

## 澳門特別行政區

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL  
DE MACAU

## 終審法院

## TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA

第7/2017號上訴案

Processo N.º 7/2017

澳門特別行政區終審法院  
合議庭裁判ACORDAM NO TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA DA  
REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU:

## I – Relatório

## 一、概述

檢察院司法官和財政局副局長根據《行政訴訟法典》第161條至第168條的規定，針對中級法院2016年11月10日第573/2016號案的合議庭裁判（下文稱為被上訴的合議庭裁判）提起上訴，理由為該裁判與終審法院於2014年7月23日在第32/2014號案內作出的合議庭裁判（下文稱為作為理據的合議庭裁判）相對立。

本終審法院裁判書制作法官透過批示裁定上述兩份裁判之間就同一法律基本問題存在所指出的對立，對立情況如下：

2016年11月10日第573/2016號案的被上訴的合議庭裁判裁定，第12/2003號法律第2條僅適用於職業稅和所得補充稅，因而不適用於印花稅。

而作為理據的合議庭裁判，即2014年7月23日在第32/2014號案內作出的已轉為確定的合議庭裁判則裁定第12/2003號法律第2條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

法律規範未有變更。

檢察院司法官提出如下結論：

1. 2016年11月10日作出的被上訴裁判認為，第12/2003號法律第2條不適用於印花稅，因該法律將其標的限定於職業稅和所得補充稅。

2. 與之相反，作為理據的合議庭裁判，即2014年7月23日所作的已轉為確定的合議庭裁判認為上述第2條適用於包括印花稅在內的所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

3. 兩份裁判在事實情節相同的情況下，以明示方式就同一法律基本問題——第12/2003號法律第2條的實質涵蓋範圍問題——表明了立場，在同一法律範疇內，得出了互相對立的法律解決辦法。

4. 第12/2003號法律第2條的行文清楚表明了統一稅務事宜上的權限制度的立法意圖，因此，與被上訴的合議庭裁判所持見

O Ex.<sup>mos</sup> Magistrado do Ministério Público e o Subdirector dos Serviços de Finanças interpõem recurso do Acórdão de 10 de Novembro de 2016, no Processo n.º 573/2016, do Tribunal de Segunda Instância (TSI), doravante designado de *acórdão recorrido*, com fundamento em haver oposição deste Acórdão com o Acórdão do Tribunal de Última Instância, de 23 de Julho de 2014, proferido no Processo n.º 32/2014, doravante designado de *acórdão-fundamento*, nos termos dos artigos 161.º a 168.º do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC).

Por despacho do relator neste TUI decidiu-se existir a alegada oposição dos dois acórdãos sobre a mesma questão fundamental de direito e que é a seguinte:

No caso a que se refere o *Acórdão recorrido*, de 10 de Novembro de 2016, no Processo n.º 573/2016, decidiu-se que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 só se aplica aos impostos profissional e complementar de rendimentos e, portanto, não ao imposto de selo.

Já no *Acórdão-fundamento*, de 23 de Julho de 2014, proferido no Processo n.º 32/2014, transitado em julgado, decidiu-se que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

Não houve alteração da regulamentação jurídica.

O Magistrado do Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

1. O acórdão recorrido, de 10 de Novembro de 2016, considerou que não é aplicável ao imposto de selo o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, no entendimento de que esta confina o seu objecto aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

2. Diferentemente, o acórdão fundamento, de 23 de Julho de 2014, transitado em julgado, assevera que o mesmo artigo 2.º é aplicável a todos os impostos, incluindo o de selo, e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

3. Ambos se pronunciaram expressamente sobre a mesma questão fundamental de direito, a da abrangência material do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, num quadro de identidade de situações de facto, tendo chegado a soluções jurídicas opostas, no domínio da mesma regulamentação legislativa.

4. A letra do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 apresenta-se clara no sentido da expressão da vontade legislativa em unificar o regime de competências em matéria de impostos, pelo que se

解相反，這項規定適用於所有稅種，正如作為理據的合議庭裁判所裁定的。

5. 被上訴的合議庭裁判在確定法律的含義和所及範圍時，相比於法律條文的內文，優先考慮了法律的標題，進而得出上文第1點所提到的結論，因而存有解釋錯誤，並違反了上述法律第2條的規定。

6. 應裁定上訴勝訴，採納作為理據的裁判所闡明的觀點，將司法見解統一如下：

**第12/2003號法律第2條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。**

7. 根據所統一的司法見解，應撤銷被上訴的合議庭裁判，維持行政院所作的駁回司法上訴的決定。

**財政局副局長**提出如下結論：

——本上訴所針對的是2015年11月5日裁定上訴人對經濟財政司司長2015年2月4日在第005/NAJ/CF/2015號建議書上所作批示提起的司法上訴敗訴的合議庭裁判。經濟財政司司長的批示駁回了就聲明異議之結果提起的必要訴願，而相關聲明異議所針對的是財政局副局長於2014年6月18日所作的依職權結算星際酒店2011年1月1日至2011年12月31日的旅遊稅並將應納稅金額訂為2,566,130.00澳門元的行為；

——兩份涉案合議庭裁判中存有爭議的法律問題是，第12/2003號法律第2條是否適用於包括印花稅在內的所有稅種，以及被上訴行為是否因為針對被上訴實體的批示必須提起必要訴願而具有可上訴性。

——現附上終審法院在第31/2014號司法裁判的上訴案中作出的合議庭裁判的證明書，為著適當效力，相關內容在此視為完全轉錄。該裁判的結論為：“第12/2003號法律的第2條適用於所有稅種，廢止了第15/96/M號法律的第5條，並廢除了規定針對財政局局長的行為可提起司法上訴的稅務法律和規章的條文。”

——有鑒於上文所述的合議庭裁判與現被上訴裁判的司法見解互相對立的情況，所有訴訟前提都已滿足，因此，該上訴應在作出初端批示後繼續進行《行政訴訟法典》第164條及後續數條所規定的後續步驟。

——應撤銷中級法院於2016年11月10日作出的現被上訴的合議庭裁判，並按照終審法院在現附上證明書的合議庭裁判中闡明的司法見解作出裁判，確認第一審法院的決定。

被上訴人**威尼斯人路氹股份有限公司**認為應將被上訴裁判的見解訂為統一司法見解。

aplica a todos os impostos, tal como foi julgado no acórdão fundamento, e contrariamente ao que foi entendido pelo acórdão recorrido.

5. O acórdão recorrido, para chegar ao resultado enunciado em 1, privilegiou, na busca do sentido e alcance da lei, o título desta em detrimento do texto do seu articulado, assim incorrendo em erro de interpretação, com violação do aludido artigo 2.º.

6. Deve, no provimento do recurso, e acolhendo o entendimento vertido no acórdão fundamento, uniformizar-se jurisprudência no sentido seguinte:

**O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.**

7. Em função da jurisprudência assim uniformizada, deverá revogar-se o acórdão recorrido e manter-se a decisão de rejeição do recurso contencioso proferida pelo Tribunal Administrativo.

