-153.

¹⁵⁶ Merece reservas que o legislador fiscal faça uso de medidas anuais durante largos anos, para introduzir sempre as mesmas alterações temporárias, não procedendo à alteração definitiva da norma em questão. Sendo que o facto de se ter alterado essa norma sucessivamente, ano após ano, sempre no mesmo sentido, indicia fortemente que a alteração deveria ser introduzida permanentemente na própria legislação fiscal. Por via de uma alteração definitiva da lei fiscal vigente. Este aspecto é particularmente visível na *lei do orçamento*, mas verifica-se também noutros momentos na ordem jurídico-fiscal, como por exemplo com a medida anual já habitual de se prorrogar o prazo, durante o mês de Março, para a entrega do modelo M/5 do Imposto Profissional (cf. Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 1/2019, em relação aos rendimentos auferidos em 2018). Isto acontece desde 2008, havendo todos os anos um novo Despacho a prever a mesma prorrogação deste prazo, sendo patente que já se deveria ter alterado o artigo 10.º, n.º 1 do Imposto Profissional neste sentido.

Refira-se ainda que a prorrogação de um prazo previsto em lei formal por um Despacho do Secretário para a Economia e Finanças, consistindo numa derrogação temporária de um regime contido em lei formal por via de um regulamento administrativo material, não nos parece conforme com a reserva de lei e com o *princípio da prevalência da lei*, contidos na Lei Básica e na Lei n.º 13/2009, *Regime jurídico de enquadramento das fontes normativas internas*. Veja-se, com citações de jurisprudência,

Para ilustrar este ponto basta considerar, por exemplo, a isenção do Imposto do Selo sobre os bilhetes de entrada a espectáculos, exposições ou diversões, que afasta um imposto que encarece o preço de mercado da oferta cultural e recreativa, e que deveria constar do próprio Imposto do Selo, não se justificando actualmente a opção por esta tributação. Trata-se de uma isenção que é concedida reiteradamente desde a *Lei de Orçamento desde 2010 (Lei do Orçamento de 2011)*, e que resultou de dificuldades práticas na cobrança deste imposto para os espectáculos oferecidos pelos casinos locais, onde os bilhetes eram emitidos localmente, e seriam alvo de Imposto do Selo no momento da sua emissão, mas a sua venda ocorria posteriormente, muitas vezes fora de Macau, havendo situações onde um número elevado de bilhetes não seriam vendidos no mercado, por falta de procura e onde se discutia se o imposto pago deveria ou não ser devolvido. Do ponto de vista do regime legal aplicável, a resposta seria aparentemente negativa, dado que Imposto do Selo assume aqui uma natureza documental, incidindo sobre a emissão do ingresso ou bilhete. Tal levava, no entanto, a uma questão de justiça fiscal, por se tributar a emissão do ingresso (e não a sua venda), mas onde se pressuponha que o bilhete apenas seria emitido no acto de venda ao público destes ingressos. A venda ao público estaria subjacente à tributação sobre este tipo de ingressos e bilhetes de espectáculos.

Ou também, por exemplo, a isenção do Imposto do Selo sobre a transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação, que afasta ou reduz parcialmente o imposto devido pelos residentes na compra da sua primeira casa para habitação própria. Trata-se de uma isenção que é concedida, com crescente desenvolvimento e extensão, por via da *Lei de Orçamento desde 2007 (Lei do Orçamento de 2008)*. Tendo em conta que se trata de uma medida fiscal de apoio à aquisição de habitação pela população que está já amplamente consolidada, assumindo também crescente complexidade, na sua regulamentação legal, trata-se de mais uma medida fiscal que deveria deixar de constar da *Lei do Orçamento*, passando a ser adoptada no Imposto do Selo ou porventura autonomizada em lei própria. Ou ainda, por exemplo, o aumento do mínimo de isenção do Imposto Profissional, dado que se trata de uma isenção que é concedida, tendo o seu valor sofrido actualizações, por via da *Lei de Orçamento desde 2007 (Lei do Orçamento de 2008)*. O valor desta isenção que pode ser fixado em 144 mil patacas, como faz a *Lei do Orçamento de 2019*, ou noutro valor que se entenda razoável, tendo em conta a desactualização do montante de rendimentos do trabalho actualmente previstos como isentos de

PAULO CARDINAL/ZHENG WEI, “A Questão das Infracções Administrativas no âmbito do Sistema das Fontes Normativas internas estatuído pela Lei Básica e desenvolvido pela Lei n.º 13/2009”, in *Revista Administração*, n.º 98, vol. XXV, 2012, págs. 1083-1110 (especialmente págs. 1087-1088 e 1091).

tributação no Imposto Profissional (no valor de 95 mil patacas por ano, que foi introduzido pela Lei n.º 12/2003) deveria ocorrer no próprio Imposto Profissional. Actualizando-se o valor legal do rendimento anual do trabalho não tributado por corresponder a um mínimo de existência condigna no próprio Imposto Profissional, e não temporariamente, por via do *Orçamento*.

