

**Proc. n° 20/2013**

**Relator: Cândido de Pinho**

**Data do acórdão: 16 de Janeiro de 2014**

**Descritores:**

- Imposto de Selo*
- Liquidação oficiosa*
- Recurso hierárquico facultativo*
- Irrecorribilidade*
- Absolvição da instância*

**SUMÁRIO:**

**I** - A irrecorribilidade constitui matéria exceptiva que obsta ao conhecimento de mérito do recurso contencioso (arts. 28º, nº1, 31º, do CPAC), circunstância que pode conduzir à rejeição liminar (art. 46º do CPAC).

**II** - Não tendo, porém, sido tomada tal decisão liminar, constituindo a irrecorribilidade uma excepção dilatória inominada (art. 413º do CPC), a solução adequada ao caso, pese embora o disposto no art. 62º, nº4, do CPAC, deve ser a absolvição da instância, com assento no art. 230º, nº1, al. e), do CPC, “ex vi” art. 1º do CPAC.

**III** - Nos termos do art. 92º do Regulamento do Imposto de Selo, se a *reclamação* se funda na *discordância com o valor atribuído à transmissão*,

ela é dirigida à **Comissão de Revisão**, caso em que ela tem efeito suspensivo, tal como promana do *art. 96º* do diploma, sendo certo que da deliberação da Comissão “*cabera recurso contencioso imediato nos termos gerais*” (*art. 92º, nº3*). Assim, estas disposições estão perfeitamente em linha com o preceituado no *art. 150º do CPA*, segundo o qual “*a reclamação de acto de que não caiba recurso contencioso tem efeito suspensivo...*”.

**IV** - Mas, *a contrario*, se a reclamação tiver qualquer outro fundamento, então ela deixa de ser obrigatoriamente dirigida à **Comissão de Revisão** e perde o efeito suspensivo. O mesmo é dizer, a reclamação é facultativa e a decisão que vier a ser tomada não é impugnável contenciosamente, porque o acto definitivo é, precisamente, o acto de liquidação oficiosa administrativamente impugnado.

**V** - A lei nº 12/2013 tem um objecto plasmado na sua epígrafe: “*Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos*”. Esse é o seu objectivo específico! Não pretende intrometer-se em mais nenhuma área, nem introduzir modificações no regime concernente a outros impostos, nomeadamente o de *selo* e o da *contribuição industrial*.

**VI** - Quando o nº1 do artigo 2º da Lei nº 12/2013 faz uma referência às competências atribuídas pelas *leis e regulamentos* ao Chefe do Departamento

de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao Chefe da Repartição das Finanças, não se está a referir a todas as leis e a todos os regulamentos respeitantes aos mais diversos impostos, mas sim e somente aos diplomas (leis e regulamentos) atinentes aos impostos a que o diploma se refere expressamente no seu título, ou seja, o *Profissional* (Lei nº 2/78/M) e o *Complementar de Rendimentos* (Lei nº 21/78/M).

**VII** - A “reclamação graciosa” prevista no art. 51º, nº1 do RCI, “ex vi” art. 92º do RIS é meramente facultativa; só tem efeito suspensivo aquela que é dirigida à Comissão de Revisão e quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, tal como emerge do nº1 deste art. 92º. Sendo facultativa e com efeito meramente devolutivo, a decisão que vier a ser praticada não é acto definitivo de que possa ser interposto recurso contencioso, assim como não é definitivo o despacho praticado pelo Secretário da Economia e Finanças em sede de recurso hierárquico (que assim não terá natureza necessária) interposto da decisão da reclamação.

**VIII** - Definitivo e recorrível contenciosamente, por ser lesivo, é desde logo o acto que procede à liquidação oficiosa do imposto de selo.

**Proc. n.º 20/2013**

(Recurso contencioso)

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

### **I - Relatório**

**B, C e D**, com os demais sinais dos autos, *recorrem contenciosamente* do despacho do **Secretário para a Economia e Finanças** de 25/10/2012, que indeferiu *recurso hierárquico* interposto em 15/06/2012 do despacho de indeferimento da reclamação do acto de *liquidação oficiosa* de imposto de selo e juros compensatórios proferido pelo Director substituto dos Serviços de Finanças de 2705/2012.

Na petição inicial, apresentou as seguintes conclusões:

«I. Os ora Recorrentes procederam em 26 de Abril de 2012, sob reserva total expressa e sem prejuízo do direito à anulação do referido acto de liquidação e, conseqüentemente, do direito à restituição integral do imposto e respectivos juros compensatórios indevidamente pagos, ao pagamento da quantia global ilegalmente liquidada.

II. O pagamento supra referido, atento do disposto no n.º 3 do artigo 34º do CPAC, não obsta à

interposição do presente recurso.