**O Subdirector dos Serviços de Finanças** formulou as seguintes conclusões:

— O presente recurso vem interposto do acórdão de 5 de Novembro de 2015 que julgou improcedente o recurso contencioso interposto pela recorrente do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 4.02.15 exarado na proposta n.º 005/NAJ/CF/2015 pelo qual foi indeferido o recurso hierárquico necessário referente à reclamação apresentada relativamente ao acto de liquidação oficiosa de imposto de turismo do Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças, de 18.06.14, concernente ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011 que fixou a colecta em MOP 2.566.130 relativa ao estabelecimento «Hotel Mundo de Estrelas»;

— A questão controvertida de direito nos acórdãos *sub judice* é a de saber se o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e, assim, se o acto recorrido é recorrível, por ser necessário o recurso hierárquico interposto de despacho da entidade recorrida.

— No acórdão do TUI, nos autos de Recurso Jurisdicional n.º 31/2014, cuja certidão ora se junta, e aqui se dá por inteiramente reproduzido, para os devidos efeitos, foi concluído que o “artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos, revogou o artigo 5.º da Lei n.º 15/96/M e derogou as normas das leis e regulamentos fiscais que previam o recurso contencioso dos actos do Director dos Serviços de Finanças.”

— Em face da oposição de acórdãos supra evidenciada com a jurisprudência do acórdão ora recorrido estão verificados todos os pressupostos processuais, devendo o mesmo seguir, após despacho liminar, os ulteriores termos previstos no artigo 164.º e seguintes do CPAC.

— Deve ser revogado o Acórdão do Tribunal de Segunda Instância recorrido de 10 de Novembro de 2016, com prolação de acórdão em conformidade com a jurisprudência do TUI constante no Acórdão cuja certidão se junta, sendo confirmada da primeira instância.

A recorrida **Venetian Cotai, SA**, pronunciou-se no sentido de ser fixada jurisprudência no sentido do acórdão recorrido.

助理檢察長發表意見，認為應將司法見解統一為：第12/2003號法律第2條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

## 二、事實

以下事實具有重要性：

威尼斯人路丞股份有限公司分別透過日期為2014年2月13日、2014年3月7日、2014年3月18日、2014年4月2日、2014年5月2日、2014年5月21日、2014年6月9日、2014年6月11日、2014年6月19日、2014年7月1日、2014年7月9日、2014年7月21日、2014年8月5日、2014年8月12日、2014年8月29日、2014年9月10日、2014年9月26日、2014年10月10日、2014年10月17日、2014年10月24日、2014年11月6日、2014年11月11日、2014年11月19日、2014年11月25日、2014年12月9日和2014年12月30日的申請，就243份澳門威尼斯人地段I、地段II和地段III內商舖的使用權讓與合同，向財政局遞交了M/4格式申報書表格。

財政局副局長於2015年6月19日在第959/NIS/DOI/RFM/2015號建議書上作出“同意”批示，批准對上訴人提交的上述合同結算印花稅。

透過2015年6月26日第1837/NIS/DOI/RFM/2015號公函，威尼斯人路丞股份有限公司接獲相關結算決定及支付已結算的印花稅稅款的通知，並被提醒可於15日內針對相關決定向財政局局長提出聲明異議。

2015年7月13日，威尼斯人路丞股份有限公司針對上述結算決定向財政局局長提出聲明異議。

財政局局長於2015年8月3日在第1377/NIS/DOI/RFM/2015號建議書上作出“依建議駁回”的批示，決定維持對相關合同結算印花稅的行為，並駁回威尼斯人路丞股份有限公司提出的聲明異議。

透過2015年8月11日第2345/NIS/DOI/RFM/2015號公函，威尼斯人路丞股份有限公司接獲聲明異議被駁回的通知，同時亦被告知，針對上述行政行為，可於30日內向經濟財政司司長提起必要訴願。

## 三、法律

### 1. 要解決的問題

要解決的根本問題是，第12/2003號法律第2條是適用於所有稅種，還是僅限於職業稅和所得補充稅。

### 2. 以合議庭裁判互相對立為依據提起上訴的前提

如前所述，裁判書製作法官透過批示裁定兩個合議庭裁判在同一基本法律問題上確實存在所指的互相對立。

O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de se fixar a jurisprudência no sentido que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

## II – Os factos

Os factos pertinentes são os seguintes:

Pelos requerimentos datados de 13/02/2014, 07/03/2014, 18/03/2014, 02/04/2014, 02/05/2014, 21/05/2014, 09/06/2014, 11/06/2014, 19/06/2014, 01/07/2014, 09/07/2014, 21/07/2014, 05/08/2014, 12/08/2014, 29/08/2014, 10/09/2014, 26/09/2014, 10/10/2014, 17/10/2014, 24/10/2014, 06/11/2014, 11/11/2014, 19/11/2014, 25/11/2014, 09/12/2014 e 30/12/2014, respectivamente, Venetian Cotai, SA apresentou junto da Direcção dos Serviços de Finanças (D.S.F.) os impressos Modelo 4 referentes a 243 contratos de cedência de uso das indicadas lojas situadas no Venetian Macau, Lotes I, II e III.

Pelo despacho de “concordo” lançado sobre a proposta n.º 959/NIS/DOI/RFM/2015, datado de 19/06/2015, o Subdirector dos Serviços de Finanças autorizou a liquidação do imposto do selo devido sobre os referidos contratos apresentados pela recorrente.

Através do ofício n.º 1837/NIS/DOI/RFM/2015 datado de 26/06/2015, foi Venetian Cotai, SA notificada da decisão de liquidação e do pagamento dos impostos do selo liquidados, com a advertência que a decisão cabe reclamação para a Directora dos Serviços de Finanças no prazo de 15 dias.

Em 13/07/2015, Venetian Cotai, SA apresentou reclamação contra a decisão de liquidação junto do Senhor Director da D.S.F.

Pelo despacho de “indeferir conforme proposta” lançado sobre a proposta n.º 1377/NIS/DOI/RFM/2015, datado de 03/08/2015, o Senhor Director da D.S.F. decidiu manter o acto da liquidação do imposto do selo referente aos contratos em causa e indeferir a reclamação deduzida por Venetian Cotai, SA.

Através do ofício n.º 2345/NIS/DOI/RFM/2015 datado de 11/08/2015, foi Venetian Cotai, SA notificada da decisão de indeferimento da reclamação, com a informação que o mencionado acto administrativo cabe recurso hierárquico necessário para o Senhor Secretário para a Economia e Finanças, no prazo de 30 dias.

## III – O Direito

### 1. A questão a resolver

A questão fundamental a resolver é a de saber o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos ou se apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

### 2. Pressupostos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos

Como se disse, por despacho do relator, decidiu-se existir a alegada oposição dos dois acórdãos sobre a mesma questão fundamental de direito.