5.4. Impacto Fiscal do Orçamento

Um outro aspecto que pode ser questionado é o impacto sistémico que este conjunto de medidas fiscais avulsas, e cuja a natureza temporária se confunde com um grau elevado de permanência, tem no sistema fiscal. Não se conhecem dados estatísticos que possam esclarecer esta questão, mas é sabido que o impacto de certas destas medidas fiscais contidas no *Orçamento* é muito grande.

Por exemplo, no que diz respeito ao elevadíssimo número de contribuintes que passam a ficar isentos de Imposto Complementar de Rendimentos, ou na redução da carga fiscal sobre os contribuintes com rendimentos médios/altos em sede de Imposto Profissional e Imposto Complementar de Rendimentos, em resultado das isenções de tributação previstas no *Orçamento*. E correspondente aumento muito expressivo do número de contribuintes que ficam isentos de tributação sobre os seus rendimentos, para efeitos dos rendimentos comerciais e industriais, ao abrigo do Imposto Complementar de Rendimentos, onde o universo dos contribuintes é cada vez menor e menos representativo da realidade económica de Macau. Assim já foi assumido pelo legislador, tendo sido dito que:

“Tomada de medidas para atenuação da pressão das PME e das microempresas decorrente da operação dos seus negócios. Em 2015, o valor isento do Imposto Complementar de Rendimentos foi aumentado de 300 mil patacas para 600 mil patacas, traduzindo uma descida significativa de contribuintes, passando de 44.819 para 1.911. (...)”¹⁵⁷.

Nestes termos, em 2015, por via do *Orçamento* apenas 1.911 contribuintes estariam sujeitos a Imposto Complementar de Rendimentos, em vez dos 44.819 contribuintes que estariam sujeitos a tributação sem estas medidas orçamentais. O que implica que só sensivelmente 4,26% do universo dos contribuintes do Imposto Complementar de Rendimentos continuam a ser tributados, naquilo que é um impacto muito profundo sobre o universo de pessoas sujeitas a tributação. Este estado de coisas não deve ter sofrido modificações relevantes em anos posteriores,

¹⁵⁷ *Relatório das Linhas de Acção Governativa para o Ano Financeiro de 2016*, pág. 280. Este documento pode ser consultado em https://images.io.gov.mo/pt/lag/lag2016_pt.pdf.

sendo espectável que actualmente este seja o panorama existente.

Merece reflexão que, por via das medidas fiscais contidas no *Orçamento*, a esmagadora maioria dos contribuintes deixe simplesmente de pagar Imposto Complementar de Rendimentos. Para efeitos do Imposto Profissional, mesmo não se conhecendo dados estatísticos oficiais, que permitam confirmar e aprofundar estes elementos, como seria desejável, pode adivinhar-se um impacto sistémico similar, sendo provável que a esmagadora maioria dos contribuintes deixe também de estar sujeito ao pagamento de imposto sobre os seus rendimentos laborais, ou que seja reembolsado de grande parte do imposto que tenha pago em anos anteriores por via do regime contido no *Orçamento*¹⁵⁸. É absolutamente notável que o legislador fiscal tenha optado, sem o assumir claramente, por medidas fiscais anuais que aproximam o sistema fiscal de um *regime de não tributação dos rendimentos* da generalidade do universo dos contribuintes, apenas se tributando os rendimentos mais elevados, deixando de tributar o contribuinte médio. Pode também questionar-se se estas opções mereceram sempre a devida reflexão e ponderação em sede legislativa, dado que não parece que a discussão na Assembleia Legislativa, aquando da aprovação do *Orçamento*, centrada nas alterações das medidas fiscais perante o ano anterior, ou na sua continuidade, tenha em conta suficientemente os *profundos impactos fiscais*, para o ordenamento jurídico-fiscal, decorrente do gradual acumular e avolumar das isenções fiscais, que estão actualmente previstas na *Lei do Orçamento*.

158 Jornal *Hoje Macau*, 20 de Março de 2014:

“Imposto profissional começa a ser distribuído para a semana

É já a partir da próxima quarta-feira que cerca de 100 mil contribuintes vão começar a receber o reembolso do imposto profissional que pagaram em 2012, uma medida que foi anunciada pelo Chefe do Executivo no âmbito das Linhas de Acção Governativa (LAG). Contudo, segundo o calendário apresentado ontem na sede da Direcção dos Serviços de Finanças (DSF), os funcionários públicos e trabalhadores de escolas que recebam subsídios directos, ou professores que recebam subsídio para o desenvolvimento profissional, só começam a receber os seus reembolsos em Abril. Mais de 67 mil beneficiários vão receber 60% do imposto que pagaram em 2012 através de um cheque cruzado a enviar por correio, o que corresponde a uma fatia de 220,961 mil patacas. Depois, mais de 29 mil contribuintes vão receber, via transferência bancária, o resto do seu imposto, numa tranche de 155,315 mil patacas. Quem não tem a situação regularizada nas finanças terá de fazer os pagamentos para posteriormente receber o cheque em casa. No total, a devolução que o Governo vai devolver 390 milhões de patacas. O pagamento do imposto rendeu, em 2012, 1,2 milhões de patacas aos cofres do Governo. A devolução do imposto profissional pretende, segundo o Governo, servir de apoio à classe média, sendo que as devoluções nunca serão acima das 12 mil patacas. Um trabalhador com um salário anual superior a 570 mil patacas receberá esse valor na totalidade. Cerca de 200 mil residentes vão ficar de fora desta iniciativa, uma vez que têm rendimentos anuais inferiores a 144 mil patacas. A DSF não tem ainda um calendário para iniciar a devolução do imposto pago em 2013, uma vez que os dados só começaram a ser inseridos no início do ano e ainda estão a ser processados. Só em Agosto poderão saber-se mais resultados” (acessível em <http://hojemacau.com.mo/?p=68250>).

