

LEI BÁSICA DA REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU E SISTEMA FISCAL

José Hermínio Paulo Rato Rainha *

Antigo Docente a Tempo Parcial da Faculdade de Direito
da Universidade de Macau

1. SISTEMA FISCAL INDEPENDENTE

Os princípios gerais sobre matéria de administração financeira ou de tributação, das colectividades organizadas politicamente como Estados, Territórios ou Regiões Administrativas, encontram-se nos sistemas modernos de direito, normalmente, expressas e reunidas nas *leis constitucionais* ou leis fundamentais do respectivo enquadramento político-administrativo. A Lei Básica (LB) da Região Administrativa Especial de Macau (RAEM) apresenta-se como uma miniconstituição, na qual se estabelecem os princípios gerais da autonomia do território, os poderes exclusivos das autoridades centrais da República Popular da China (RPC), os direitos e deveres fundamentais dos residentes permanentes da RAEM, a estrutura política e os princípios gerais da organização da economia, da cultura e assuntos sociais e da sua representatividade externa.

As principais disposições da Lei Básica, que se podem considerar como correspondendo à *constituição financeira* da RAEM, encontram-se essencialmente nos capítulos dedicados à estrutura política, onde se estabelece o *princípio da legalidade tributária* [artº 71º], e à organização da economia (18 arti-

* Texto apresentado em 6 de Julho de 1999, para ser incluído no “Projecto de Estudos Sobre a Lei Básica da RAEM”, da responsabilidade do Centro de Estudos da Faculdade de Direito da Universidade de Macau, inicialmente previsto para ser concluído em finais de 1999 que, por razões editoriais, se optou por publicar com destaque no presente número do Boletim

gos), embora se encontrem outras disposições que devam influenciar o sistema financeiro e, em particular, o sistema fiscal que se integra naquele. Entre essas outras disposições são importantes as referentes à manutenção do sistema capitalista [artº 5º], ao direito à protecção da propriedade privada [artº 6º¹], à definição de receitas da RAEM resultantes dos solos e recursos naturais [artº 7º], ao princípio da igualdade perante a lei [artº 25º], ao princípio do acesso ao Direito [artº 36º] e à competência da RAEM para a celebração de acordos internacionais [artº 136º].

De acordo com a Lei Básica, a Região Administrativa Especial de Macau mantém *finanças independentes*, dispondo, por si própria, de todas as suas receitas financeiras, as quais não são entregues ao Governo Popular Central [cf. LB, artº 104º]. Nesta disposição encontra-se estabelecido o *princípio da autonomia financeira* da RAEM ao determinar que lhe pertence a disposição da totalidade das receitas públicas cobradas por si², acrescentando ainda que “o Governo Popular Central não arrecada quaisquer impostos na Região Administrativa Especial de Macau” [LB, artº 104º].

Esta última disposição é muito importante, pois a existência de receitas próprias de um determinado espaço geográfico, organizado como entidade político-administrativa, e provenientes da sua actividade financeira, não impede que no mesmo espaço geográfico possam ser criadas receitas públicas destinadas a outras entidades político-administrativas, nomeadamente de hierarquia superior. Sendo o imposto uma receita típica dos Estados para a satisfação de fins públicos, a Lei Básica da RAEM pretende, com a disposição constante na parte final do seu artigo 104º, determinar que os impostos cobrados na RAEM não são destinados às finalidades gerais prosseguidas directamente pelo Governo Popular Central.

Para além de os impostos cobrados na RAEM serem considerados receitas públicas da Região, a Lei Básica determina ainda que “A Região Administrativa Especial de Macau aplica um sistema fiscal independente” e “(...) produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias” [LB, artº 106º]. Nesta disposição atribui-se o exercício de *soberania fiscal* à Região Administrativa Especial de Macau, por ser da sua própria competência a definição e criação do respectivo ordenamento jurídico-tributário, que, ao estabelecer critérios de

¹ Este direito é reforçado, no capítulo da organização da economia, ao ser estabelecida a protecção do direito das pessoas singulares e colectivas à aquisição, uso, disposição e sucessão por herança da propriedade e o direito à sua compensação em caso de expropriação legal [cf. LB, artº 103º].

² Exemplos de receitas, consideradas expressamente pela Lei Básica como pertencendo à RAEM, são as correspondentes aos rendimentos resultantes da gestão, uso e desenvolvimento dos solos e dos recursos naturais e do seu arrendamento ou concessão a pessoas singulares ou colectivas para uso ou desenvolvimento [cf. LB, artº 7º].

delimitação da aplicação dos impostos no respectivo espaço fiscal, pode levar a situações de dupla tributação com o próprio ordenamento jurídico-tributário da República Popular da China (ou de outros espaços fiscais).

2. PRINCÍPIOS E OBJECTIVOS DO SISTEMA FISCAL

A doutrina tem considerado a existência de princípios jurídicos fundamentais inerentes à ideia de *Estado de Direito* e comuns a todos os ramos do Direito, incluindo o *direito fiscal*, que alguns autores consideram como verdadeiros valores anteriores e superiores à *constituição formal*, enquanto outros os definem como “princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência geral e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional”³. No plano do direito fiscal também se tem entendido que a consciência jurídica contemporânea reclama a *constitucionalidade* de determinadas regras ou *princípios gerais de direito fiscal*, que podem assumir conteúdos diferentes no espaço e no tempo, de harmonia com as respectivas concepções e cultura jurídica de cada país e de cada época, como são os casos dos princípios da legalidade tributária, da anualidade e da igualdade.

2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade em direito exprime-se sob dois conceitos ou amplitudes do objecto da legalidade correspondentes ao *princípio da preeminência de lei*, com o significado amplo de que todo o procedimento executivo só é inválido se e na medida em que contraria uma lei material, e ao *princípio da reserva de lei*, que considera a necessidade das normas jurídicas existentes estabelecerem em termos positivos a possibilidade de realização do acto concreto em determinadas condições e relativamente a certas situações. Em direito tributário não basta o princípio da preeminência da lei, devendo o princípio da legalidade revestir necessariamente a forma de reserva de lei, pois os impostos são uma das modalidades mais directas e visíveis de intervenção na esfera dos particulares, valendo como garantia individual, como critério de generalidade, de igualdade e de justiça.

Efectivamente, em relação ao imposto existe unanimidade dos autores quanto à fórmula que dá expressão ao *princípio da legalidade*, que é a da não existência de imposto sem lei prévia, a que se acrescenta ainda o *princípio ou regra do consentimento popular* segundo o qual o imposto deve ser consentido por aqueles que o têm de suportar ou, pelo menos, pelas respectivas assembleias representativas. O *princípio da legalidade tributária*, nesta concepção ampla e

³ Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Coimbra, 1979, pg. 58.

tradicional, nasce verdadeiramente quando as assembleias representativas dos contribuintes passam a ter funções legislativas num sistema que consagra a separação de poderes.

Embora se considere que o princípio da legalidade nos impostos corresponde ao *princípio da reserva de lei*, não é historicamente unívoco o seu significado, apresentando os sistemas fiscais diferentes modalidades, de harmonia com exigências de *forma* e de *conteúdo* relativas à lei criadora e reguladora dos impostos. Atendendo ao critério da *fonte de produção jurídica* distingue-se a *reserva de lei material* – autorização da conduta da administração fiscal, através de norma geral e abstracta, da *reserva de lei formal* – para a actuação da administração fiscal torna-se necessário um acto normativo provindo do órgão com competência legislativa normal e revestindo a forma expressa legalmente estabelecida para ser qualificado como *lei*; quanto ao *conteúdo* distingue-se entre *reserva absoluta de lei* – a lei deve conter, para além do fundamento impositivo da administração fiscal, o próprio critério da decisão no caso concreto, e a *reserva relativa* – a lei é o fundamento da conduta, mas o critério de decisão é deixado ao órgão de aplicação do direito.

A reserva de lei formal não exclui que uma parte, pelo menos, da disciplina do imposto possa ser contida num acto que não tenha a forma e o valor da lei, sendo, pois, uma reserva relativa num sentido diferente do anteriormente indicado. A reserva de lei formal pode compreender as *normas de tributação* em sentido estrito ou compreender também as normas que disciplinam o lançamento, a liquidação e a cobrança do imposto.

A Lei Básica da RAEM estabelece que “o Governo (...) é o órgão executivo da Região Administrativa Especial de Macau” [artº 61º] competindo-lhe “apresentar propostas de lei e de resolução, e elaborar regulamentos administrativos” [artº 64º, 5)] e que “a Assembleia Legislativa (...) é o órgão legislativo da Região Administrativa Especial de Macau” [artº 67º], competindo-lhe fazer, alterar, suspender ou revogar leis [cf. artº 71º, 1)], podendo os deputados à Assembleia Legislativa apresentar projectos de lei e de resolução [cf. artº 75º]. Relativamente à aplicação de um sistema fiscal independente está estabelecido que a RAEM “(...) produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias” [LB, artº 106º], competindo à Assembleia Legislativa “definir, com base na proposta apresentada pelo Governo, os elementos essenciais do regime tributário (...)” [LB, artº 71º, 3)].