該決定對評議會沒有約束力（《行政訴訟法典》第166條第3款），因此，對此問題要再行審議，因為對案中實體問題的決定取決於合議庭裁判之間是否存在互相對立的情況。

根據《行政訴訟法典》第161條的規定，本上訴的前提條件是，在法律規範未有實質變更，亦無具強制力的司法見解的情況下，中級法院的合議庭裁判與另一個終審法院的合議庭裁判就同一法律基本問題存在互相對立，其中被上訴的為第二審級的合議庭裁判（又或者，在例外情況下，屬於該條第2款所指的第一審級的合議庭裁判）。

讓我們看在所提出的兩個合議庭裁判中是否出現上述的要件。

### 3. 被上訴裁判的決定和作為理據的裁判的決定

2016年11月10日在第573/2016號案內所作的被上訴裁判裁定，第12/2003號法律第2條僅適用於職業稅和所得補充稅，因而不適用於印花稅。

而作為理據的裁判，即2014年7月23日在第32/2014號案內所作的已轉為確定的合議庭裁判，則裁定第12/2003號法律第2條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

就同一法律問題，兩個合議庭裁判存在明顯、正面的互相對立。

法律規範沒有出現變更。

關於此問題沒有訂定具強制力的司法見解。

作為理據的裁判已轉為確定。

因此，明顯的是已符合所有要件以便可以對實體問題進行審理。

### 4. 《印花稅規章》和第15/96/M號法律中可被提起司法上訴的稅務當局的行為

針對這一問題，本終審法院已在2014年7月23日第31/2014號案的合議庭裁判和第32/2014號案的合議庭裁判中先後兩次表明過立場，後者即為作為理據的裁判。

我們緊隨上述兩份合議庭裁判的論述：

要想知道的問題是，第12/2003號法律第2條是否適用於包括印花稅在內的所有稅種，以及被上訴行為是否因為針對財政局局長的批示必須提起必要訴願而具有可上訴性。

被上訴的合議庭裁判，以及中級法院其他從2013年年尾開始的一系列合議庭裁判均裁定，在特別印花稅和印花稅方面，由於針對財政局局長的依職權結算或附加結算行為（或者就不免稅或課徵對象作出決定的行為）可提起司法上訴，因此對該等

Tal decisão não vincula a conferência (n.º 3 do artigo 166.º do CPAC), pelo que se reapreciará a questão, pois a decisão do mérito da causa depende da existência da oposição de acórdãos.

De acordo com o artigo 161.º do CPAC são pressupostos deste recurso a oposição entre, designadamente, um acórdão do TSI e outro do TUI, sendo o recorrido em segundo grau de jurisdição (ou excepcionalmente em 1.º grau de jurisdição nas circunstâncias previstas no n.º 2 do mesmo artigo), relativamente à mesma questão fundamental de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, desde que não haja jurisprudência obrigatória fixada.

Vejamos se se verificam os pressupostos nos dois invocados acórdãos.

### 3. As decisões dos Acórdãos recorrido e fundamento

No caso a que se refere o *Acórdão recorrido*, de 10 de Novembro de 2016, no Processo n.º 573/2016, decidiu-se que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 só se aplica aos impostos profissional e complementar de rendimentos e, portanto, não ao imposto de selo.

Já no *Acórdão-fundamento*, de 23 de Julho de 2014, proferido no Processo n.º 32/2014, transitado em julgado, decidiu-se que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

Há oposição frontal expressa entre os dois acórdãos sobre a mesma questão de direito.

A regulamentação jurídica não teve alterações.

Sobre a matéria não há jurisprudência obrigatória fixada.

O Acórdão-fundamento transitou em julgado.

É, pois, manifesto que se verificam os pressupostos para se poder conhecer do mérito da causa.

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

Este TUI pronunciou-se duas vezes sobre a questão suscitada, nos acórdãos de 23 de Julho de 2014, nos Processos n.ºs 31/2014 e 32/2014, sendo este último o acórdão fundamento.

Seguiremos, muito de perto, a argumentação de ambos os acórdãos.

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

O acórdão recorrido, como outras decisões do TSI, a partir do final de 2013, decidiu que, em matéria de imposto de selo especial e de imposto de selo, o acto de liquidação oficiosa ou adicional (ou actos que decidem da não isenção ou da incidência do imposto) do director dos Serviços de Finanças é

行為提起的訴願（必然是任意訴願）作出處理的行為便不具可司法上訴性。

我們看。

澳門現行有效的幾個規範單項稅的法律都是上個世紀七八十年代通過的。僅以本文所提到的幾個法律為例：《營業稅規章》是由12月31日第15/77/M號法律通過的，《印花稅規章》是由6月27日第17/88/M號法律通過的，《職業稅規章》是由2月25日第2/78/M號法律通過的，而《所得補充稅規章》則是由9月9日第21/78/M號法律通過的。

《印花稅規章》第63條的初始條文規定：

“第63條——1. 納稅人若以不合法為理由，可針對印花稅之計算，科處罰款及其他既定的及備執行的行為提出司法上訴。

2. 所有關於司法上訴的事宜，經適當之配合後，將參照十二月三十一日，法律第15/77/M號通過之營業稅章程內之規定。”

而經《印花稅規章》第63條所轉用的《營業稅規章》第50條、第51條及第52條的初始條文則規定：

“第五十條  
(行政上訴)

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向行政長官提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達之日起八天期內提出。

第五十一條  
(申駁及上訴的效力)

向原機關申駁及行政上訴對於已作出的決定並無中止執行的效力。

第五十二條  
(司法上訴的保障)

保障納稅人得以不合法為理由，對確定評定及複評與罰款，以及確定性與執行性的其他行動提出司法上訴。”

contenciosamente recorrível, sendo, portanto, irrecorríveis os actos que conheçam de recursos hierárquicos (necessariamente facultativos) daqueles actos.

Vejamos.

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

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

“Art. 63.º — 1. É garantido ao contribuinte recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais actos definitivos e executórios.

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

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

“Artigo 50.º

(Recurso hierárquico)

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

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

Artigo 51.º

(Efeito da reclamação e do recurso)

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

Artigo 52.º

(Garantia contenciosa)

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

現行的《印花稅規章》第91條及第92條的行文如下：

“第九十一條

1. 納稅人若以不合法為理由，可針對印花稅之計算，科處罰款及其他既定的及備執行的行為提出司法上訴。

2. 所有關於司法上訴的事宜，經適當之配合後，將參照十二月三十一日第15/77/M號法律通過之營業稅章程內之規定。

第九十二條

1. 對於為徵收移轉不動產的印花稅而按第十七章的規定作出的依職權結算行為或附加結算行為提出的異議，如其理由為不同意對移轉所定之價值者，必須向複評委員會提出。

2. 上款所指異議書，應自有關結算的通知作出之日起十五日內向澳門財稅廳遞交。

3. 對複評委員會的決議，可逕行按一般規定提起司法上訴。”

而現行的《營業稅規章》第50條至第52條的行文則為：

“第五十條  
(行政上訴)

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向行政長官提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達之日起八天期內提出。

第五十A條  
(對確定評定之上訴)

對確定評定及其複評，不得向原機關聲明異議而只得向財政局局長提出必要訴願。

第五十一條  
(聲明異議及上訴的效力)

一、第四十九條及第五十條所指向原機關提出的聲明異議及訴願，僅具移送效力。

Entretanto, na redacção actualmente vigente do Regulamento do Imposto do Selo, dispõem nos artigos 91.º e 92.º:

“Artigo 91.º

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

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

Artigo 92.º

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

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

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

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

“Artigo 50.º

**(Recurso hierárquico)**

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

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

Artigo 50.º-A

**(Recurso da classificação definitiva)**

Da classificação definitiva e da revisão desta não haverá reclamação graciosa, mas somente recurso hierárquico necessário para o director dos Serviços de Finanças.