Para melhor se compreender este ponto, talvez seja interessante passar em revista alguns exemplos típicos, para se aferir do impacto sobre a carga fiscal e taxa média (*efectiva*) que resulta para os dois principais impostos sobre o rendimento nestas isenções fiscais, sobretudo visível junto dos contribuintes com rendimentos baixos¹⁵⁹ ou médios, para o ano de 2019. Em primeiro lugar, tendo em vista a tributação dos rendimentos laborais no Imposto Profissional:

Rendimento anual sujeito a Imposto Profissional de:	Imposto devido de acordo com a lei vigente, sem ter em conta o Orçamento:	Imposto devido com a Lei do Orçamento de 2019:	Diferencial entre as taxas aplicáveis:
150 mil patacas ¹⁶²	1.225 patacas [0,82% ¹⁶³]	0 patacas ¹⁶⁴	1.225 patacas [100%]
200 mil patacas	4.350 patacas [2,17%]	294 patacas [0,14%]	4.056 patacas [93,24%]

159 É de referir que os rendimentos mais baixos não são tributados, sendo os *rendimentos do trabalho* isentos até ao valor de 95 mil patacas por ano, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do Imposto Profissional, sendo que esta isenção aumentou até ao valor de 135 mil patacas para os contribuintes com mais de 65 anos ou com um grau de invalidez permanente igual a superior a 60%, nos termos do n.º 2 do artigo 7.º do Imposto Profissional. A *Lei do Orçamento de 2019* (cf. artigo 18.º, n.ºs 2 e 5 da *Lei do Orçamento de 2019*) aumenta este valor isento, que se pode considerar como o *rendimento mínimo de existência*, para efeitos do Imposto Profissional, respectivamente para 144 mil patacas e 198 mil patacas.

Do nosso ponto de vista, uma *interpretação sistemática e cumulativa* do regime previsto no n.º 2 do artigo 7.º do Imposto Profissional e na *Lei do Orçamento* exigia sempre que se tivesse em conta o diferencial entre o valor da isenção contido no n.º 1 e no n.º 2 do artigo 7.º do Imposto Profissional para se respeitar a opção legislativa de se imputar uma carga fiscal mais reduzida aos contribuintes referidos no n.º 2 do artigo 7.º do Imposto Profissional, o que implicaria que o valor isento teria já em anos anteriores que respeitar o diferencial de 40 mil patacas. Veja-se, sobre esta questão, Parecer 1/VI/2017 da 2.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada «Lei do Orçamento de 2018», de 05 de Dezembro de 2017, páginas 13-14. A opção expressa na *Lei do Orçamento de 2019* é de fixar o valor isento, para este grupo de contribuintes, num valor um pouco superior, em 198 mil patacas (cf. artigo 18.º, n.º 5 da *Lei do Orçamento de 2019*), o que implica um novo diferencial de 54 mil patacas.

O Imposto Complementar de Rendimentos adoptou, desde a Lei n.º 4/2005, uma tabela de taxas progressiva decalcada da taxa do Imposto Profissional, prevendo que os *rendimentos da actividade comercial e industrial* (sobretudo os *lucros empresariais das sociedades comerciais*) até 32 mil patacas por ano estejam isentos de tributação, nos termos do artigo 7.º do Imposto Complementar de Rendimentos. A *Lei do Orçamento de 2019* aumenta este valor isento para 600 mil patacas, aplicando aos montantes que excedam este valor a percentagem fixa de 12% (cf. artigo 22.º da *Lei do Orçamento de 2019*). Fica assim perdida a progressividade da taxa atribuída a este imposto em 2005, sendo todos os rendimentos tributáveis sujeitos a *uma única taxa fixa*.