Como se tem reconhecido, na Lei Básica não está expressamente prevista na disposição máxima das competências do Governo [cf. LB, artº 64º] qualquer competência legislativa, nem consagrada a existência de algum tipo de acto legislativo, forma através da qual o Governo poderia exercer aquela competência. No entanto, da leitura de diversas disposições verifica-se a atribuição de competência legislativa a outros órgãos para além da Assembleia Legislativa

[cf. LB, artº 8º], pelo que se sente a necessidade da existência de um acto normativo do Governo/Chefe do Executivo que não se limite a ser um regulamento administrativo⁴.

Consideramos que o princípio da legalidade tributária se encontra consagrado na Lei Básica da RAEM, como *princípio de reserva absoluta de lei formal*, ao estabelecer-se que compete à Assembleia Legislativa da Região Administrativa Especial de Macau definir, com base na proposta apresentada pelo Governo, os *elementos essenciais* do regime tributário [cf. LB, artº 71º, 3)]. A expressão *elementos essenciais* tem um significado de mais detalhe do que *bases gerais*, e, assim, a Lei Básica ao referir-se a elementos essenciais não pretende restringir-se às meras bases gerais do regime de cada tributo/imposto, mas às matérias essenciais do regime tributário/sistema fiscal no seu conjunto (abrangendo a alteração dos impostos já existentes), pelo que entendemos estar perante reserva absoluta de lei em relação a estes elementos, ainda que baseados em *proposta* do Governo⁵.

O problema do âmbito e conteúdo do princípio de reserva absoluta de lei formal respeita a duas questões distintas: âmbito do *regime tributário* correspondente ao conhecimento dos *tributos* abrangidos pelo princípio e o significado dos seus *elementos essenciais*. Para a resolução das duas questões há que interpretar o âmbito da expressão *elementos essenciais do regime tributário*, através da análise da norma referente ao sistema fiscal independente de Macau [LB, artº 106º]⁶ e da sua comparação com os conteúdos do conceito geral dou-

⁴ Cf. Paulo Cardinal, "O Sistema Político de Macau na Lei Básica - Separação e Supremacia do Executivo Face ao Legislativo", em *Administração - Revista de Administração Pública de Macau*, nºs 19/20, 1993, pgs. 89/90, na sua análise do *Projecto da Lei Básica da RAEM*, onde refere ainda que a solução de não ser atribuída qualquer competência legislativa ao Governo "(...) significa a harmonização do sistema de produção legislativa de Macau com a RPC, porquanto nesta ao Governo não é formalmente, atribuída qualquer competência legislativa, tão somente competência regulamentar; contudo é mister conhecer a prática normativa da RPC, que se traduz na atribuição, de facto, de poderes legislativos ao Governo que é o órgão chinês responsável por parte substancial do ordenamento jurídico da RPC", pg. 90 (nota 39). No sentido de que a Assembleia Legislativa da RAEM é o único órgão (da RAEM) com competência legislativa nos termos da letra da Lei Básica, por não se encontrar qualquer competência legislativa expressamente atribuída ao Executivo e não se poder presumir essa competência, veja-se António Eduardo Baltar Malheiro de Magalhães, "O Princípio da Separação dos Poderes na Lei Básica da Futura Região Administrativa Especial de Macau", em *Administração - Revista de Administração Pública de Macau*, nº 41, 1998, pg. 730.

⁵ No sentido desta matéria parecer constituir uma mera *reserva formal*, que não de conteúdo, embora considerada como a única matéria objecto de reserva de competência da Assembleia Legislativa da RAEM, pronunciou-se Paulo Cardinal, *ob. cit.*, pgs. 91/92.

⁶ Há que ter em atenção que a nossa interpretação incide sobre a versão portuguesa da Lei Básica da RAEM editada pelo Conselho Consultivo da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China, em Abril de 1993.

trinário correspondente e da extensão do princípio da reserva de lei no Estatuto Orgânico de Macau⁷.

2.1.1. REGIME TRIBUTÁRIO

Num primeiro entendimento, pode-se dizer que a *expressão elementos essenciais do regime tributário* abrange todos os *elementos essenciais* referentes à *obrigação do tributo*, não apenas correspondentes aos *impostos*, mas de outras receitas coactivas públicas ou semi-públicas abrangendo, pelo menos, as *taxas* de serviços públicos, as *receitas para fiscais* e os *preços públicos*. Não me parece que este entendimento deva ser de seguir, não só, porque no direito de origem portuguesa⁸ não tem sido feita a distinção da utilização entre os adjectivos *fiscal* e *tributário* na linguagem corrente dos textos científicos e legislativos, embora sem corresponder ao rigor dos conceitos, para qualificar matérias referentes aos *impostos*, mas também, por questões de interpretação resultante da conjugação entre as disposições da Lei Básica que se referem fundamentalmente a matérias tributárias [cf. LB, artºs 71º e 106º].

A Lei Básica ao referir-se ao sistema *fiscal* de Macau e ao indicar as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos, também utiliza a palavra *tributárias* como referência às reduções e isenções [cf. LB, artº 106º], o que denota um uso indistinto e equiparação entre os termos *fiscal* e *tributário*. Deste modo, entendemos que os *elementos essenciais* do regime tributário se referem a *impostos*, embora consideremos que *outros tributos*, que se apresentem como verdadeiros impostos⁹, também estejam sujeitos ao mesmo princípio de reserva absoluta de lei formal¹⁰, como é o caso dos *regimes tributários substitutivos* das empresas concessionárias, visto que correspondem a *impostos especiais* substitutos da tributação geral.

⁷ O Estatuto Orgânico de Macau (EOM) foi aprovado pela Lei nº 1/76, de 17 de Fevereiro, e alterado pelas Leis nº 53/79, de 14 de Setembro; nº 13/90, de 10 de Maio; e, Lei nº 23-A/96, de 29 de Julho.

⁸ Neste caso, texto legislativo chinês com versão portuguesa de conceitos jurídicos.

⁹ “As contribuições especiais são verdadeiros impostos, que apresentam a característica diferenciadora de o respectivo facto gerador consistir numa vantagem que, para alguns contribuintes, resulta do funcionamento de determinados serviços ou em actividade desenvolvida por certos contribuintes acarretar uma despesa superior à comum. Para a qualificação jurídica-tributária desta figura [*como imposto*], este facto não tem valor diverso do da percepção de determinado rendimento ou do derivado da aquisição de certos bens”, José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Universidade de Macau/Faculdade de Direito/Fundação Macau, 1996, pg. 49.

¹⁰ Também é este o nosso entendimento sobre problema semelhante posto pelo Estatuto Orgânico de Macau ao se referir a *elementos essenciais do regime tributário* (veja-se *Apontamentos ...*, pgs.77/78).

2.1.2. ELEMENTOS ESSENCIAIS

Retomando a análise das normas referentes ao sistema fiscal de Macau [cf. LB, artº 106º], podemos considerar que a produção de legislação própria sobre esta matéria abrange a existência de dois conjuntos de elementos : 1º – os tipos e as taxas dos impostos, as reduções e as isenções tributárias ; 2º – outras matérias tributárias. Tendo em atenção esta distinção, entendemos que os elementos essenciais do regime tributário sujeitos a reserva de lei da Assembleia Legislativa da Região Administrativa Especial de Macau são os constantes do 1º conjunto o que corresponde, de uma maneira geral, ao âmbito do princípio da legalidade tributária do Estatuto Orgânico de Macau¹¹ e se integra no conceito de *normas de tributação* em sentido restrito.

Mesmo no caso de se considerar esta disposição como abrangendo matéria indicativa de poder legislativo concorrencial entre o Governo e a Assembleia Legislativa¹², há que determinar os elementos essenciais do regime tributário a serem definidos pela Assembleia Legislativa [cf. LB, artº 71º, 3)]. Por outro lado, não faz sentido interpretar a referência a *leis* como correspondendo a lei em sentido formal, pois nesse caso, todas as matérias tributárias estariam sujeitas ao princípio da reserva de lei formal, embora em termos de política legislativa todas devam estar sujeitas ao princípio de reserva de lei.

2.1.2.1. TIPO DE IMPOSTO

Considerando a expressão “*tipo de imposto*”, como um elemento essencial do regime tributário a definir pela Assembleia Legislativa, devemos interpretá-la como correspondendo ao que se tem designado de *incidência*, que é a definição legal do domínio da aplicação do imposto, onde se encontram fundamentalmente três elementos de natureza qualitativa: matéria colectável, contribuinte e facto gerador do imposto. A incidência, como descrição geral e abstracta feita pela lei do que é passível de imposto, dos actos ou situações que lhe dão origem e das pessoas tributadas, corresponde à delimitação da aplicação do imposto e abrange também normas de *exclusão fiscal*, equivalentes a uma delimitação negativa expressa de *não tributação*, que não se devem confundir com as normas de *isenção fiscal*.