Artigo 51.º

**(Efeito da reclamação e do recurso)**

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

二、第五十A條所指訴願具中止效力。

第五十二條  
(司法上訴的保障)

保障納稅人得以不合法為理由，對所科處的罰款以及財政局局長就對確定評定及複評以及其他確定性和執行性的行為的上訴所作決定，提出司法上訴。”

那麼，這些條文規定了什麼呢？

第6/2011號法律第14條規定，對第6/2011號法律所創建的（因不動產轉移而產生的）特別印花稅制度未予規範的事項，補充適用《印花稅規章》，而該《規章》保證納稅人可以針對結算稅款、科處罰款和其他確定及具執行力的行為以不合法為由提起司法上訴。

一般而言，此類司法上訴所針對的是財政局局長的行為。

然而在某些情況下，即當複評委員會就納稅人以不同意所核定的轉移稅價值為由針對依職權或附加結算不動產轉移印花稅的行為提起的聲明異議作出決定時，司法上訴所針對的則是複評委員會的決議。

而針對行政長官在訴願中所作的行為則不能提起司法上訴，因為此訴願為任意訴願。

然而，8月12日第15/96/M號法律如其標題所示“明確了有關稅務法例的若干情況”，其中第5條規定：

“第五條  
(任意訴願)

除非有明確的相反規定，否則，根據稅務法律及規章規定，向行政長官提起的訴願為任意訴願。”

這完全確認了《印花稅規章》中所設立的制度。

5. 第12/2003號法律中可被提起司法上訴的稅務當局的行為

現在我們來分析第12/2003號法律的制度。

該法律的內容如下：

2. O recurso hierárquico, referido no artigo 50.º-A, tem efeito suspensivo.

Artigo 52.º  
(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as multas aplicadas, as decisões do director dos Serviços de Finanças proferidas sobre os recursos interpostos da classificação definitiva e da revisão da classificação e dos demais actos definitivos e executórios”.

O que dispõem este conjunto de normas?

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

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

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

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

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

“Artigo 5.º  
(Recursos hierárquicos facultativos)

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

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

**5. O acto da Administração fiscal contenciosamente recorível na Lei n.º 12/2003**

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

O seu texto é o seguinte:

「第 12/2003 號法律

修改《職業稅規章》和《所得補充稅規章》

立法會根據《澳門特別行政區基本法》第七十一條（一）項及（三）項的規定，制定本法律。

第一條

修改《職業稅規章》

一、對二月二十五日第2/78/M號法律通過的《職業稅規章》第三條，修改如下：

“第三條

（工作收益）

一、所有固定或偶然，定期或額外的報酬，不論屬日薪、薪俸、工資、酬勞費或服務費，抑或屬聘請金、出席費、酬勞、獎金、百分率、佣金、經紀佣、分享金、津貼、獎金或其他報酬，均構成來自受僱或自僱的工作收益。

二、下列款項亦視為工作收益：

a) 按法律或合約的規定，作為交際費、交通費、日津貼及啟程津貼給付的款項；

b) 自然人商業企業主以其工作報酬名義記入企業的會計帳目的款項。

三、本條所指的收益，即使其款項在澳門特別行政區以外或在工作終止之後支付或儲存，亦屬職業稅規定的工作收益。”

二、對《職業稅規章》第四條，修改如下：

“第四條

（不課稅收益）

下列者，屬不課稅收益：

a) 以退休金或撫卹金、退伍金、殘廢金、因公殉職撫卹金、為社會捨身撫卹金及因工作意外名義而收取的給付，以及所有與上述定期金具相同標的的其他給付；

b) 按有關法例規定，由私人退休計劃及基金受益人收取的金錢給付；

“Lei n.º 12/2003

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

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

Artigo 1.º

Alterações ao Regulamento do Imposto Profissional

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

“Artigo 3.º

(Rendimentos do trabalho)

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

2. Também se consideram rendimentos do trabalho:

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

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

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

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

“Artigo 4.º

(Matéria não colectável)

Não constituem matéria colectável:

a) As prestações que sejam recebidas a título de pensão de aposentação ou de sobrevivência, reforma, invalidez, preço de sangue, por serviços excepcionais ou relevantes prestados à comunidade e por acidentes de trabalho, bem como todas as outras que tenham objectivo idêntico ao das referidas pensões;

b) As prestações pecuniárias recebidas pelos beneficiários de planos e fundos privados de pensões, previstos na respectiva legislação;

c) 法定的強制性社會福利或保障制度所作扣除的返還及退還；

d) 有文件證明供納稅人或其家團作醫療、藥物或住院開支的津貼；

e) 家庭津貼、結婚津貼及出生津貼，有關津貼的上限至為公共行政機關公務員及服務人員所訂定的限額；

f) 房屋津貼、租屋津貼、危險津貼、死亡津貼、喪葬津貼和遺體運送津貼，有關津貼的上限至為公共行政機關公務員及服務人員所訂定的限額；以及為澳門特別行政區駐外辦事處工作人員合法訂定的月津貼、家具津貼和安頓補助；

g) 與危險津貼有相同特性的法定附帶報酬和合約規定的同類報酬，作為對從事特別艱苦和危險職業的工作人員的補償，後者每年金額上限為澳門元30,000.00元（三萬元）；

h) 上限為收益百分之十二的錯算補助；

i) 經法律訂定員工職務的非金錢收益，或有合理理由因有關員工所擔任職務的特殊性質而給予此等收益；

j) 交際費，但僅以實報實銷方式作出給付者為限；

l) 按法律或合約的規定，作為交通費、日津貼及啟程津貼給付的款項；有關款項須在相關的稅務年度終結前報銷，其上限至為公共行政機關的公務員及服務人員所訂定的金額；

m) 因僱主實體單方提出終止勞動關係而給予勞工至法定金額的解僱賠償，但如勞動關係在隨後的十二個月內獲重新建立，則有關解僱賠償應全數課稅；

n) 因確定性終止職務而給予勞工的法定或約定補償，但如勞動關係在隨後的十二個月內獲重新建立，則有關補償應全數課稅；以及按法律規定，因放棄權利而給予勞工的應有補償；

o) 一項固定之年度金額，數額相當於在作出上述各項扣減後之工作收益的百分之二十五。”

c) As restituições e as devoluções de descontos para regimes obrigatórios de previdência ou segurança social, quando legalmente previstas;

d) Os subsídios destinados a despesas com assistência médica e medicamentosa ou hospitalização do contribuinte ou do seu agregado familiar, quando documentadas;

e) Os subsídios de família, de casamento e de nascimento, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública;

f) Os subsídios de residência ou de arrendamento, de risco, por morte, de funeral e traslado de restos mortais, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública, bem como os subsídios mensais de deslocação, os subsídios de equipamento e os abonos de instalação legalmente fixados para os trabalhadores das Delegações da Região Administrativa Especial de Macau;

g) As remunerações acessórias com características idênticas ao subsídio de risco legalmente previstas que visem compensar os trabalhadores pelo exercício de uma profissão especialmente penosa ou perigosa, bem como as mesmas remunerações quando contratualmente previstas, neste último caso até ao limite de 30 000,00 patacas (trinta mil patacas) por ano;

h) Os abonos para falhas até ao limite de 12% do rendimento;

i) Os rendimentos em espécie quando legalmente previstos em função do cargo do trabalhador ou quando a especial natureza das funções desempenhadas pelos mesmos justifique a atribuição daqueles rendimentos;

j) Despesas de representação liquidadas mediante apresentação de documento ou documentos comprovativos do correspondente pagamento;

l) As verbas concedidas para transporte, ajudas de custo diárias e de embarque, quando legal ou contratualmente previstas, de que se tenha prestado contas até ao termo do ano fiscalmente relevante, até aos limites dos quantitativos fixados para os funcionários e agentes da Administração Pública;

m) As indemnizações rescisórias devidas aos trabalhadores por denúncia unilateral das relações de trabalho, por iniciativa das entidades patronais, até aos montantes fixados na lei, salvo se as relações de trabalho forem reestabelecidas nos doze meses seguintes, caso em que as indemnizações são tributadas pela totalidade;

n) As compensações legal ou contratualmente devidas aos trabalhadores pela cessação definitiva de funções, salvo se as relações de trabalho forem reestabelecidas nos doze meses seguintes, caso em que as compensações são tributadas pela totalidade, bem como as compensações devidas aos trabalhadores pela renúncia a direitos, quando legalmente previstos;

o) Um montante fixo anual correspondente a 25% dos rendimentos do trabalho apurado após os abatimentos a que se referem as alíneas anteriores.”