Rendimento anual sujeito a Imposto Profissional de:	Imposto devido de acordo com a lei vigente, sem ter em conta o <i>Orçamento</i> :	Imposto devido com a Lei do <i>Orçamento</i> de 2019:	Diferencial entre as taxas aplicáveis:
300 mil patacas	11.600 patacas [3,86%]	4.690 patacas [1,65%]	6.910 patacas [59,57%]
400 mil patacas	19.550 patacas [4,88%]	9.940 patacas [2,48%]	9.610 patacas [49,16%]
500 mil patacas	27.800 patacas [5,56%]	15.687 patacas [3,13%]	12.113 patacas [43,57%]
600 mil patacas	36.800 patacas [6,13%]	21.644 patacas [3,6%]	15.156 patacas [41,18%]
700 mil patacas	45.800 patacas [6,54%]	27.944 patacas [3,99%]	17.856 patacas [38,99%]
800 mil patacas	54.800 patacas [6,85%]	34.244 patacas [4,28%]	20.556 patacas [37,51%]
900 mil patacas	63.800 patacas [7,08%]	40.544 patacas [4,5%]	23.256 patacas [36,45%]
1 milhão de patacas	72.800 patacas [7,28%]	46.844 patacas [4,68%]	25.956 patacas [35,65%]
2 milhões de patacas	162.800 patacas [8,14%]	109.844 patacas [5,49%]	52.956 patacas [32,53%]
5 milhões de patacas	432.800 patacas [8,65%]	298.844 patacas [5,97%]	133.956 patacas [30,95%]
10 milhões de patacas	882.800 patacas [8,83%]	613.884 patacas [6,14%]	268.916 patacas [30,46%]

162 Tendo em conta a dedução fixa de 25% sobre os rendimentos do trabalho, prevista na alínea o) do artigo 4.º do Imposto Profissional, introduzida pela Lei n.º 12/2003, os rendimentos anuais até 126.666 patacas não são tributados (rendimento total anual de 126.666 mil patacas, deduzido de 25% de matéria não colectável, apura rendimento colectável de 94.999,50 patacas, que se aproxima do valor anual isento de tributação de 95 mil patacas, nos termos do artigo 7.º, n.º 1 do Imposto Profissional). Nos termos da *Lei do Orçamento de 2019*, este valor do rendimento anual isento passa a ser de 192 mil patacas (rendimento total anual de 192 mil patacas, deduzido de 25% de matéria não colectável, apura rendimento colectável de 144 mil patacas, que corresponde ao valor isento de tributação para Imposto Profissional, no artigo 18.º, n.º 2 da *Lei do Orçamento de 2019*).

163 Os valores percentuais foram arredondados para a segunda casa decimal.

164 Tivemos em conta também a dedução fixa correspondente de 30% do imposto calculado, nos termos do artigo 18.º, n.º 1 da *Lei do Orçamento de 2019*.

Da consulta da tabela resulta bastante evidente que a carga fiscal decorrente do Imposto Profissional sofre alterações relevantes por via do *Orçamento de 2019*, em linha com as opções fiscais tomadas em anos anteriores. É também possível concluir que as medidas fiscais beneficiam marginalmente mais os contribuintes com rendimentos baixos e médios tributados ao abrigo do Imposto Profissional. Para os rendimentos relativamente mais elevados o diferencial surge entre uma redução de imposto devido a rondar os 40%, que desce gradualmente para perto dos 30% para os rendimentos anuais tributáveis acima de 5 milhões de patacas.

Em segundo lugar, tendo em vista o impacto da *Lei do Orçamento de 2019* sobre a tributação dos rendimentos comerciais e industriais que decorre do Imposto Complementar de Rendimentos:

Rendimento anual sujeito a Imposto Complementar de Rendimentos de:	Imposto devido de acordo com a lei vigente, sem ter em conta o <i>Orçamento</i> :	Imposto devido com a Lei do <i>Orçamento de 2019</i> :	Diferencial entre as taxas aplicáveis:
150 mil patacas	6.240 patacas [4,16%]	0 patacas [0%]	6.240 patacas [100%]
200 mil patacas	9.740 patacas [4,87%]	0 patacas [0%]	9.740 patacas [100%]
300 mil patacas	18.740 patacas [6,24%]	0 patacas [0%]	18.740 patacas [100%]
400 mil patacas	30.740 patacas [7,68%]	0 patacas [0%]	30.740 patacas [100%]
500 mil patacas	42.740 patacas [8,54%]	0 patacas [0%]	42.740 patacas [100%]
600 mil patacas ¹⁶⁵	54.740 patacas [9,12%]	0 patacas [0%]	54.740 patacas [100%]
700 mil patacas	66.740 patacas [9,53%]	12.000 patacas [1,71%]	54.740 patacas [82,02%]
800 mil patacas	78.740 patacas [9,84%]	24.000 patacas [3%]	54.740 patacas [69,52%]
900 mil patacas	90.740 patacas [10,01%]	36.000 patacas [4,5%]	54.740 patacas [60,33%]

165 O aumento do valor anual de isenção previsto no n.º 1 do artigo 7.º do Imposto Complementar de Rendimentos (e na tabela anexa) de 32 mil patacas para 600 mil patacas, nos termos do artigo 22.º da *Lei do Orçamento de 2019*, implica que apenas se tributem os rendimentos tributáveis (sobretudo *lucros empresariais*) gerados pelas actividades comerciais e industriais acima deste montante.