¹¹ Nos termos do Estatuto Orgânico de Macau (versão de 1996) era da exclusiva competência da Assembleia Legislativa, salvo autorização ao Governador, legislar sobre os elementos essenciais do regime tributário, estabelecendo a *incidência* e a *taxa de cada imposto* e fixando os termos em que podiam ser concedidas *isenções fiscais* [cf. EOM, artº 31º, nº 2, c)].

¹² Como refere Paulo Cardinal, *ob. cit.* pg. 91, devem entender-se como matérias de competência legislativa concorrencial da Assembleia Legislativa com o Governo, todas aquelas onde é utilizada a expressão “a Região Administrativa Especial de Macau define, por si própria (...)”, como é o caso do artigo 106º, em contraposição com a fórmula “o Governo da Região Administrativa Especial de Macau define, por si próprio (...)”, em que se considera competência exclusiva do Governo.

Apresentam-se igualmente, como normas de incidência pessoal ou subjectiva, outras normas fiscais dirigidas a determinar os sujeitos passivos da obrigação tributária, originários ou não originários – normas fiscais de conjunção ou de parciaridade, de solidariedade, de sucessão, de substituição, de responsabilidade e de transparência fiscal –, pelo que estas matérias estão também submetidas ao *princípio da legalidade tributária*. Sujeitas ainda ao mesmo princípio, por estarem abrangidas pela definição do *tipo de imposto*, estão as normas tributárias definidoras dos elementos de conexão ou critérios de territorialidade que importam a aplicabilidade do respectivo sistema fiscal aos factos e situações em que ocorram, mesmo que tais factos e situações sejam também tributados por outro ordenamento jurídico-fiscal¹³.

Como integrando o âmbito da definição do *tipo de imposto* podemos ainda considerar o modelo de *tributação-regra* do imposto, que abrange, não só, as normas de incidência, estabelecendo normas de exclusão tributária e de não sujeição, como também, outras normas de não tributação, como as reduções e as isenções tributárias, designadas por *desagravamentos fiscais*. Estes desagravamentos fiscais, considerados pela doutrina como *estruturais* por serem inerentes ao modelo da tributação-regra, são sujeitos ao princípio da legalidade tributária como definido, quer, por se considerarem elementos integrantes do *tipo de imposto*, quer, por fazerem já parte dos elementos essenciais correspondentes a *taxas* e a *reduções e isenções tributárias*.

2.1.2.2. TAXAS

A *taxa* é o factor de quantificação do imposto e pode ser traduzida numa parte *alíquota* da matéria tributável como sucede em muitos impostos¹⁴ – imposto profissional, contribuição predial urbana, sisa, etc. –, ou numa *quantia fixa* como se verifica nos impostos de *prestação fixa* – contribuição industrial e contribuições para o Fundo de Segurança Social –, ou fixada em função de uma unidade de medida da matéria colectável correspondente a uma *taxa específica* – imposto de consumo sobre vinhos e outras bebidas alcoólicas – ou ainda *taxas graduais* que variam de harmonia com certas características do bem tributado – imposto de circulação. Todas estas taxas estão sujeitas ao princípio de legalidade tributária e devem ser *directamente* fixadas na lei, pois entendemos que os elementos essenciais do imposto não são definidos como bases gerais, em que se podem só indicar os *limites de taxas*, deixando para o Governo a regulamentação da fixação da taxa (ou taxas) do imposto.

¹³ Alguns autores designam estas normas como *normas internas de conflitos* para a resolução dos conflitos internacionais de leis fiscais (ou de leis fiscais de diferentes espaços fiscais), enquanto outros consideram-nas como definidoras do *elemento espacial das normas de incidência*.

¹⁴ Os exemplos apresentados são retirados dos impostos do sistema fiscal de Macau.

2.1.2.3. REDUÇÕES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Como outro elemento essencial do regime de cada imposto, encontram-se as *reduções* e as *isenções tributárias* que, correspondendo ao sentido genérico de *desagravamentos fiscais*, incluem as *isenções*, as *reduções de taxa*, as *deduções à matéria tributável*, as *deduções à colecta* (ou *créditos de imposto*), as *amortizações e reintegrações aceleradas* e *outros desagravamentos fiscais*. Estes desagravamentos fiscais podem ser estabelecidos como integrados no *tipo de imposto* e inerentes ao modelo de *tributação-regra* ou como *desagravamentos excepcionais* a esse modelo de *tributação-regra*, mas, em ambas as situações são sempre sujeitos ao princípio da legalidade do imposto.

Os desagravamentos fiscais excepcionais têm sido referenciados como *benefícios fiscais* numa formulação ampla¹⁵, que abrange os benefícios fiscais em sentido restrito e os *incentivos fiscais*, cujas funções e justificações são distintas. Os *benefícios fiscais*, em sentido restrito, têm como função oferecer benefícios ou favores fiscais, em termos estáticos, por razões políticas, sociais, de defesa, diplomáticas, religiosas, culturais, etc., enquanto os *incentivos fiscais*, a que a doutrina designa, por vezes, de *medidas de fomento fiscal*, têm o objectivo de fornecer, em termos dinâmicos, incentivos ou estímulos à actividade dos sujeitos a que se dirigem e que se pretende desenvolver.

Numa perspectiva individualista poderá considerar-se que a reserva de lei em matéria de desagravamentos fiscais, com a finalidade de benefício fiscal, pode ser prejudicial aos contribuintes, por não permitir a sua concessão através de acto administrativo do Governo, mas entendemos que esta orientação é a correcta. Na realidade, a reserva de lei em matéria tributária não é apenas uma garantia dos contribuintes individualmente considerados, mas antes uma garantia de um sistema não individualista e justo, que origina uma efectiva igualdade dos contribuintes perante a lei, a qual poderia ser quebrada pela sua concessão por outra forma, pois estes desagravamentos só se justificam se tutelam valores superiores aos da própria tributação.

Em diversos ordenamentos jurídico-tributários, o princípio da legalidade tributária também abrange as *garantias do contribuinte*, o que tradicionalmente não se verificou em Macau, no âmbito do Estatuto Orgânico de Macau, pois não se encontrava expressamente previsto na norma estatutária respeitante ao *regime tributário*. A Assembleia Legislativa tinha também o poder de legislar sobre

¹⁵ Os *benefícios fiscais* incluem-se no que se tem designado de *despesas fiscais*, que correspondem a uma derrogação deliberada ao sistema normal de tributação, equivalendo esta não tributação a um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar. Os benefícios fiscais equivalem a despesas públicas feitas através do sistema fiscal, pelo que devem ser contabilizadas e objecto dos mesmos controlos daquelas.

direitos, liberdades e garantias [cf. EOM, artº 31º, nº 3, b)], mas, embora no âmbito destas garantias se incluam as dos contribuintes, esta competência era concorrencial com a do Governador, dentro dos limites previstos no Estatuto Orgânico de Macau.

Como exemplos de garantias do contribuinte encontram-se o direito à informação; a fundamentação e notificação dos actos praticados em matéria tributária que afectem os seus direitos e interesses; os direitos de reclamação, impugnação, audição e oposição, etc. Os meios de defesa do contribuinte, nomeadamente reclamações e recursos, não sendo considerados elementos essenciais do regime tributário, podem ser estabelecidos por diploma de hierarquia inferior à de lei da Assembleia Legislativa^{16/17}.

As normas que disciplinam o lançamento, a liquidação e a cobrança do imposto, de uma maneira geral, não são consideradas pela doutrina como fazendo parte dos elementos essenciais do regime tributário sujeitos ao princípio de reserva de lei formal, a não ser que integrem normas de incidência real ou objectiva. Quando correspondem a normas de carácter adjectivo, processual ou instrumental relativas aos actos e operações a praticar pela administração fiscal e pelos contribuintes na determinação da riqueza a tributar, não dão nem tiram direitos (normas relativas a declarações, aos prazos, às competências administrativas, etc.), pelo que a sua matéria não se encontra abrangida pela definição dos elementos essenciais do imposto.

2.1.3. EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS

As *empresas concessionárias* podem ter como objectivo a exploração de um bem ou conjunto de bens do domínio público, a prestação de serviços públicos ou a exploração de uma actividade especial com recurso aos seus próprios bens. Normalmente, estas explorações são exercidas em regime de monopólio ou oligopólio, apenas sendo concedidas se houver possibilidade de lucro certo ou aleatório, dada a natureza empresarial do explorador.

Relativamente a algumas destas concessões, tendo em consideração a actividade exercida, os respectivos contratos de concessão fixam os *preços* ou *taxas* a pagar pelo público como contrapartida da actividade desenvolvida. Não sendo possível alterar aqueles valores de harmonia com as leis de mercado, em

¹⁶ Veja-se nota 4.

¹⁷ “Aos residentes de Macau é assegurado o acesso ao Direito, aos tribunais, à assistência por advogado na defesa dos seus legítimos direitos e interesses, bem como à obtenção de reparações por via judicial. Os residentes de Macau têm o direito de intentar acções judiciais contra actos dos serviços do órgão executivo e do seu pessoal” [LB, artº 36º]. “A Região Administrativa Especial de Macau dispõe de um Tribunal Administrativo que tem jurisdição sobre as acções administrativas e fiscais. Das decisões do Tribunal Administrativo cabe recurso para o Tribunal de Segunda Instância.” [LB, artº 86º].

regra geral, os contratos também estipulam garantias do equilíbrio financeiro da empresa concessionária.