三、對《職業稅規章》第七條第一款及第二款，修改如下：

“第七條  
(稅率)

一、職業稅稅率如下：

可課稅的年收益	百分率
收益至95,000.00元	豁免
累進超出所指金額	
至20,000.00元	7%
由20,001.00元至40,000.00元	8%
由40,001.00元至80,000.00元	9%
由80,001.00元至160,000.00元	10%
由160,001.00元至280,000.00元	11%
280,000.00元以上	12%

二、對於六十五歲以上的僱員和散工，或經適當證實其長期傷殘程度等於或高於百分之六十的僱員和散工，適用上款所指稅率的規定，豁免的限額為澳門元135,000.00元（十三萬五千元）。”

四、對《職業稅規章》第八條，修改如下：

“第八條  
(附加及整數)

一、對於職業稅的稅額，無任何附加。

二、職業稅的稅額、第三十二條及第三十六條所規定的扣除及第三十四條所指的預先繳付中不足一元的部分，作一元計。”

五、對《職業稅規章》第九條，修改如下：

“第九條  
(豁免)

一、在主體意義上，下列人士獲豁免職業稅：

a) 領事館人員，但以有互惠待遇者為限；

b) 按照中央政府或澳門特別行政區所簽協約規定的外國組織或國際組織的服務人員。

二、在客體意義上，收取至第七條第一款稅率表及同條第二款所指豁免上限的收益，均獲豁免職業稅。

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

«Artigo 7.º  
(Taxas)

1. As taxas do imposto profissional são as seguintes:

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

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

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

“Artigo 8.º  
(Adicionais e arredondamentos)

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

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

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

“Artigo 9.º  
(Isenções)

1. Estão subjectivamente isentos do imposto profissional:

a) O pessoal das missões consulares, quando haja reciprocidade de tratamento;

b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos de acordos celebrados pelo Governo Central ou pela Região Administrativa Especial de Macau.

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

三、第一款規定的豁免，僅限於專門從事有關工作所得的收益。”

六、對《職業稅規章》第三十二條第一款、第二款及第三款，修改如下：

“第三十二條  
(就源扣繳)

一、僱主在支付或給予散工或僱員第三條所指收益時，應就源代扣按第七條所載稅率計得的款項。

二、下列情況方可作出就源扣繳：

a) 散工，如其每日工資及其他可課稅收益超出澳門元422.00元（四百二十二元）；

b) 僱員，如其每月收益超出澳門元10,556.00元（一萬零五百五十六元）。

三、就源扣繳採用下列的百分率：

a) 散工，每日收益乘三百日的乘積；

b) 僱員，每月收益乘月數的乘積，月數等於依法律或合約所定的一份固定及長期報酬。”

第二條

在稅務事宜上的權限

一、由法律或稅務規章賦予公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限，不論是直接賦予還是由財政局組織法隱性賦予者，現均賦予財政局局長。

二、對於上款所指權限範圍內的已實施的行政行為的申訴，財政局局長是評審該類聲明異議的有權實體，但當預知有關可課稅基礎評定的聲明異議是專門給予複評委員會時，則該聲明異議除外，而有關權限保留予該複評委員會。

三、就財政局局長對行政上聲明異議所作出的決定，可向行政長官提出必要訴願。

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

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

“Artigo 32.º

(Retenção na fonte)

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

2. A retenção na fonte apenas tem lugar:

a) Para os assalariados, desde que o salário e os demais rendimentos tributáveis diários sejam superiores a 422,00 patacas (quatrocentas e vinte e duas patacas);

b) Para os empregados, desde que o rendimento mensal seja superior a 10 556,00 patacas (dez mil quinhentas e cinquenta e seis patacas).

3. As taxas percentuais a aplicar na retenção na fonte são:

a) Para os assalariados as correspondentes ao produto do rendimento diário por trezentos dias;

b) Para os empregados as correspondentes ao produto do rendimento mensal pelo número de meses a que corresponda uma remuneração certa e permanente, de acordo com o estabelecido em lei ou contrato.”

Artigo 2.º

Competências em matéria fiscal

1. As competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

2. O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

3. Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo.

第三條  
過渡性規定

Artigo 3.º

Norma transitória

一、為向納稅主體調整就源扣繳稅項之目的，以遵守經二月二十五日第2/78/M號法律通過的《職業稅規章》第三十二條的規定，就納稅人的上半年而言，僱主實體應將二零零三年六月三十日訂為稅務年度的終結；在此日期之後，適用本法的規定。

二、由於財政年度劃分為若干稅務階段，為了適用二月二十五日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第七條所指的豁免上限，二零零三年度的豁免上限為下列金額：

(一) 對納稅人在二零零三年一月一日至二零零三年六月三十日所收受的收益或交由其處置的收益，金額為澳門元42,500.00元（四萬二千五百元）；

(二) 對第六條第二款所包含的納稅人在二零零三年七月一日至二零零三年十二月三十一日所收受的收益或交由其處置的收益，金額為澳門元47,500.00元（四萬七千五百元）；

(三) 對第六條第二款不包含的納稅人在二零零三年十月一日至二零零三年十二月三十一日所收取的收益或交由其處置的收益，金額為澳門元23,750.00元（二萬三千七百五十元）；

(四) 上項所指納稅人，凡於二零零三年六月三十日前已有權按法律或合同規定收取聖誕津貼者，有關津貼僅十二分之三屬課稅收益。

三、對上款所指的每種情況，二月二十五日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第七條第一款規定的可課稅收益的稅階及同條第二款規定的豁免的限額均按所適用的同樣比例縮減。

四、調整應按照《職業稅規章》第三十二條第四款的規定，最遲於二零零三年十月十五日繳交稅款時作出，並僅旨在確定二零零三年一月一日至二零零三年六月三十日期間的計稅金額及實施就源扣繳的相應稅率。

五、為遵守《職業稅規章》第十三條第一款的規定，僱主實體應於二零零四年一月及二月遞交M/三及M/四的名表各兩份，其一為二零零三年一月至六月，另一則為二零零三年七月至十二月。

六、對於自僱的納稅人及從多於一位僱主實體收取收益的受僱納稅人，適用第一款、第二款第一項和第二項、以及第三款的規定，並有必需的配合。該等納稅人應按二月二十五日第2/78/M

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Aos contribuintes por conta própria e aos contribuintes por conta de outrem que auferam rendimentos de mais do que uma entidade pagadora, aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 1 bem como as alíneas 1) e 2) do n.º 2 e