III. No caso em apreço, se a quantia total de MOP\$8.780.355,00, fosse efectivamente devida, o respectivo sujeito passivo seria a Sociedade.

IV. A Sociedade foi extinta em 27 de Abril de 2011, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 324º do Código Comercial, pelo que cessou a sua personalidade jurídica e judiciária naquela data.

V. Os antigos sócios da Sociedade não receberam qualquer montante em partilha, pelo que, atento o disposto no n.º 1 do artigo 325º do Código Comercial, não podem responder por qualquer alegado passivo superveniente da Sociedade.

VI. Em face (i) da notificação da liquidação oficiosa de imposto de selo, (ii) do respectivo pagamento efectuado, sob reserva, pelos ora Recorrentes, a fim de evitarem quaisquer responsabilidades emergentes da sua qualidade de antigos administradores e antigos liquidatários da Sociedade extinta, pelo pagamento de eventuais multas aplicadas nos termos do RIS, (iii) do disposto na alínea a) do artigo 33º do CPAC, (iv) da extinção da Sociedade contribuinte, (v) do disposto no n.º 1 do artigo 325º do Código Comercial e (vi) da qualidade que os ora Recorrentes detêm de antigos sócios, gerentes e liquidatários desta última, sempre se dirá que os mesmos têm legitimidade para impugnar o Acto recorrido porquanto têm interesse directo, pessoal e legítimo no provimento do mesmo.

VII. Vem o presente recurso do despacho proferido por Sua Exa. o Senhor Secretário para a Economia e Finanças em 25 de Outubro de 2012, nos termos e com os fundamentos transcritos

na notificação com a referência 252/NAJ/CT/2012, ofício de que ora se junta cópia como Doc. 1.

VIII. O Acto Recorrido indeferiu o Recurso Hierárquico Necessário interposto pelos ora Recorrentes em 15 de Junho de 2012 e, conseqüentemente, manteve o despacho proferido pelo Director Substituto da DSF, de 2 de Maio de 2012, que indeferiu a Reclamação apresentada pelos ora Recorrentes, em 11 de Abril de 2012, do acto de liquidação oficiosa de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, constante da notificação expedida em 22 de Março de 2012 e plasmada na respectiva guia de pagamento de imposto de selo, através da qual a DSF pretendeu proceder à cobrança da quantia global de MOP\$8.780.355,00.

IX. O montante ilegalmente cobrado pela DSF corresponde à soma do imposto de selo alegadamente devido, no montante de MOP\$5.104.552,00, com os juros compensatórios à taxa legal, calculados sobre o montante de imposto alegadamente devido e correspondentes a MOP\$3.675.803,00.

X. A referida liquidação oficiosa emergiu do facto tributário I transmissão intercalar consubstanciada num contrato-promessa de compra e venda outorgado pela Sociedade em 11 de Abril de 2003, na qualidade de promitente-compradora de um prédio a ser futuramente construído no terreno para construção descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o n.º 2xxxx e destinado a habitação, comércio e estacionamento.

XI. O Acto Recorrido é ilegal, por ter sido praticado em clara violação do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 102º, no n.º 1 do artigo 104º, ambos do RIS, e no artigo 320º do Código Civil, bem como dos princípios da legalidade e da boa-fé plasmados, respectivamente, nos artigos 3º e 8º do

CPA.

XII. Resulta do n.º 1 do artigo 102º do RIS, que a Administração Tributária dispõe do prazo de cinco anos para exercer o seu direito à liquidação do imposto de selo, findo o qual tal direito caduca, não podendo, por isso, ser legalmente exercido.

XIII. Em face do n.º 1 do artigo 104º do RIS, o prazo supra referido é contado desde o momento em que ocorreu o facto tributário ou, se a Administração Tributária dele tiver conhecimento dentro desse prazo, desde a data do conhecimento.

XIV. O facto tributário do qual emergiu a liquidação oficiosa em apreço ocorreu em 11 de Abril de 2003, pelo que o prazo de caducidade se completou em 11 de Abril de 2008.

XV. A administração Tributária só teve conhecimento da existência do facto tributário - o contrato-promessa - por fax enviado à DSF em 12 de Outubro de 2011.

XVI. Pelo que sempre teria caducado o direito da Administração Tributária à liquidação em apreço, mesmo à luz do disposto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 104º do RIS.

XVII. Atento o disposto na alínea c) do artigo 272º do Código Civil e, bem assim, o disposto no n.º 1 do artigo 102º e do n.º 1 do artigo 104º do RIS, o direito à liquidação do imposto de selo e dos respectivos juros compensatórios só poderia ter sido legalmente exercido pela Administração Tributária até ao dia 11 de Abril de 2008.