Para garantir o equilíbrio financeiro das empresas envolvidas na exploração das actividades económicas concessionadas, diversas técnicas são utilizadas : algumas visam tornar o regime da fixação dos preços e taxas mais flexível, através de cláusulas de indexação, de actualizações periódicas ou de revisão por comissões mistas, enquanto outras correspondem a medidas de assistência financeira do concedente através de subsídios, garantias de rendimento e indemnizações compensatórias. Para além destas técnicas, para dar uma maior estabilidade e segurança ao desenvolvimento da actividade económica, estabelece-se, por vezes, um *regime tributário especial* aplicável a estas empresas, que ficam assim sujeitas a *regimes tributários substitutivos* da tributação normal.

A estrutura das receitas públicas de Macau, historicamente, tem-se encontrado fortemente influenciada pelos rendimentos derivados deste tipo de empresas, nomeadamente os provenientes da concessão do exclusivo dos jogos de fortuna ou azar, que são a principal fonte das receitas públicas¹⁸, pelo que não é de admirar uma referência especial a estas empresas na Lei Básica da RAEM. Dada a importância do conjunto destas empresas na actividade económica em geral da Região Administrativa Especial de Macau e na origem de receitas públicas, justifica-se que a sua actividade não deva estar subordinada ao regime geral tributário criado por lei geral e seja sujeito a um regime tributário especial, que pode não se coadunar com o pretendido para as restantes actividades em geral¹⁹.

A Lei Básica ao estabelecer que “o regime tributário das empresas concessionárias é regulado por lei especial” [LB, artº 106º], confirma a submissão da criação dos regimes tributários substitutivos ao princípio da legalidade tributária. Alguns regimes tributários substitutivos encontram-se previstos no ordenamento jurídico-tributário vigente de Macau respeitantes à actividade da exploração de jogos de fortuna ou azar sujeita ao *imposto especial sobre o jogo*²⁰, à exploração de lotarias instantâneas²¹, às concessões de obras públicas e serviços públicos²² e a outras concessões de exploração²³.

¹⁸ Outro conjunto de receitas públicas, com igual ou superior importância ao das *receitas fiscais*, tem sido o correspondente aos rendimentos derivados da propriedade dos solos, resultantes da concessão do seu uso e desenvolvimento, o que justifica também uma referência especial da Lei Básica sobre a sua disposição [cf. LB, artº 7º].

¹⁹ A Região Administrativa Especial de Macau pretende prosseguir uma *política de baixa tributação* [cf. LB, artº 106º].

²⁰ Cf. Lei nº 6/82/M, de 29 de Maio, artºs 11º e 12º.

²¹ Cf. Lei nº 12/87/M, de 17 de Agosto, artºs 4º e 5º.

²² Cf. Lei nº 3/90/M, de 14 de Maio, artº 13º.

²³ Cf. Lei nº 3/90/M, de 14 de Maio, artº 26º.

Os regimes tributários substitutos, ao exonerarem a empresa concessionária da tributação comum e das suas eventuais alterações, procuram dar garantias de certeza e de estabilidade para o desenvolvimento da respectiva actividade. Esta certeza e estabilidade, no que respeita aos impostos substituídos, salvo indicação expressa em contrário, pressupõe uma isenção geral de todos os impostos, presentes e futuros, que atinjam a empresa, visto que o espírito do sistema é a criação de um regime tributário específico da actividade concedida, com exclusão dos demais, onde se inclui o afastamento de *impostos extraordinários*, cuja criação alteraria o equilíbrio financeiro definido na concessão²⁴.

A substituição dos impostos gerais, nos regimes tributários substitutivos pode ser feito por impostos com designação específica ou, noutros casos mais frequentes, por uma figura afim sem nome – renda, contribuição, prestação contratual, etc. –, normalmente calculada sobre a receita bruta da empresa. Em relação à alteração, durante a sua vigência, dos contratos de concessão baseados nos regimes tributários especiais, a doutrina considera que a Administração não tem poder para impor alterações unilaterais das suas disposições, que só podem ser revistas por mútuo acordo das partes.

2.1.4. INICIATIVA LEGISLATIVA

O princípio da legalidade tributária encontrando-se estabelecido, como foi referido, através de lei formal da Assembleia Legislativa da RAEM, pode revelar-se, por vezes, inadequado à realização de alterações ou modificações do sistema fiscal em obediência a alguns objectivos de política fiscal intervencionista ou mesmo à concretização de medidas de justiça fiscal mais urgentes. Por outro lado, a própria tecnicidade das matérias fiscais não se adequa à exclusiva competência da Assembleia Legislativa, que não é, como é natural, tecnicamente competente nesse domínio, pelo que a prática da aplicação da Lei Básica terá de encontrar as soluções flexíveis para a elaboração da legislação fiscal sobre os elementos essenciais, mantendo-se o princípio da reserva de lei formal.

No Estatuto Orgânico de Macau estavam definidas estas soluções flexíveis pois, embora a Assembleia Legislativa tivesse a competência reservada em matéria dos elementos essenciais do regime tributário, estavam previstas duas hipóteses em que o Governador podia legislar nesse domínio por via de *decreto-lei*. A 1ª hipótese consistia na autorização legislativa ao Governador, devendo a lei de autorização legislativa definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração

²⁴ No ordenamento jurídico-tributário de Macau, o *regime jurídico das concessões para a exploração dos jogos de fortuna ou azar* [Lei nº 6/82/M, de 29 de Maio] estabelece que “as concessionárias beneficiam, durante o período da concessão, da isenção de todas as contribuições e impostos de qualquer natureza, quer gerais ou extraordinários, que devam ou venham a incidir sobre o facto ou os lucros do jogo (...)” [artº 12º, nº 1].

da autorização, a qual podia ser prorrogada [cf. EOM, artº 31º, nº 2, c) e artº 14º, nº 1²⁵]; a 2ª hipótese consistia na transferência para o Governador das competências da Assembleia Legislativa quando esta tivesse sido dissolvida [cf. EOM, artº 13º, nº 2].

Relativamente à iniciativa legislativa sobre os elementos essenciais do regime tributário, as disposições da Lei Básica põem demasiadas restrições à acção dos deputados da Assembleia Legislativa da RAEM, pois este órgão legislativo define aqueles elementos perante *proposta* apresentada pelo Governo [cf. LB, artº 71, nº 3]. A Lei Básica ainda define outros condicionalismos à apresentação de projectos de lei ou de resolução por parte dos deputados, pois desde que envolvam a política do Governo têm de obter prévio consentimento escrito do Chefe do Executivo [cf. LB, artº 75º].

Outra restrição resulta da interpretação *a contrario sensu* da disposição onde se indica que “os projectos de lei e de resolução que não envolvam receitas e despesas públicas (...) podem ser apresentadas, individual ou conjuntamente, por deputados à Assembleia Legislativa” [LB, artº 75º], donde parece dever-se concluir que os projectos de lei e de resolução envolvendo receitas e despesas públicas não podem ser apresentados²⁶. Ainda que este condicionalismo seja perfeitamente justificável em relação ao orçamento que esteja a decorrer na altura da apresentação dessas iniciativas, não se justifica que essa restrição se aplique a iniciativas relativas à discussão orçamental perante um orçamento quantificado submetido a aprovação dos deputados [cf. LB, artº 71º, 2)], sendo suficiente, quanto muito, o condicionalismo do consentimento prévio escrito do Chefe do Executivo²⁷.

É de ter em atenção que a Assembleia Legislativa da Região Administrativa Especial de Macau não se limita a conceder uma autorização genérica de receitas e despesas, mas compete-lhe examinar e aprovar a *proposta de orçamento* apresentada pelo Governo [cf. LB, artº 71º, 2)]. Esta competência é de maior âmbito do que a correspondente competência prevista no Estatuto Orgâ-

²⁵ As autorizações legislativas não podiam ser utilizadas mais de uma vez, sem prejuízo da sua execução parcelada [cf. EOM, artº 14º, nº 2].

²⁶ Esta interpretação leva também a que os deputados não possam apresentar, por exemplo, um projecto de lei com a concessão de incentivos fiscais ou financeiros à criação de lares para as pessoas idosas, ou de benefícios fiscais ou com a atribuição de subsídios a pessoas deficientes, independentemente da sua competência exclusiva para a definição dos *benefícios e incentivos fiscais* perante *proposta* do Governo.

²⁷ Sobre a limitação geral das competências legislativas da Assembleia Legislativa da RAEM, veja-se António Eduardo Baltar Malheiro de Magalhães, *ob. cit.*, pgs. 730/731, que conclui “ (...) se ao Órgão Legislativo são colocadas tais limitações, caímos na situação extrema de afirmar que temos aqui constituída uma intrigante figura a que poderíamos chamar « reserva relativa de iniciativa legislativa », a favor do Executivo” (pg. 731).

nico de Macau, em que a Assembleia Legislativa se limitava a autorizar a cobrar as receitas e a efectuar as despesas públicas propostas pelo Governador e a definir no diploma de autorização os princípios e critérios sobre a elaboração e a execução do orçamento [cf. EOM, artº 30º, nº 1, g)²⁸].