號法律核准的《職業稅規章》第十條和第十一條所規定的期限遞交兩份M/5格式的申報書，其一為二零零三年一月至六月，另一則為二零零三年七月至十二月。

七、本條適用於第六條第二款所包含的納稅人，然而課徵不能超出本法律已修改規定之必須課徵。

#### 第四條 重新公佈

在九十日內須重新公佈經二月二十五日第2/78/M號法律通過的《職業稅規章》的全文；為此，本法律所引入的修改，須藉必需的取代、刪除或增加條文方式，放入規章的適當位置。

#### 第五條 廢止性規定

一、廢止六月三十日第65/84/M號法令第二條。

二、廢止經九月九日第21/78/M號法律通過的《所得補充稅規章》第三條第一款b項、第五條及第六條。

#### 第六條 生效及效力的產生

一、本法律於二零零三年十月一日生效。

二、本法律自二零零三年七月一日起產生效力，但在本法律生效前，在主體意義上獲豁免職業稅的納稅主體除外。」

法律的第1條修改了《職業稅規章》的第3條、第4條、第7條、第8條、第9條及第32條。

第2條規定稅務事宜的權限和針對財政局局長的決定向行政長官提起的必要訴願。

第3條是有關職業稅的過渡性規定。

第4條決定重新公佈《職業稅規章》。

第5條廢止了第65/84/M號法令中一項有關免除非營利私辦教育場所的教學人員的職業稅的條文，以及《所得補充稅規章》中的三個規定。

o n.º 3, estando os mesmos obrigados a apresentar nos prazos previstos nos artigos 10.º e 11.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, duas declarações modelo M/5, uma referente ao período de Janeiro a Junho de 2003 e a outra referente ao período de Julho a Dezembro de 2003.

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

#### Artigo 4.º Republicação

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

#### Artigo 5.º Norma revogatória

1. É revogado o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M, de 30 de Junho.

2. São revogadas a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, o artigo 5.º e o artigo 6.º, todos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro.

#### Artigo 6.º Entrada em vigor e produção de efeitos

1. A presente lei entra em vigor no dia 1 de Outubro de 2003.

2. A presente lei produz efeitos desde 1 de Julho de 2003, excepto em relação a todos os sujeitos passivos subjectivamente isentos do imposto profissional até à entrada em vigor da presente lei”.

O artigo 1.º da Lei altera os artigos 3.º, 4.º, 7.º, 8.º, 9.º e 32.º do Regulamento do Imposto Profissional.

O artigo 2.º estatui sobre competências em matéria fiscal e o recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo de decisões do director dos Serviços de Finanças.

O artigo 3.º prevê normas transitórias em sede de imposto profissional.

O artigo 4.º determina a republicação do Regulamento do Imposto Profissional.

O artigo 5.º revoga um artigo do Decreto-Lei n.º 65/84/M, que estabelecia isenção de imposto profissional a docentes do ensino particular de fins não lucrativos, e três normas do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

第6條規定該法的生效和效力的產生。

拋開規範法律的實際執行的第4條和與生效狀況有關的第6條不談，第1條、第3條和第5條修改了《職業稅規章》，廢止了對一類人的豁免徵稅，並規範法律在時間上的適用。

另外第5條還廢止了《所得補充稅規章》中的三項規定。除此之外，該法律對所得補充稅規章未作其他提及。

現在我們重點分析第2條。

被上訴的合議庭裁判認為，第12/2003號法律第2條只適用於職業稅和所得補充稅。

而上訴人、被上訴實體和檢察官的意見則正相反，他們認為第12/2003號法律第2條適用於所有稅種，自然也包括印花稅在內。

我們看。

第2條第1款確定將原稅務法律或規章以直接或透過財政局組織法默示方式賦予兩個實體（公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長）的在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限賦予了財政局局長。

法律文字的意思再清楚不過：該規定適用於所有的稅務法律和規章，而不僅僅適用於職業稅和所得補充稅。

該第2條的第2款規定，有權處理針對行使第1款的權限所作的行政行為提起的聲明異議的實體是財政局局長，但涉及可課稅收益之核定的申訴除外，當有特別規定提到應向複評委員會提出聲明異議時，有權處理此類申訴的實體是該等委員會。

同樣這個規定也不會產生任何疑問，因為是在同一法律第1款的範圍內，並賦予財政局局長處理在所有稅務法律及規章中針對與記錄、結算、評定、通知及執行處罰有關的行政行為提起的聲明異議的權限。唯獨有一個例外，那就是：當稅務法律或規章規定若對可課稅收益的核定不服應向複評委員會提出申訴時，複評委員會維持對此類申訴的處理權。

而第3款則補充說明，針對財政局局長行使第1款及第2款的權限就行政申訴所作的決定可向行政長官提出必要訴願。沒有說針對複評委員會的決定可向行政長官提出必要訴願。

也就是說，第12/2003號法律僅規定了針對行政長官行為的司法上訴，至於針對複評委員會決議的質疑可課稅收益之核定的司法上訴則維持不變。

O artigo 6.º prevê a entrada em vigor e produção de efeitos da Lei.

Tirando o artigo 4.º, que é uma norma de execução prática da lei, e o artigo 6.º que se refere à vigência, os artigos 1.º, 3.º e 5.º, alteram o Regulamento do Imposto Profissional, revogam a isenção a um grupo de pessoas e promovem a sua aplicação no tempo.

O artigo 5.º revoga, ainda, três normas do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos. No diploma nada mais se refere a este imposto.

Foquemo-nos no artigo 2.º da Lei.

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

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

Vejam os.

O n.º 1 do artigo 2.º determina que as competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas a duas entidades (chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e chefe da Repartição de Finanças de Macau), seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

A letra da lei não podia ser mais clara no sentido desta norma se aplicar a todas as leis e regulamentos fiscais e não apenas aos atinentes aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

O n.º 2 do mesmo artigo 2.º estatui que o director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número 1, com excepção das que se reírem à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

Também esta norma não suscita dúvidas, porque se move no âmbito do n.º 1 da mesma lei e atribui competência ao director dos Serviços de Finanças para apreciar das reclamações de actos administrativos respeitantes ao lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades em todas as leis e regulamentos fiscais. Com uma excepção: naqueles casos em que as leis e regulamentos fiscais prevejam a impugnação da fixação da matéria colectável perante Comissões de Revisão, a competência mantém-se nestas Comissões.

E o n.º 3 acrescenta que da decisão do director dos Serviços de Finanças, no âmbito dos n.ºs 1 e 2, em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo. Mas não das comissões de revisão.

Quer isto dizer que a Lei 12/2003 prevê apenas recurso contencioso dos actos do Chefe do Executivo, mantendo o recurso contencioso de impugnação da fixação da matéria colectável das deliberações das Comissões de Revisão.