Rendimento anual sujeito a Imposto Complementar de Rendimentos de:	Imposto devido de acordo com a lei vigente, sem ter em conta o Orçamento:	Imposto devido com a Lei do Orçamento de 2019:	Diferencial entre as taxas aplicáveis:
1 milhão de patacas	102.740 patacas [10,27%]	48.000 patacas [4,8%]	54.740 patacas [53,28%]
2 milhões de patacas	222.740 patacas [11,14%]	168.000 patacas [8,4%]	54.740 patacas [24,58%]
5 milhões de patacas	582.740 patacas [11,65%]	528.000 patacas [10,56%]	54.740 patacas [9,39%]
10 milhões de patacas	1.182.740 patacas [11,83%]	1.128.000 patacas [12,82%]	54.740 patacas [4,63%]

Como seria de esperar, tendo em conta que em resultado da *Lei do Orçamento de 2019* se passa a tributar apenas os rendimentos anuais acima de 600 mil patacas, aplicando-se aos rendimentos que excedam este valor a taxa de 12%, para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos, resulta que haja uma isenção dos rendimentos mais baixos e mesmo médios. Para os rendimentos anuais que excedam este novo valor mínimo de isenção resulta um montante de isenção de imposto devido de até 54.740 patacas, que corresponde à tributação isenta, segundo a *Lei do Orçamento de 2019*, para os rendimentos anuais entre 32 mil patacas e as 300 mil patacas, que seriam tributados segundo n.º 1 do artigo 7.º do Imposto Complementar de Rendimentos (e tabela anexa a este imposto). Este montante corresponde a uma isenção de sensivelmente 50% da colecta para os rendimentos anuais até 1 milhão de patacas e de quase 25% para os rendimentos anuais até 2 milhões de patacas. Para os rendimentos mais elevados a isenção é menos significativa, em termos percentuais, ficando-se por perto de 10% da colecta para os rendimentos anuais de 5 milhões de patacas e abaixo dos 5% para os rendimentos anuais de aproximadamente 10 milhões de patacas.

Da leitura conjunta destas duas tabelas resulta que o regime de benefícios fiscais contidos na *Lei do Orçamento de 2019* é relativamente mais favorável para os contribuintes com rendimentos comerciais e industriais, onde os rendimentos que não são tributados até ao montante anual de 600 mil patacas, para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos, enquanto que os rendimentos laborais são tributados, ao abrigo do Imposto Profissional, acima de 192 mil patacas por ano. Para efeitos deste imposto, para os contribuintes com rendimentos anuais de 400 mil patacas, apenas sensivelmente metade da carga fiscal aplicável é isenta por via da *Lei do Orçamento de 2019*. Esta percentagem de isenção desce para apenas 45% para os rendimentos anuais de 500 mil patacas e para aproximadamente

40% para os rendimentos anuais de 600 mil patacas. O que implica que os contribuintes com rendimentos médios, que aufera anualmente entre 200 mil e 600 mil patacas será mais beneficiado pelo regime contido na *Lei do Orçamento de 2019* se obtiver rendimentos tributáveis ao abrigo do Imposto Complementar de Rendimentos e não do Imposto Profissional. O que pode suscitar dúvidas sobre a justiça material dos benefícios fiscais em causa. Este desequilíbrio poderá, no entanto, ser mitigado caso se venha a dar continuidade no futuro, conforme será porventura razoavelmente expectável, à devolução parcial da colecta do Imposto Profissional para os rendimentos de 2019¹⁶⁶.

Para os montantes acima de 600 mil patacas este efeito marginalmente mais favorável à tributação dos rendimentos comerciais e industriais, perante os rendimentos do trabalho, começa gradualmente a reverter-se em resultado dos termos em que as isenções surgem formuladas: (1) o aumento da isenção do Imposto Profissional, de 95 mil patacas para 144 mil patacas, é acompanhada de uma opção legal no sentido dos rendimentos que excedam este valor sejam alvo das taxas progressivas contidas no artigo 7.º, n.º 1 do Imposto Profissional (isto é, da aplicação cumulativa, pelo valor de cada escalão, da taxa de 7%, 8%, 9%, 10%, 11% e 12%, sendo que a taxa de 12% só se aplica acima de 492 mil patacas), nos termos do artigo 18.º, n.º 1 da *Lei do Orçamento de 2019*, e (2) o aumento do limite da isenção do Imposto Complementar de Rendimentos, nos termos em que surge formulada, implica que os rendimentos que excedam este limite seja tributado à taxa única de 12%, nos termos do artigo 22.º da *Lei do Orçamento de 2019*. A taxa média aplicável é igual (4,5%) em ambos os impostos para os rendimentos anuais tributáveis de 900 mil patacas, sendo a tributação mais favorável abaixo deste montante para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos e mais reduzida acima deste montante para efeitos do Imposto Profissional (para os rendimentos anuais tributáveis acima de 900 mil patacas). A esmagadora maioria dos trabalhadores, que são contribuintes para efeitos do Imposto Profissional, no entanto, irá auferir rendimentos tributáveis abaixo de 900 mil patacas por ano, o que coloca dificuldades de compatibilização e de razoabilidade desta solução, na sua comparação com a isenção correspondente dada, mais generosa, para o Imposto Complementar de Rendimentos.