A reiterada não aprovação do orçamento pode levar à dissolução da Assembleia Legislativa da RAEM [cf. LB, artº 52º, 2)] ou à renúncia do Chefe do Executivo [cf. LB, artº 54º, 3)], só podendo verificar-se a dissolução da Assembleia Legislativa se, existindo recusa da aprovação da proposta de orçamento, não for possível obter consenso mesmo após *consultas* [cf. LB, artº 52º, 2)]. Deste procedimento de *consultas* parece podermos considerar que se pressupõe a possibilidade de haver alterações à proposta inicial, ou, por iniciativa dos deputados, ou, por o Governo apresentar nova proposta que contemple o pretendido pelos deputados, o que legislação complementar pode vir a clarificar²⁹.

2.2. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

De acordo com as regras financeiras clássicas não se considera suficiente a criação dos impostos pelas assembleias representativas dos contribuintes para a sua aplicação continuada, tornando-se ainda necessária a autorização das sua cobrança através de votação anual pela mesma assembleia. Os *fundamentos* do estabelecimento da votação anual são essencialmente *políticos*, relacionados com a necessidade de assegurar um controlo permanente e regular da acção governamental, e *financeiros*, pois as finanças públicas modernas tendem a integrar-se na vida económica em geral, apresentando-se o quadro anual do orçamento como correspondendo à divisão fundamental do tempo adoptada pelos homens no seu ritmo da vida social.

O cumprimento desta regra da anualidade dos impostos integra-se, de uma maneira geral, nos procedimentos seguidos para a aprovação do orçamento ou dos critérios a seguir na sua elaboração e respeitantes à cobrança dos impostos (e de outras receitas públicas) e à realização das despesas públicas. A doutrina não tem considerado ser necessário que, em cada ano, se publiquem as diversas leis criadoras de impostos ou que as mesmas sejam individual e expressamente mencionadas nas leis de orçamento, bastando uma referência genérica.

A regra da anualidade não se encontra referida de forma expressa no texto

²⁸ Este regime orçamental era um *regime dualista*, em que a estrutura orçamental comportava dois actos jurídicos distintos praticados por diferentes órgãos de governo próprio do território de Macau: a) Lei de Autorização das Receitas e Despesas, e b) Orçamento Geral do Território.

²⁹ O regimento da Assembleia Legislativa da RAEM, que é definido pelos próprios deputados, embora sem poder contrariar a Lei Básica [cf. LB, artº 77º], pode vir a incluir o regime de discussão e votação da proposta orçamental de modo a clarificar o procedimento da aprovação orçamental.

da Lei Básica, embora diversas disposições com referências ao orçamento levem a concluir que o orçamento da Região Administrativa Especial de Macau está subordinado ao *princípio da anualidade orçamental*, pois encontra-se previsto um mecanismo para possibilitar a realização de despesas, quando o orçamento do ano em curso não tiver sido aprovado. Na realidade, está previsto que “enquanto a proposta de orçamento apresentada pelo Governo não for aprovada pela Assembleia Legislativa da Região Administrativa Especial de Macau, o Chefe do Executivo poderá aprovar dotações provisórias para despesas de curto prazo, de acordo com os critérios adoptados no ano económico anterior” [LB, artº 53º]³⁰.

No texto da Lei Básica não se encontram indicadas datas ou períodos para a apresentação ou aprovação da proposta de orçamento, nem se encontra definido o início (e fim) do *ano económico*, que pode coincidir ou não com o ano civil³¹. No ordenamento jurídico-financeiro de Macau, tradicionalmente, o *ano económico* ou *ano fiscal* para efeitos de *orçamento e contabilidade pública* coincide com o *ano civil*, havendo outros ordenamentos em que não existe esta coincidência.

2.3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE FISCAL

A Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau estabelece o *princípio de igualdade jurídica* ou *princípio da igualdade perante a lei* nos seguintes termos: “Os residentes de Macau são iguais perante a lei, sem discriminação em razão de nacionalidade, ascendência, raça, sexo, língua, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução e situação económica ou condição social” [LB, artº 25º]. Desta formulação do princípio de igualdade jurídica, característico de qualquer *Estado de Direito*, aplicável a todos os ramos do Direito, onde se inclui o direito fiscal, derivam os princípios da *generalidade* e da *uniformidade da tributação*, o *da igualdade perante o imposto* e a *proibição da arbitrariedade* na imputação subjectiva de direitos e deveres, o que implica a *abolição de discriminações* em matéria de impostos³².

³⁰ O Estatuto Orgânico de Macau referia expressamente a anualidade do orçamento e quando, por quaisquer circunstâncias, o orçamento não pudesse entrar em execução no início do ano económico, a cobrança das receitas estabelecidas por tempo indeterminado ou por período que abrangesse a nova gerência prosseguia nos termos das leis preexistentes e, quanto às despesas ordinárias, continuavam provisoriamente em vigor, por duodécimos, o orçamento do ano anterior e créditos sancionados durante ele para ocorrer a novos encargos permanentes [cf. EOM, artº 57º, nºs 1 e 2].

³¹ No Estatuto Orgânico de Macau estabelecia-se a data limite de 15 de Dezembro para a Assembleia Legislativa conceder as autorizações sobre o procedimento orçamental [cf. EOM, artº 30º, nº 1, g)].

³² A igualdade perante o imposto implica ainda um tratamento igual dos contribuintes pelas autoridades fiscais, uma interpretação idêntica e uma aplicação da lei fiscal para todos.

Este princípio de igualdade jurídica será violado se forem criados impostos, que tenham como finalidade essencial tributar as pessoas de acordo com um critério baseado no artigo 25º da Lei Básica ou se forem concedidas isenções ou outras reduções tributárias, com fundamentos equivalentes na referida disposição. A concessão de isenções e reduções fiscais, como excepção ao princípio básico da igualdade de todos os contribuintes, só se pode justificar face aos objectivos que a determinam e que têm de ser de valor, pelo menos, igual ou hierarquicamente superior aos abrangidos por aquele princípio.

O *princípio da generalidade da tributação* não se confunde com a ideia de generalidade formal inerente a qualquer proposição normativa (abstração e impessoalidade dos destinatários da norma), pois o seu sentido é o de que só devem pagar impostos os que têm *capacidade contributiva*, mas todas as pessoas que tenham capacidade contributiva devem ser igualmente tributadas sem discriminações arbitrárias. Deste modo, o *princípio de igualdade fiscal*, com conteúdos diferentes de sociedade para sociedade e ao longo das épocas, corresponde a uma ideia de que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou critério a capacidade contributiva.

Se o princípio da capacidade contributiva impõe uma adequação do imposto às possibilidades económicas do contribuinte, ao respeitar-se o princípio da uniformidade, em que a repartição dos encargos deve ser realizado segundo o mesmo critério, o princípio da igualdade jurídica será aplicado dentro da mesma categoria de contribuintes. Do critério da capacidade contributiva aplicável à tributação resultam duas *regras de igualdade*, segundo as quais as pessoas com igual capacidade devem pagar o mesmo, enquanto as pessoas com mais capacidade devem pagar mais.

A primeira regra designada de *igualdade horizontal* corresponde à aplicação do princípio da igualdade perante a lei, pelo qual, num imposto sobre o rendimento, por exemplo, pessoas com a mesma situação familiar e mesmo rendimento devem pagar o mesmo montante de imposto. A segunda regra designada de *igualdade vertical* está também relacionada com igual tratamento, embora derive da premissa de que diferentes montantes de imposto devem ser pagos por pessoas com diferentes capacidades, de modo a experimentarem os mesmos encargos ou sacrifícios.

O conceito de igualdade tributária tem evoluído ao longo dos tempos e se, numa primeira concepção, se entendeu que o imposto devia ser igual para todos (igualdade perante os encargos : os impostos de capitação), numa outra concepção considerava-se que a igualdade tributária se realizava por uma proporção rigorosa estabelecida entre a contribuição de cada um e o montante da sua base de tributação (igualdade de sacrifícios ou igualdade nos encargos). No fim do século XIX, com a formulação do pensamento marginalista sobre o rendimento, passou a considerar-se que a igualdade de sacrifícios não se atinge pela regra da proporcionalidade, mas sim pela da progressividade, o que implica a

aplicação de taxas sucessivamente mais elevadas à medida que o valor do rendimento, do capital ou do consumo aumentam.

Outros critérios de estabelecimento da igualdade concreta de sacrifícios têm vindo a ser propostos e consagrados nos sistemas fiscais modernos tendentes à personalização do imposto e à implementação da função redistributiva do imposto. Há que ter em atenção a inexistência e a impossibilidade de estabelecimento de regras uniformes sobre a capacidade contributiva das pessoas, dada a sua variação dependente da concepção e estrutura da sociedade e da relação com os seus componentes humanos, da propriedade dos meios de produção, da fase de desenvolvimento económico, etc.