法律文字明確指出其適用於所有的稅種，而並非僅限於以上提到的兩種。

那麼，被上訴的合議庭裁判和其他一眾中級法院的合議庭裁判一直以來是以何種理由來堅持相反觀點的呢？

主要的理由是：法律的標題僅提到對《職業稅規章》和《所得補充稅規章》作出修改。

確實如此，但證明不了什麼。

眾所周知，法律的題目或標題沒有規範效力。既不決定什麼，也不規定什麼。只有法律的正文才有這樣的效力。法律的題目或標題只是向讀者介紹法律的大方向，但多數情況下並不涵蓋所有內容，因為這是無法做到的。法律的標題必須很短，但正文可能很長，涉及的事項也可能很多，因此很多時候法律的標題不可能做到面面俱到。

嚴格來講，法律的題目或標題的解釋效力甚至還不如法律的序言，而後者不具規範效力則是公認的。法律的題目或標題只是用三言兩語總結出法律的內容，而序言的篇幅通常則要長很多，作用是對法律文本的立法宗旨予以解釋。

一如JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO<sup>1</sup>在談及法律的序言、法規的章節的題目和條文的標題時所說，它們“不屬於側面評論，而是具有權威性，這種權威性使得它們比非技術性的歷史資料更具價值。因此可以為解釋某段正文提供寶貴幫助。不要忘了所有在立法過程中必須發表意見的實體都參與了其中或者表示了認同。

雖然這些資料具有高度的權威性，但其價值與正文並不相同。它們本身並不具備只有法的淵源才具備的決定意義，而是澄清問題（序言）或者透過宣告裁判所確立的準則去分析一個案例以便將其解決。因此，如果出現矛盾，應根據具體情況，優先考慮條文或司法裁判內文本本身的意思<sup>2</sup>”。

既然連條文的標題都不具備與法律正文同等的效力，那麼涵蓋性和包容性必然更低的法律的標題就更不具備了，因為它要描述的內容更多。

第2條的題目是“在稅務事宜上的權限”，而不是“在職業稅和所得補充稅事宜上的權限”。這就說明了它的適用對象是所有的稅務法律和規章。

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

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

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

O que é exacto, mas nada prova.

Como se sabe, o título ou epígrafe da lei não tem valor prescritivo. Não determina nada, não estatui nada. Só o texto da lei o faz. O título ou epígrafe da lei é apenas o pórtico que anuncia ao leitor as grandes linhas da lei, mas, as mais das vezes, não é exaustivo, porque o não pode ser. Não é possível, em muitos casos, fixar um título necessariamente curto para uma lei que pode ser extensa e tratar de muitos assuntos.

Em bom rigor, o título ou epígrafe da lei tem, ainda, menos valor interpretativo que o preâmbulo da lei, que, reconhecida-mente, não tem valor dispositivo. É que o título ou epígrafe da lei apenas anuncia em duas ou três palavras o que a lei contém, ao passo que o preâmbulo é, normalmente, bastante mais extenso, explicando os objectivos do texto jurídico.

Como ensina JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO<sup>1</sup>, referindo-se aos preâmbulos das leis, aos títulos das secções dos diplomas e às epígrafes dos artigos, «Não representam comentários laterais, têm uma autoridade que os faz ocupar melhor posição que os elementos históricos não qualificados. Podem servir assim de auxílio precioso para a interpretação dum texto. Não esqueçamos que neles intervêm ou convêm todas as entidades cuja pronúncia é indispensável para a produção da fonte.

Estes elementos, apesar da sua grande autoridade, não têm o mesmo valor do texto. Em si, não têm o sentido de *determinação*, que é o próprio de uma fonte de direito, mas o de *esclarecimento* (preâmbulo) ou de *análise* de um caso com vista à sua solução, pela declaração da máxima de decisão que o rege. Por isso, se houver contradição é o que está no articulado ou no próprio texto da decisão judicial, conforme os casos, que prevalece<sup>2</sup>.”

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

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

<sup>1</sup> JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO著：《O Direito, Introdução e Teoria Geral》，科英布拉，Almedina出版，第十三次再版，第三次重印，2005年3月，第408頁及第409頁。

<sup>2</sup> 參閱葡萄牙憲法法院於1992年7月8日作出的合議庭裁判（載於《Boletim do Ministério da Justiça》，第419期，第176頁），該裁判未採納某個雖然在法律文件的序言中有所表露但在正文中卻絲毫找不到文字對應的立法意圖。

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

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

因此，僅就標題而言，似乎條文的標題比法律的標題更有價值。這樣，如果要在標題之間進行比較的話，一般來說，條文的標題要比法律的標題更具解釋力。

然而，被上訴的合議庭裁判並不僅僅是賦予了法律的標題某種程度的解釋力，甚至還認為它比該法律第2條的條文本身（該條適用於所有的稅務法律及規章的意思其實相當清楚）更具指令或規制力。

被上訴的合議庭裁判的第二個論據是：如果立法者的意圖是修改所有稅種在可被提起司法上訴的行為方面的制度的話，那麼它不會忘記廢止所有法律當中所有必須被廢止的規定，就像在第5條中所作的那樣。

恕我們直言，這個理由比前一個理由更不具說服力。

該法的第5條廢止了第65/84/M號法令的第2條和《所得補充稅規章》的第3條第1款b項、第5條和第6條。也就是說，因為制定了新的職業稅制度而廢止了四個具體規定。其中一個是廢止了一項免稅制度（第65/84/M號法令第2條）。不能夠默示廢止。同樣，對於《所得補充稅規章》中三個規定的廢止也不能以默示的方式實現。

至於第2條所確立的新制度，明示廢止則要複雜得多，因為它不但涉及所有與稅務有關的法律和規章，而且還包括組織法。如果立法者忘記廢止某項規定，那麼便會在與新制度並存的制度的生效狀況的問題上產生疑問。因此，更為謹慎的做法是設立一個一般性的制度，並不具體廢止任何稅務法律或規章，而是默示廢止所有與新制度相衝突的規定。立法者也正是這樣做的。我們無權評論立法者的這種選擇，只能說它採取了一個謹慎的做法，但從立法者的這種取態中並不能得出任何支持被上訴的合議庭裁判之觀點的論據。

作為最後一個論據，被上訴的合議庭裁判含糊地提及了立法會對於法案的討論，認為從中不能發現立法者有修改第15/96/M號法律的制度的意圖。然而，議員沒有提到法律的某一點似乎說明不了什麼。

在分析了法律的含義並排除了被上訴的合議庭裁判的幾個論據之後，我們還要補充其他幾個可以徹底揭示法律的第2條適用於所有稅種而不是只適用於職業稅和所得補充稅的理由。

首先，說法律特別適用於所得補充稅是十分奇怪的，因為對於這一項稅，法律只是廢止了與其有關的三個規定。

另外，解釋者須推定立法者所制定之解決方案為最正確（《民法典》第8條第3款）。

如果立法者所確立的規則是，對於職業稅和所得補充稅，可被提起司法上訴的是行政長官的行為，而其他的稅則沿用第

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

Mas o acórdão recorrido não se limita a dar algum valor interpretativo ao título da lei. Acaba por decidir que ele tem mais valor injuntivo ou preceptivo que o texto do artigo 2.º da mesma Lei, que é muito claro no sentido de se aplicar a todas as leis e regulamentos fiscais.

O 2.º argumento do acórdão recorrido é este: se a intenção do legislador fosse a mudar o regime de todos os impostos, no que toca ao acto contenciosamente recorrível, não se teria esquecido de revogar todas as normas de todas as leis que se impusesse fazê-lo, como fez no artigo 5.º

Salvo o devido respeito, este argumento ainda prova menos que o anterior.