5.5. Universo das Medidas Fiscais no Orçamento

Acresce que para além de se verificar um impacto significativo sobre o

166 Caso a *Lei do Orçamento de 2021* conceda uma devolução da colecta do Imposto Profissional, de 60% do imposto pago, até ao valor limite de 14 mil patacas, para os rendimentos de 2019, conforme resulta actualmente do artigo 19.º, n.º 1 da *Lei do Orçamento de 2019*, para os rendimentos de 2017. Sempre pensamos que seria mais adequado a devolução da colecta reportar-se ao ano fiscal anterior, evitando-se este intervalo de dois anos entre a cobrança e a devolução da colecta do Imposto Profissional.

valor da colecta para os contribuintes com rendimentos tributados ao abrigo do Imposto Profissional e do Imposto Complementar de rendimentos, que se podem considerar os impostos mais relevantes para o sistema fiscal de Macau, a *Lei do Orçamento* gera um impacto transversal, introduzindo alterações junto de um número expressivo de diplomas fiscais em vigor, havendo impacto no: Imposto Profissional, Imposto Complementar de Rendimentos, Contribuição Predial Urbana, Contribuição Industrial, Imposto do Selo, *Impostos do Selo Especiais*¹⁶⁷, Imposto de Turismo. Pelo que se pode porventura afirmar que o *Orçamento* é cada vez mais uma lei fiscal, e também que cada vez mais o *Orçamento* é uma lei fiscal central para a composição do Direito Fiscal aplicável em Macau.

A mera enumeração dos benefícios fiscais previstos para 2019 é ilustrativa:

1. Dedução à colecta do Imposto Profissional de 30%, para o ano de 2019, do valor da colecta e aumento da parcela isenta do Imposto Profissional para 144 mil patacas, em geral, e de 198 mil patacas para efeitos do n.º 2 do artigo 7.º do Imposto Profissional, aplicando-se a taxa progressiva previstas no n.º 1 do artigo 7.º do Imposto Profissional aos rendimentos que excedam este novo limite anual de 144 mil patacas, ou 198 mil patacas, conforme cada caso (artigo 18.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
2. Devolução da colecta do Imposto Profissional de 2017 durante o ano de 2019 (de até 60% do valor da colecta do Imposto Profissional, até ao valor máximo de 14 mil patacas) (artigo 19.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
3. Aumento da parcela isenta do Imposto Complementar de Rendimentos para 600 mil patacas, para os rendimentos do exercício de 2018¹⁶⁸, aplicando-se ao rendimento que exceder este limite a taxa única de 12%, o que implica que o Imposto Complementar de Rendimentos deixe de fazer uso de uma taxa progressiva, conforme previsto no artigo 7.º do Imposto Complementar de Rendimentos (artigo 22.º da *Lei do Orçamento de 2019*);

167 Este aspecto pode merecer controvérsia, mas a isenção do Imposto do Selo nas *Leis do Orçamento* parece implicar uma repercussão de isenções no *Imposto do Selo Especial sobre a transmissão de bens imóveis* (cf. artigo 2.º, n.º 3, 9.º, alínea 7) e 15.º, n.º 2 da Lei n.º 6/2011, na redacção da Lei n.º 15/2012; aqui aparentemente apenas para os bens imóveis destinados à habitação adquiridos antes da entrada em vigor deste *Imposto do Selo Especial*) e no *Imposto do Selo Especial sobre a aquisição do segundo e posteriores bens imóveis destinado à habitação* (cf. artigo 9.º, n.º 1 da Lei n.º 2/2018), na medida em que os sujeitos passivos passem a estar isentos de imposto do selo pela transmissão de bens imóveis.

168 Que são alvo de cobrança em 2019 (cf., entre outros, artigos 10.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), 19.º, n.ºs 1 e 2 do Imposto Complementar de Rendimentos).

4. Aumento do montante fiscal para efeitos da dedução de despesas ao rendimento colectável pelo Imposto Complementar de Rendimentos, durante o ano de 2019, nomeadamente triplicando o valor da dedução das despesas com estudo e desenvolvimento no âmbito da inovação, ciências e tecnologia, até 3 milhões de patacas, e duplicando o valor destas deduções fiscais acima deste valor limite, com um limite total para estas deduções de 15 milhões de patacas (artigo 23.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
5. Isenção do Imposto Complementar de Rendimentos, para o ano de 2019, dos rendimentos de juros da dívida pública da China, que sejam emitidos na RAEM, bem como os rendimentos que resultem da sua compra e venda (alínea 1) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 24.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
6. E uma isenção do Imposto Complementar de Rendimentos, para o ano de 2019, sobre os rendimentos obtidos ou gerados em países de língua oficial portuguesa, que tenham sido tributados na fonte (alínea 2) do n.º 1 do artigo 24.º da *Lei do Orçamento de 2019*)¹⁶⁹;
7. Isenção do Imposto do Selo sobre a emissão ou aquisição de dívidas de natureza pública, no ano de 2019, para os actos de emissão, compra e venda ou cessão onerosa de dívida, que se reporte aos títulos de dívida que estão isentas de Imposto Complementar de Rendimentos nos termos desta *Lei do Orçamento* (artigo 15.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
8. Isenção de pagamento da Contribuição Industrial, durante o ano de 2019, estando previsto que não se proceda à cobrança das taxas da Contribuição Industrial, mantendo-se as obrigações declarativas que resultam do regime da Contribuição Industrial (artigo 10.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
9. Dedução à colecta de até 3.500 patacas da Contribuição Predial Urbana