Como já foi referido podem-se pretender estabelecer desigualdades face ao imposto, que é o que acontece com a concessão de isenções ou reduções tributárias tendo em atenção determinados objectivos económico-sociais cujo valor se sobrepõe à igualdade dos contribuintes, mas outras desigualdades podem existir resultantes de aspectos exteriores ao próprio imposto. A desigual possibilidade de evasão e de fraude fiscal perante o imposto tem levado ao estabelecimento em alguns sistemas fiscais de deduções específicas em relação a determinados rendimentos para compensar a situação menos favorável dos contribuintes, nomeadamente a dos trabalhadores dependentes.

O eventual resultado prático do tratamento fiscal mais desfavorável dos rendimentos da maioria dos trabalhadores dependentes resulta, não só, da maior facilidade de controlo pela administração fiscal (limitação à possibilidade de fraude), como também, da determinação do rendimento tributável (limitação à possibilidade de evasão). Normalmente, o rendimento dos trabalhadores dependentes para efeitos fiscais é o *rendimento bruto*, correspondente à contrapartida recebida ou posta à disposição do titular, sem quaisquer deduções respeitantes a encargos eventualmente suportados para a obtenção do rendimento, enquanto os rendimentos do trabalho independente, rendimentos comerciais, industriais e agrícolas considerados para efeitos fiscais são deduzidos de diversos encargos respeitantes ao exercício da actividade³³.

Baseado em razões de *justiça fiscal*, não existe quebra do princípio da igualdade quando, tendo em atenção as diferentes fontes, se dê tratamento fiscal desigual a rendimentos iguais, como acontece muitas vezes entre capital e trabalho com o favorecimento deste último. Este tratamento diferenciado é determi-

³³ “Dada esta diferente situação dos contribuintes perante as possibilidades de fraude e de evasão fiscais, no sistema fiscal de Macau deve dar-se um tratamento fiscal mais favorável aos rendimentos de trabalho dependente, eventualmente através da técnica de não se tributar uma determinada percentagem do rendimento, de forma a repor-se na tributação alguma igualdade entre estes rendimentos e os derivados de outras fontes”, José Hermínio Paulo Rato Rainha, “Introdução ao Estudo da Fraude e da Evasão Fiscais em Macau”, em *Administração-Revista de Administração Pública de Macau*, nº 39, 1998, pg. 117.

nado pela igualdade fiscal material e concreta entre os contribuintes baseado na diferente natureza do capital como riqueza perpétua ou fundada e na natureza do rendimento do trabalho dependente da vida e da saúde do trabalhador.

2.4. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Na Lei Básica da RAEM não se encontram disposições com o teor das existentes no Estatuto Orgânico de Macau, relativamente às violações do princípio da anualidade orçamental, em que a autorização para a cobrança de receitas é *condição de eficácia* das leis de imposto a que a autorização respeita, ou do princípio da legalidade tributária e de outros princípios. Em relação ao princípio da anualidade, dispunha-se que “só podem ser cobradas as receitas que tiverem sido autorizadas na forma legal e estiverem inscritas nas tabelas orçamentais, salvo se tiverem sido criadas ou autorizadas posteriormente” [EOM, artº 59º], enquanto, em termos gerais, se dispunha que “nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam as regras constitucionais ou estatutárias ou os princípios neles consignados” [EOM, artº 41º, nº 1].

Os problemas que se põem sobre o controlo da inconstitucionalidade e ilegalidade das leis e de outros actos normativos sobre matéria tributária, são, em geral, de natureza semelhante aos das outras matérias, não apresentando especiais particularidades. Concordamos com a opinião de que é possível aos Tribunais continuar a exercer um controlo incidental e concreto da legalidade dos actos normativos ao dispor a Lei Básica que “nenhuma lei, decreto-lei, regulamento administrativo ou acto normativo da Região Administrativa Especial de Macau pode contrariar esta Lei” [LB, artº 11º] e que “o Comité Permanente da Assembleia Popular Nacional autoriza os Tribunais da Região Administrativa Especial de Macau a interpretar, por si próprios, no julgamento dos casos, as disposições desta Lei que estejam dentro dos limites da autonomia da Região” [LB, artº 11º]³⁴.

2.5. OBJECTIVOS DO SISTEMA FISCAL

Na definição jurídica de imposto, a sua finalidade é expressa pela expressão “para a satisfação de fins públicos”, em que a justificação tradicional para a existência do imposto é a cobertura das despesas públicas. Esta razão ainda mantém a sua actualidade, perante o aumento sem cessar das despesas públicas em valores absolutos e em relação ao produto social, e o imposto, ao contribuir para assegurar o seu financiamento, corresponde já a finalidades múltiplas, dado o facto da grande diversificação de áreas de intervenção pública na maior parte dos estados modernos.

³⁴ Sobre esta matéria, veja-se António Eduardo Baltar Malheiro de Magalhães, *ob. cit.*, pgs. 721/722.

Nos sistemas fiscais modernos utilizam-se deliberadamente os impostos, como um instrumento de intervenção económica e social para outros fins diferentes da mera cobertura de despesas públicas, como são os casos de impostos para protegerem as indústrias locais da concorrência externa ou para travarem um processo inflacionista, etc. Outros impostos existem cuja finalidade não é a repartição de encargos ou, nem sequer, o financiamento de despesas públicas, como são certos impostos para fomentar ou contrariar a natalidade e o imposto sobre a energia para limitar o seu consumo, ou ainda, pelo menos parcialmente, os impostos sobre o álcool e o tabaco com a finalidade de proteger a saúde pública.

Ao dizer-se que os impostos são estabelecidos para a satisfação de fins públicos afasta-se a concepção tradicional, que visa o imposto com uma finalidade quase exclusivamente financeira de cobertura das despesas públicas, e pretende-se indicar fins suficientemente amplos para abrangerem os múltiplos objectivos atribuídos à utilização dos impostos nas sociedades modernas. Estas diferentes finalidades dos impostos, para além da satisfação das necessidades financeiras, encontram-se, por vezes, indicadas expressamente nas leis fundamentais da organização político-administrativa de diversos países ou de territórios autónomos.

Na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau não se encontra expressamente definida qualquer finalidade para os impostos, nem sequer a tradicional correspondente à satisfação das necessidades financeiras, embora se devam considerar algumas linhas de orientação na utilização dos impostos. Considerando que há diferença entre os objectivos dos impostos nos sistemas económicos socialista e capitalista, uma das orientações a reter é a de que “na Região Administrativa Especial de Macau não se aplicam o sistema e as políticas socialistas, mantendo-se inalterados durante cinquenta anos o sistema capitalista e a maneira de viver anteriormente existente” [LB, artº 5º].

Como a Lei Básica não define as finalidades específicas do sistema fiscal, elas decorrerão da sua natureza de instrumento de política da acção da Região Administrativa Especial de Macau e das suas tarefas fundamentais como comunidade organizada politicamente. O sistema fiscal integra-se no sistema económico desenvolvido no mesmo espaço geográfico, pelo que as finalidades e critérios que lhe presidem são os definidos para a organização económica e se encontram estabelecidos, em termos gerais, no Capítulo V da Lei Básica da RAEM.

Sendo as finanças públicas a expressão económica da actuação própria do Estado e de outros entes públicos e simultaneamente actividade económica desenvolvida por um ente político, é afinal pela combinação deste elemento político com o elemento económico que poderão determinar-se as suas finalidades, que, no caso concreto, são as da própria Região Administrativa Especial de Macau e as do seu sistema económico, ou delas decorrem. Deste modo há que conhecer

qual é o modelo de organização e funcionamento da economia definido para a Região Administrativa Especial de Macau, através da caracterização de elementos julgados essenciais para diferenciar sistemas económicos com estruturas diversas.

O princípio fundamental de organização e funcionamento do sistema económico definido orienta-se para a liberdade de decisão dos agentes económicos como critério predominante, pois é protegida a livre operação de empresas industriais e comerciais, devendo a Região Administrativa Especial de Macau promover a melhoria do ambiente económico, proporcionar as garantias legais para promoção do desenvolvimento das actividades económicas, encorajar o investimento e o progresso económico e a conquista de novos mercados [cf. LB, artº 114º]. Com o reconhecimento da iniciativa privada, verifica-se o direito à propriedade privada e à sua disposição e sucessão por herança³⁵, o direito à compensação do valor real da propriedade no momento em caso de expropriação legal, a protecção do direito à propriedade de empresas e de investimentos provenientes de fora da Região [cf. LB, artºs 6º e 113º].

Outras instituições jurídico-sociais fundamentais do sistema capitalista são reconhecidas, com maiores ou menores condicionalismos, para além das empresas e dos mercados, como a moeda e o crédito com a garantia da livre operação do mercado financeiro e das diversas instituições financeiras [cf. LB, artº 107º] e o livre fluxo de produtos e de capitais [cf. LB, artºs 108º e 109º], a par de outras liberdades económico-sociais. De tudo o que fica dito, resulta claro, em relação às instituições fundamentais do sistema económico definido na Lei Básica, a consideração deste como capitalista ou de mercado, devendo reconhecer-se também que, para além das instituições jurídicas definidas, há como móbil típico o lucro ou ganho, ainda que sujeito a uma política de baixa tributação.