No artigo 5.º da Lei revoga-se o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M e a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, o artigo 5.º e o artigo 6.º, todos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos. Ou seja, revogam-se quatro normas concretas em virtude da fixação de novo regime do imposto profissional. Uma (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M) revoga uma isenção de imposto. Não era possível uma revogação implícita. O mesmo se diga das três revogações do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.

Já no caso do novo regime, fixado pelo artigo 2.º, seria muito mais complexa a revogação expressa, porque envolvia todas as leis e regulamentos atinentes a impostos, bem como leis orgânicas. Se o legislador se esquecesse de revogar uma norma iria levantar uma dúvida sobre a vigência de regime paralelo ao novo fixado. Assim, seria muito mais prudente fixar um regime genérico, sem revogação concreta de nenhuma lei ou regulamento fiscal, com revogação tácita de todos os regimes em contrário dos anteriores. Como aconteceu. Não nos cabendo qualificar a opção do legislador, só nos resta dizer que assumiu uma conduta prudente, não podendo retirar-se nenhum argumento desta atitude a favor da tese do acórdão recorrido.

O último argumento do acórdão recorrido é uma vaga referência à discussão do projecto de lei na Assembleia Legislativa, onde não se verificou a intenção de alterar o regime da Lei n.º 15/96/M. Mas o facto de os deputados não terem mencionado um ponto da lei não parece demonstrar nada.

Visto o sentido da lei e afastados os argumentos da tese do acórdão recorrido, cabe acrescentar outros argumentos que demonstram cabalmente que o artigo 2.º da Lei se aplica a todos os impostos e não apenas ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos.

Antes de mais, seria muito estranha a aplicação da lei, em especial, ao imposto complementar de rendimentos quando a lei, quanto a este, se limita a revogar três normas.

Por outro lado, o intérprete tem de presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas (artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil).

Ora, parece que seria desacertado ter consagrado que, no tocante ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos o acto recorrível contenciosamente fosse o

15/96/M號法律和各單項稅法律的制度，可被提起司法上訴的是財政局局長的行為（但前文所述的針對可課稅收益之評定的申訴除外），那這樣的規則未免有些有失條理。

當然，立法者可以通過任何其想通過的法律。然而當對立法者的意圖存有疑問時，應當推定立法者是有條理的，而且所制定的解決方案為最正確。

其實在我們看來，能夠完全揭示立法者意圖的理由是這樣的：

第2條第2款規定，有權處理針對行使上款的權限所作的行政行為提起的聲明異議的實體是財政局局長，但涉及可課稅收益之核定的申訴除外，當有特別規定提到應向複評委員會提出聲明異議時，有權處理此類申訴的實體是該等委員會。

立法者十分清楚根據《職業稅規章》和《所得補充稅規章》的規定，針對可課稅收益之核定的申訴應向複評委員會提出（經8月23日第9/93/M號法律修改的《職業稅規章》的第79條和經7月2日第6/83/M號法律修改的《所得補充稅規章》的第44條）。

因此，如果第2條僅指職業稅和所得補充稅的話，那麼說“當有特別規定提到應向複評委員會提出聲明異議時”就沒有任何意義了，因為立法者知道對這兩種稅的可課稅收益的核定的申訴總是要向複評委員會提出。

但如果它指的是所有稅種的話，那麼這個規定就非常合理了，因為並非針對所有稅種的可課稅收益的核定都可以向複評委員會提出申訴。營業稅便是其中一例，因為對於這項稅來說根本就不存在複評委員會（由第15/77/M號法律所通過的《營業稅規章》）。

這就是為什麼說第12/2003號法律的第2條適用於所有稅種，廢止了第15/96/M號法律的第5條和廢除了規定針對財政局局長的行為可提起司法上訴的稅務法律和規章的條文的原因。

因此，有鑒於經濟財政司司長的批示具可司法上訴性，必須撤銷被上訴的合議庭裁判。

因此，上訴理由成立。

#### 四、決定

綜上所述，合議庭裁定兩上訴理由成立，並：

A) 根據《司法組織綱要法》第44條第2款（一）項的規定以及《行政訴訟法典》第167條第4款的規定，訂定如下統一司法見解：

do Chefe do Executivo, enquanto que nos restantes impostos continuasse a vigorar o regime da Lei n.º 15/96/M e das leis de impostos cedulares, em que o acto recorrido é do director dos Serviços de Finanças (com a excepção já vista da impugnação da matéria colectável).

Claro que o legislador pode aprovar o que lhe aprouver. Mas na dúvida sobre a sua intenção, há que presumir que é coerente e que consagrou as soluções mais acertadas.

Mas a prova cabal da intenção do legislador, afigura-se-nos residir no seguinte:

No n.º 2 do artigo 2.º, dispõe-se que o director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável *quando especialmente se preveja* a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

Ora, o legislador sabia perfeitamente que, nos termos do Regulamento do Imposto Profissional e do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a impugnação da fixação da matéria colectável se fazia perante as Comissões de Revisão (artigo 79.º Regulamento do Imposto Profissional, na redacção da Lei n.º 9/93/M, de 23 de Agosto e artigo 44.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, na redacção da Lei n.º 6/83/M, de 2 de Julho).

Por isso, se o artigo 2.º se referisse apenas ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos não fazia nenhum sentido dizer-se “quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão”, porque o legislador sabia que nestes impostos a impugnação da fixação da matéria colectável se fazia sempre para as comissões de revisão.

Mas a norma já faz todo o sentido se referir a todos os impostos, porque nem em todos existe impugnação da fixação da matéria colectável perante comissão de revisão. É o caso da contribuição industrial que não conhece esta comissão de revisão (Regulamento da Contribuição Industrial aprovado pela Lei n.º 15/77/M).

Eis a prova de que o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 se aplica a todos os impostos, revogou o artigo 5.º da Lei n.º 15/96/M e derogou as normas das leis e regulamentos fiscais que previam o recurso contencioso dos actos do director dos Serviços de Finanças.

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

O recurso é, assim, procedente.

#### IV – Decisão

Face ao expendido, julgam os recursos procedentes e:

A) Uniformizam a jurisprudência, nos termos da alínea 1) do n.º 2 do artigo 44.º da Lei de Bases da Organização Judiciária e do n.º 4 do artigo 167.º do Código de Processo Administrativo Contencioso, fixando o seguinte entendimento:

第12/2003號法律第2條適用於包括印花稅在內的所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

B) 就案件標的而言，裁定上訴勝訴，撤銷被上訴的合議庭裁判，維持第一審法院以不具可上訴性為由駁回司法上訴的批示。

訴訟費用由被上訴人承擔。

裁判轉為確定後，在《特區公報》上刊登本裁判。

2019年10月16日，於澳門。

法官：利馬（裁判書制作法官）——宋敏莉——岑浩輝——賴健雄（基於被上訴裁判的理據，本人表決不贊同本裁判。）——蔡武彬

**O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.**

B) Concedem provimento ao recurso quanto ao objecto da causa, revogando o acórdão recorrido, para ficar a subsistir o despacho de 1.ª instância que rejeitou o recurso contencioso por irrecurribilidade.

Custas pela ora recorrida.

Após trânsito em julgado, publique o Acórdão no Boletim Oficial.

Macau, 16 de Outubro de 2019.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator) — Song Man Lei — Sam Hou Fai — Lai Kin Hong (Vencido nos precisos termos do Acórdão recorrido) — Choi Mou Pan