169 Trata-se de uma regra de isenção para obstar à *dupla tributação internacional*, que pressupõe a existência prévia de uma tributação, da mesma natureza jurídica-fiscal, numa outra jurisdição de referência, de rendimentos que são também sujeitos a Imposto Complementar de Rendimentos em Macau, que foi introduzida pela primeira vez pela *Lei do Orçamento de 2018*.

Esta medida terá utilidade prática apenas para os países de língua oficial portuguesa com os quais não exista ainda um *acordo contra a dupla tributação em vigor* (havendo acordos com Portugal, Moçambique e Cabo Verde) e onde haja rendimentos tributados nestas jurisdições e em Macau. Sendo que, regra geral, se deve ter presente que “Os rendimentos que sejam auferidos no exterior não são sujeitos a tributação em Macau, mas apenas os rendimentos da actividade comercial e industrial que sejam auferidos na RAEM estão sujeitos a Imposto Complementar de Rendimentos” (sublinhados no original), Parecer 1/VI/2017 da 2.ª Comissão Permanente, relativo à Proposta de Lei intitulada «Lei do Orçamento de 2018», de 05 de Dezembro de 2017, página 16, nota de rodapé n.º 4.

- (ou isenção de pagamento quando o montante devido seja igual ou inferior a este montante) para o ano de 2019 – mas não para empresas ou empresários e não residentes (artigo 20.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
10. Redução da taxa da Contribuição Predial Urbana, para o ano de 2019, para 8%, sobre os prédios arrendados (artigo 21.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
 11. Isenção do pagamento de taxas e impostos sobre publicidade e propaganda no ano de 2019 (artigo 17.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
 12. Isenção do Imposto do Selo sobre as arrematações, no ano de 2019 (artigo 13.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
 13. Isenção do Imposto do Selo sobre os bilhetes de entrada ou de assistência a espectáculos, exposições ou diversões de qualquer natureza, durante o ano de 2019 (artigo 14.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
 14. Isenção do pagamento do Imposto de Turismo pelos restaurantes e similares estabelecimentos, no ano de 2019 (artigo 16.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
 15. Isenção do pagamento de rendas de valor anual inferior a 100 patacas, no ano de 2019 (artigo 26.º da *Lei do Orçamento de 2019*);
 16. Isenção do Imposto do Selo sobre juros e comissões das actividades de crédito bancário e sobre as apólices de seguros, sobre as operações realizadas no ano de 2019 (artigo 11.º da *Lei do Orçamento de 2019*); e
 17. Isenção do Imposto do Selo sobre transmissão de imóveis, no ano de 2019, para primeira habitação dos residentes permanentes até ao valor de 3 milhões de patacas – mas não para os contribuintes que já antes beneficiaram desta isenção (artigo 12.º da *Lei do Orçamento de 2019*).

O confronto deste conjunto de medidas fiscais com as previstas no ano anterior permite concluir que as medidas referidas nos pontos 1, 2, 3, 6, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 são uma simples continuação do que se encontrava já previsto em anos anteriores. Por outro lado, as medidas referidas nos pontos 4 (*dedução adicional de despesas com estudo e desenvolvimento no âmbito da inovação, ciências e tecnologia para o Imposto Complementar de Rendimentos*), 5 (*isenção do Imposto Complementar de Rendimentos para os rendimentos de juros da dívida pública da China, que sejam emitidos na RAEM*¹⁷⁰), 7 (*isenção do Imposto do*

170 De notar que os rendimentos que provierem de quaisquer *títulos de dívida pública* da República Popular da China não são incluídos nos proveitos ou ganhos do exercício para a determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea c) do Imposto Complementar de Rendimentos. A

Selo sobre a emissão ou aquisição de dívidas de natureza pública para os actos de emissão da dívida pública que estão isentas de Imposto Complementar de Rendimentos nos termos desta Lei do Orçamento de 2019) e 10 (redução da taxa da Contribuição Predial Urbana de 10% para 8% para os prédios arrendados) são medidas fiscais novas¹⁷¹, que foram pela primeira vez previstas pela Lei do Orçamento de 2019, não estando antes previstas em Orçamentos anteriores.