Dado que a organização político-administrativa e o enquadramento dos sistemas e políticas aplicadas na Região Administrativa Especial de Macau são baseados nas disposições da sua Lei Básica [cf. LB, art 11º], pode-se considerar que a Região, como entidade territorial política, desempenha as funções económicas e sociais características dos estados modernos desenvolvidas dentro de um *sistema económico capitalista*. Nesta perspectiva, o sistema fiscal, como instrumento de política económica pode ser utilizado na satisfação dos quatro grandes objectivos gerais ou básicos subjacentes às políticas públicas: a satisfação de necessidades colectivas e afectação de recursos, a redistribuição de rendimentos e de riqueza, a estabilidade económica e o crescimento económico-social.

De acordo com as diferentes características dos impostos, a utilização de uns ou de outros torna-se mais conveniente para atingir determinados objecti-

³⁵ Este princípio também proíbe a criação de impostos confiscatórios.

vos, mas não nos devemos esquecer de que a política fiscal, com as medidas respeitantes a impostos, é só parte de uma política mais vasta de receitas públicas, cujos objectivos têm também de ser conjugados com as finalidades da política de despesas públicas³⁶. Os desagravamentos fiscais, utilizados como benefícios ou incentivos fiscais, são sempre instrumentos de política para atingirem certos objectivos económico-sociais ou outras finalidades que, justificando o seu carácter excepcional em relação à normalidade, se apresentam de valor hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes.

Fazendo uma breve análise das políticas identificadas na Lei Básica, encontramos algumas em que o sistema fiscal pode servir essencialmente como afectação de recursos para a respectiva cobertura de despesas de necessidades colectivas, como são os casos de manutenção da ordem pública [cf. LB, artº 14º], da administração da justiça [cf. LB, artºs 19º e 36º] e da promoção do ensino obrigatório [cf. LB, artº 121º]. Noutras políticas, os impostos podem desempenhar algumas funções redistributivas associados a políticas de despesas como se verifica no desenvolvimento da educação [cf. LB, artº 121º], na promoção dos serviços de medicina e saúde [cf. LB, artº 123º] e no fomento e melhoria dos benefícios sociais [cf. LB, artº 130º].

Os impostos podem desempenhar uma função de maior intervenção em algumas políticas através de um agravamento da tributação relacionado com situações de poluição ou de desagravamento fiscal das empresas pela utilização de equipamentos com a finalidade de protecção do meio ambiente [cf. LB, artº 119º] e da concessão de benefícios fiscais aos proprietários de património cultural [cf. LB, artº 125º]. Medidas de desagravamento fiscal podem ser concedidas com a finalidade de promover o investimento, o progresso tecnológico e a exploração de novas indústrias e de novos mercados [cf. LB, artº 114º], sendo, no entanto, o prosseguimento de uma política de baixa tributação [cf. LB, artº 106º], um estímulo generalizado ao estabelecimento e desenvolvimento de actividades económicas com vista ao aumento de bem-estar da população de Macau.

3. ACORDOS SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dada a existência de sistema fiscal próprio pode verificar-se que as normas fiscais que fixam a sua aplicação venham a gerar conflitos positivos ou negativos de competências com outros ordenamentos jurídico-tributários, no-

³⁶ Sobre a utilização dos impostos como instrumentos de política económica, veja-se José Hermínio Paulo Rato Rainha, "Notas sobre Objectivos e Instrumentos de Política Económica de Macau" "(I e II Partes)", em *Administração - Revista de Administração Pública de Macau*, nº 34, 1996, pgs. 927/944 e nº 35, 1997, pgs. 87/127, principalmente pgs. 927/933 e 96/108.

meadamente com os da República Popular da China ou da Região Administrativa Especial de Hong-Kong, conduzindo à verificação de *dupla tributação* (ou *pluritributação*) ou existência de *evasão fiscal*. Em direito fiscal a dupla tributação pode ocorrer quando o mesmo facto que se pretende tributar é objecto da previsão de duas normas de tributação diferentes, quer estas pertençam ao mesmo ordenamento jurídico-tributário (dupla tributação interna), quer de ordenamentos jurídico-tributários distintos (dupla tributação interterritorial e internacional).

A dupla tributação internacional e interterritorial deriva essencialmente dos ordenamentos jurídico-tributários não utilizarem os mesmos critérios para delimitar o âmbito da aplicação dos impostos (critérios de territorialidade ou elementos de conexão) ou, quando os adoptam, de não lhes darem o mesmo conteúdo. Pode também verificar-se a existência de *evasão fiscal* em espaços fiscais autónomos, quando, havendo um *conflito negativo* dos respectivos ordenamentos fiscais, deixa de ser tributada uma dada situação em qualquer dos espaços.

Para se evitarem as situações de dupla tributação entre diferentes espaços fiscais podem ser aplicadas medidas unilaterais: o espaço fiscal estabelece normas para deixar de tributar o rendimento ou capital tributado em outro território ou concede um crédito relativo ao imposto pago no outro espaço fiscal, em regra com o limite do montante do seu próprio imposto correspondente ao rendimento ou ao capital já tributado. Ao nível convencional podem ser estabelecidos acordos entre os espaços fiscais sobre as respectivas competências de tributação e, no caso de serem espaços fiscais pertencentes a Estados diferentes, podem igualmente celebrar-se convenções internacionais, bilaterais ou multilaterais, com o mesmo objectivo³⁷.

Dado o baixo nível de tributação existente em Macau e a deficiente aplicação do seu sistema fiscal, não tem sido sentida a necessidade de celebração de acordos ou de convenções internacionais generalizados sobre estas matérias fiscais. Embora se mantenha no futuro o tradicional baixo nível de tributação de Macau, o desenvolvimento das actividades económicas locais e a sua integração na economia regional e internacional, aliado a uma eventual mais cuidada aplicação do sistema fiscal, leva a que as questões relacionados com os problemas fiscais se tornem mais complexas e devam merecer uma maior atenção para não serem obstáculo ao desenvolvimento sócio-económico de Macau.

“A Região Administrativa Especial de Macau pode, com a denominação de “Macau, China”, manter e desenvolver, por si própria, relações, celebrar e executar acordos com os países e regiões ou organizações internacionais interessadas nos domínios apropriados, designadamente nos da economia, comér-

³⁷ Estes acordos internacionais são feitos recorrendo, de um modo geral, aos modelos de convenção de organizações internacionais, principalmente a OCDE e a ONU.

cio, finanças, transportes marítimos, comunicações, turismo, cultura, ciência, tecnologia e desporto” [LB, artº 136º]. De acordo com esta disposição, a RAEM pode estabelecer acordos e convenções internacionais que abranjam matéria fiscal, podendo distinguir-se entre acordos sobre matéria tributária que abranja elementos essenciais do regime tributário e outros acordos que respeitem a matéria diversa como cooperação administrativa, troca de informações, etc.

Das normas da Lei Básica parece não resultarem claramente os procedimentos que se devem prosseguir para a celebração e aprovação dos acordos e a sua entrada em vigor, embora algumas das suas disposições permitam estabelecer vagas linhas de orientação sobre os respectivos procedimentos. Num primeiro momento cabe ao Governo, no exercício da sua competência política, negociar os acordos [cf. LB, artº 64º, 3)] através dos serviços competentes da administração tributária, devendo ser aprovados pelo Chefe do Executivo como dirigente máximo e representante da Região [cf. LB, artºs 45º, e 50º, 13)], embora se devam distinguir os procedimentos conforme a matéria abrangida pelo acordo em questão.

Se o acordo versa matéria não abrangida no conceito de elementos essenciais do regime tributário, a competência para a sua celebração pertence ao Governo, podendo a aprovação pelo Chefe do Executivo ser feita, eventualmente, através da publicação de uma *ordem executiva*³⁸ [cf. LB, artº 50º, 4)], conjuntamente com o texto do acordo. Nos acordos sobre matérias da competência legislativa reservada da Assembleia Legislativa da RAEM, como são os casos dos acordos para evitar a dupla tributação em diferentes espaços fiscais ou onde se incluem a concessão de benefícios fiscais, parece-nos que devem ser apresentados pelo Governo para aprovação da Assembleia Legislativa da RAEM [cf. LB, artº 71º, 3)], através de uma *proposta de lei* [cf. LB, artº 64º, 5)] com a aprovação do acordo.

Neste tipo de acordos, a Assembleia Legislativa da RAEM tem de limitar-se à aprovação ou à rejeição da proposta de lei com a aprovação do acordo, não lhe sendo possível alterar o conteúdo do acordo que foi negociado com as autoridades de outros espaços fiscais. Defendemos que a aprovação deve revestir a forma de *lei*, publicada conjuntamente com o acordo, por considerarmos a necessidade de existência de um acto formal externo do Chefe do Executivo na ratificação do acordo por ser o representante da Região [cf. LB, artº 45º], o que pode corresponder à assinatura prevista para a publicação das leis [cf. LB, artº 50º, 3) e artº 78º].

³⁸ A Lei Básica ao integrar novos conceitos no ordenamento jurídico de Macau, introduz também algumas dúvidas sobre o âmbito da sua aplicação. Sobre esta figura de *ordem executiva* veja-se Jorge Costa Oliveira, “A Continuidade do Ordenamento Jurídico de Macau na Lei Básica da Futura Região Administrativa Especial”, em *Administração - Revista de Administração Pública de Macau*, nºs 19/20, 1993, pgs. 27/28 (nota 14).

A entrada em vigor do acordo pode estar dependente, para além da sua publicação, da troca de informações, entre as autoridades dos espaços fiscais, de que os acordos foram devidamente ratificados pelas autoridades competentes. Numa aplicação similar resultante dos princípios do direito internacional público, entendo que as normas provenientes destes acordos entre diversos espaços fiscais prevalecem, em caso de conflito, sobre as normas de direito interno.

4. FISCALIZAÇÃO POLÍTICO-FINANCEIRA

Relativamente à fiscalização financeira, a Lei Básica estabelece que “a Região Administrativa Especial de Macau dispõe de um Comissariado da Auditoria que funciona como órgão independente” e que “o Comissário da Auditoria responde perante o Chefe do Executivo” [LB, artº 60º]. Não estão definidas as suas funções que eventualmente podem corresponder às funções de auditoria económico-financeira desempenhadas por órgãos semelhantes existentes em diversos países ou vir ainda a incluir algumas funções que possam ser consideradas jurisdicionais.

Numa análise, pelo Comissariado da Auditoria, da actividade financeira desenvolvida pela Região Administrativa Especial de Macau devem ser apreciadas as cobranças das receitas fiscais e a concessão dos benefícios fiscais com a sua eventual avaliação como despesa fiscal³⁹. A fiscalização política da mesma matéria compete à Assembleia Legislativa da RAEM através da apreciação do relatório sobre a execução do orçamento apresentado pelo Governo [cf. LB, artº 71º, 2)] e do debate de outras questões de interesses públicos [cf. LB, artº 71º, 5)].

5. CONCLUSÕES

A Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, como lei fundamental do enquadramento político-administrativo territorial, estabelece alguns princípios, embora sem grande desenvolvimento, que devem reger o respectivo sistema financeiro e o sistema fiscal, podendo concluir-se que:

1. A Região Administrativa Especial de Macau tem *autonomia financeira*, por lhe pertencer a disposição da totalidade das receitas públicas cobradas por si e o Governo Popular Central não arrecadar quaisquer impostos no mesmo espaço geográfico [cf. LB, artº 104º], e exerce os poderes de *soberania fiscal*,

³⁹ Neste sentido veja-se a lei orgânica do Tribunal de Contas [cf. Decreto-Lei nº 18/92/M, de 2 de Março, artº 9º].

por lhe ser atribuída competência para a definição e criação do respectivo ordenamento jurídico-tributário [cf. LB, artº 106º].

2. Faz referência aos princípios da legalidade tributária, da anualidade e da igualdade que, apresentando-se como *princípios gerais de direito fiscal*, assumem conteúdos diferentes no espaço e no tempo, de harmonia com as respectivas concepções e cultura jurídica de cada país e de cada época.

3. O princípio da legalidade tributária se encontra expresso como *reserva absoluta de lei formal*, dado competir à Assembleia Legislativa da RAEM a definição, com base na proposta apresentada pelo Governo, dos *elementos essenciais* do regime tributário [cf. LB, artº 71º, 3)], cuja expressão tem um significado de mais detalhe do que *bases gerais* do regime tributário.

4. Os elementos essenciais do regime tributário, considerados sujeitos a reserva de lei da Assembleia Legislativa da RAEM, tendo em atenção a interpretação que resulta da referência a dois conjuntos de elementos na produção de legislação própria sobre o sistema fiscal [cf. LB, artº 106º], devem corresponder aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, o que se integra no conceito de *normas de tributação* em sentido restrito.

5. O princípio da legalidade tributária, encontrando-se estabelecido através de reserva de lei formal da Assembleia Legislativa da RAEM e da sua exclusiva competência, pode revelar-se, por vezes, inadequado à realização de alterações ou modificações do sistema fiscal em obediência a alguns objectivos de política fiscal intervencionista ou mesmo à concretização de medidas de justiça fiscal mais urgentes.

6. A iniciativa legislativa dos deputados da Assembleia Legislativa da RAEM sobre matéria tributária é muito limitada pois os elementos essenciais são definidos perante *proposta* apresentada pelo Governo [cf. LB, artº 71, nº 3] e a apresentação de projectos de lei ou de resolução, desde que envolvam a política do Governo, têm de obter prévio consentimento escrito do Chefe do Executivo [cf. LB, artº 75º], parecendo ainda dever-se concluir que os projectos de lei e de resolução envolvendo receitas e despesas públicas não podem ser apresentados.

7. A regra financeira clássica da anualidade não se encontra referida de forma expressa, embora diversas disposições com referências ao orçamento levem a concluir que o orçamento da RAEM está subordinado ao *princípio da anualidade orçamental*, pois encontra-se previsto um mecanismo para possibilitar a realização de despesas, quando o orçamento do ano em curso não tiver sido aprovado [cf. LB, artº 53º].

8. Está indicado de forma expressa o princípio de igualdade jurídica [cf. LB, artº 25º], característico de qualquer *Estado de Direito*, do qual derivam princípios enformadores do sistema fiscal como os princípios da *generalidade* e da *uniformidade da tributação*, da *igualdade perante o imposto* e da *proibição da arbitrariedade* na imputação subjectiva de direitos e deveres, o que implica a *abolição de discriminações* em matéria de impostos.

9. Não se encontra expressamente definida qualquer finalidade para os impostos, nem sequer a tradicional correspondente à satisfação das necessidades financeiras, embora se devam considerar algumas linhas de orientação na utilização dos impostos, nomeadamente a manutenção de um sistema capitalista [cf. LB, artº 5º].

10. A Região Administrativa Especial de Macau, como entidade territorial política, desempenha as funções económicas e sociais características dos estados modernos [cf. LB, artº 11º], desenvolvidas dentro de um *sistema económico capitalista* [cf. LB, artº 5º], devendo o sistema fiscal ser utilizado, como instrumento de política económica na satisfação dos grandes objectivos gerais ou básicos subjacentes às políticas públicas, tomando como referência uma política de baixa tributação [cf. LB, artº 106º].

11. A Região Administrativa Especial de Macau pode estabelecer acordos e convenções internacionais que integrem matéria fiscal [cf. LB, artº 136º], devendo distinguir-se entre acordos sobre matéria tributária que abranja elementos essenciais do regime tributário e outros acordos que respeitem a matéria diversa como cooperação administrativa, troca de informações, etc.

12. Não estão expressos claramente os procedimentos que se devem seguir para a celebração e aprovação dos acordos sobre matéria tributária, entre diferentes espaços fiscais, e a sua entrada em vigor, embora algumas disposições permitam estabelecer vagas linhas de orientação sobre os respectivos procedimentos [cf. LB, artºs 45º, 50º, 13) e 64º, 3)] e se devam distinguir os procedimentos conforme a matéria abrangida pelo acordo em questão [cf. LB, artº 71º, 3)].

13. A fiscalização da actividade financeira a um nível superior é efectuada por um órgão independente designado Comissariado de Auditoria, cujo responsável responde perante o Chefe do Executivo [cf. LB, artº 60º], competindo a fiscalização política da mesma matéria à Assembleia Legislativa da RAEM através da apreciação do relatório sobre a execução do orçamento apresentado pelo Governo [cf. LB, artº 71º, 2)] e do debate de outras questões de interesse público [cf. LB, artº 71º, 5)].

O princípio da igualdade tributária, cujo conteúdo tem variado ao longo dos tempos e de país para país, tem de ser analisado com outros princípios que apresentam o mesmo valor.

14. O estabelecimento de desigualdades face ao imposto através da concessão de isenções ou reduções tributárias, tendo em atenção determinados objectivos económico-sociais cujo valor se sobrepõe à igualdade dos contribuintes, e à existência de outras desigualdades resultantes de aspectos exteriores ao próprio imposto, como a desigual possibilidade de evasão e de fraude fiscal.

15. Não existir quebra do mesmo princípio da igualdade tributária ainda que se dê tratamento fiscal desigual a rendimentos iguais por ter em atenção as diferentes fontes, como acontece muitas vezes entre capital e trabalho com o favorecimento deste último, baseado em razões de *justiça fiscal*.

Como conclusão final podemos considerar que o texto da Lei Básica da RAEM apresenta algumas deficiências técnicas legislativas e não é muito claro sobre a real extensão das competências dos órgãos políticos e do seu equilíbrio entre eles, mas devemos ter em atenção que o seu valor vai depender da prática da sua aplicação e é com o sentido que a prática lhe der e com as soluções encontradas ao longo do tempo, numa via democratizante, que se pode obter o maior consenso possível, pois os valores mais fundamentais são os que vão sendo vividos e a vida é transformação e adaptação.