5.6. A Tributação Anualizada

É possível de se concluir que o regime fiscal, que é efectivamente aplicável no sistema jurídica da RAEM, depende “do Orçamento”, em termos que o reconfiguram profundamente, reduzindo o universo de contribuintes para uma pequena minoria, e descendo a taxa efectiva dos principais impostos em termos significativos. Não nos parece que estas opções fiscais tenham sido devidamente ponderadas, ou tenham subjacente uma reflexão sobre a utilidade do Orçamento para reformular o sistema fiscal em vigor, mas que foram surgindo gradualmente e de forma orgânica, crescendo e sendo retomadas de ano para ano, permitindo que passado uma década o panorama fiscal se tenha alterado por via do Orçamento. Sem que tal tenha sido uma escolha consciente do legislador fiscal. Trata-se, portanto, de um exemplo curioso de gradualismo e continuidade, que produzem

nosso ver, todos os títulos da dívida pública da República Popular da China beneficiam deste regime. Pelo que esta isenção não parece ser necessária e pode suscitar dúvidas interpretativas e de articulação. Assim, nos termos da Lei do Orçamento de 2019, para o ano de 2019, é feita uma enumeração dos títulos de dívida pública que não são alvo de Imposto Complementar de Rendimentos. Ficando previsto, nos termos do n.º 2 do artigo 24.º da Lei do Orçamento de 2019, que não apenas os títulos da dívida do Estado, mas também que a dívida emitida pelos governos locais e pelas empresas centrais estão isentas. Depreende-se que eventuais outros títulos de dívida pública não estejam abrangidos. No entanto, devem tendencialmente estar abrangidos pelo artigo 20.º, n.º 1, alínea c) do Imposto Complementar de Rendimentos. Registe-se ainda uma outra dúvida interpretativa: não nos parece muito evidente qual o sentido a atribuir às expressões “que sejam emitidos na RAEM” (cf. alínea 1), n.º 1 do artigo 24.º da Lei do Orçamento de 2019). Não nos parece que esteja aqui em causa verdadeiramente a emissão desta dívida do Estado, mas antes a sua subscrição pelos contribuintes, junto de entidades financeiras locais. Estes aspectos deveriam ser clarificados por alteração ao próprio regime legal contido no Imposto Complementar de Rendimentos, e não por um normativo contido na Lei do Orçamento, de natureza temporária, apenas para o ano de 2019. Também para evitar dificuldades de articulação entre o regime contido no Imposto Complementar de Rendimentos e no Orçamento, neste campo.

- 171 Passou também a ser previsto que, para os empregados e assalariados com mais de 65 anos de idade e com um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado, igual ou superior a 60%, o limite da isenção previsto no n.º 2 do artigo 7.º do Imposto Profissional seja de 198 mil patacas (cf. artigo 18.º, n.º 5 da Lei do Orçamento de 2019). Também esta medida fiscal é inovadora, ainda que resulte de um aspecto já antes referenciado.

Para mais desenvolvimentos sobre as novas medidas fiscais introduzidas pela Lei do Orçamento de 2019, veja-se Parecer n.º 4/VI/2018 da 2.ª Comissão Permanente, relativa à Proposta de Lei intitulada «Lei do Orçamento de 2019», de 11 de Dezembro de 2018, páginas 12-16.

resultados para o sistema fiscal que se consolidam naturalmente.

É por isso que se poderá porventura começar a falar em Macau, ainda que com hesitações sobre a sua correcção conceitual, de uma *tributação anualizada*, para descrever um sistema fiscal que depende, em largos momentos das opções fiscais contidas no *Orçamento*. Neste sentido, é possível de se concluir que (1) os *impostos* em vigor são mantidos inalterados, ainda que por vezes existam necessidades comprovadas de actualização e revisão da legislação fiscal relevante, (2) mas que os *impostos* sofrem anualmente desvios tão amplos e significativos, em termos do seu regime material (nomeadamente por via de uma muito expressiva redução da carga fiscal, com isenção de tributação da larga maioria dos contribuintes, nos impostos sobre o rendimento do trabalho e sobre o rendimento das actividades comerciais e industriais) e (3) de uma forma tão consistente e sistemática (quase que padronizada, mesmo na própria formulação utilizada nas opções orçamentais em matéria fiscal, que seguem uma lógica assumida de continuidade) por via das *Leis do Orçamento* nos últimos anos, permitindo que se possa antecipar de ano para ano que as várias isenções fiscais vão ser mantidas e retomadas no *Orçamento* dos próximos anos.

Ainda que se possa também verificar uma tendência para o alargamento destas medidas fiscais, de forma gradual, mas com um padrão facilmente comprovável, dado que na última década se tem verificado um número crescente de benefícios fiscais que vão sendo introduzidos nas *Leis do Orçamento*. Existe, por isso, continuidade e expansão gradual dos benefícios fiscais no *Orçamento*. Esta dinâmica parece difícil de ser travada, tendo em conta a tendência para a repetição orçamental que é evidenciada, mas beneficiaria de uma opção no sentido de transportar para os próprios impostos, para a *legislação fiscal ordinária*, das medidas fiscais que comprovadamente se justificam como opções definitivas. Pelo menos para os casos mais evidentes, para as medidas fiscais que há largos anos vão sendo retomadas e repetidas nas *Leis do Orçamento* da RAEM.