XVIII. Não o tendo sido, é indubitável, em face das normas legais supra citadas, que tal direito

caducou em 12 de Abril de 2008.

XIX. O Acto Recorrido e o Acto Hierarquicamente Recorrido sustentam o indeferimento das impugnações administrativas que antecedem, alegando uma suspensão do prazo de caducidade do direito da Administração Tributária à liquidação de imposto de selo.

XX. A causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação prevista no n.º 2 do artigo 102º do RIS – a única prevista na lei – é inaplicável e legalmente inadmissível *in casu*.

XXI. Dispõe o artigo 320º do Código Civil que “*O prazo de caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos em que a lei o determine*”.

XXII. A única causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação do imposto selo prevista na lei, atento o disposto no n.º 2 do artigo 102º do RIS, é a estatuída no artigo 79º do RCPU, que consiste no incumprimento da obrigação que impende sobre os sujeitos passivos para efeitos de contribuição predial urbana, adquirentes de prédios omissos na matriz ou do direito a rendimentos de prédios omissos na matriz de declarar essa omissão, mediante a entrega dos modelos M/1 (inscrição de prédios) e M/2 (identificação do proprietário), no prazo de 30 ou 60 dias a contar da transmissão, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou gratuito.

XXIII. Assim, o prazo de 5 anos de caducidade do direito à liquidação de imposto de selo incidente sobre os restantes documentos, papéis e actos designados na Tabela Geral do RIS, não é passível de suspensão – foi esta a vontade expressa do legislador.

XXIV. A outorga do contrato-promessa de compra e venda jamais daria lugar, por motivos de

ordem subjectiva e simultaneamente de ordem objectiva, à obrigação declarativa prevista no artigo 79º do RCPU.

XXV. A Sociedade extinta, como mera promitente-compradora do referido prédio a construir - que nunca chegou a comprar -, jamais configuraria um sujeito passivo para efeitos de Contribuição Predial Urbana, não podendo, por manifesta falta de título, inscrevê-lo em seu nome na matriz.

XXVI. O objecto do contrato-promessa de compra e venda em análise era um prédio a construir de novo, e não um prédio urbano omissos na matriz, não sendo, por isso, à luz do RCPU, passível de nela ingressar enquanto não estivesse efectivamente construído.

XXVII. A alegação de que a entrega dos modelos M/1 e M/2, em 26 de Agosto de 2008, pela XXXX, na qualidade de proprietária do prédio em causa, nos termos e ao abrigo do disposto no artigo 80º do RCPU, tenha a virtualidade de fazer suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto de selo (alegadamente) devido pela Sociedade extinta, pela outorga do contrato-promessa, entre a data da outorga deste último - 11 de Abril de 2003 - e a data da entrega daqueles modelos pela XXXX - 26 de Agosto de 2008, é demonstrativa da manifesta má-fé da Administração Tributária no caso em apreço.

XXVIII. O artigo 80º do RIS não consubstancia qualquer excepção legal ao princípio geral da não suspensão e não interrupção do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto de selo estabelecido no n.º 1 do artigo 102 do RIS.

XXIX. É absolutamente aberrante do ponto de vista do direito tributário, fazer repercutir consequências na esfera jurídica de um determinado contribuinte (a Sociedade Extinta), pelo (alegado) incumprimento de uma obrigação declarativa que a lei faz impender sobre contribuinte distinto - *in casu*, sobre a XXXX, na qualidade de proprietária do prédio a construir, nos termos prescritos pelo artigo 80º do RCPU.

XXX. É o que a Entidade Recorrida (ilegalmente) pretende com o Acto Recorrido!

XXXI. Ainda que se admitisse - e, obviamente, não se admite - como sendo legalmente possível o (enviesado) raciocínio explanado supra na conclusão anterior, sempre se diria que o direito da Administração Tributária à liquidação do imposto de selo e respectivos juros compensatórios em apreço teria caducado em 10 de Março de 2010.

XXXII. Dispõe o n.º 1 do artigo 80º do RCPU que "*Em caso de construção, reconstrução, modificação ou melhoramento de prédios urbanos, deve o facto ser declarado nos modelos M/1 e/ou M/2, conforme os casos, os quais serão apresentados no mês imediato àquele em que tenha sido concedida a licença de habitação ou ocupação*".

XXXIII. A licença de utilização foi emitida em 10 de Agosto de 2006, pelo que os modelos M/1 e M/2 para registo na matriz predial urbana do prédio acabado de construir em nome da XXXX, deveriam ter sido entregues, por esta última, à Administração Tributária, até ao dia 30 de Setembro de 2006.

XXXIV. O que equivale a dizer que a XXXX - não a Sociedade Extinta apenas entrou em

incumprimento quanto à obrigação declarativa estabelecida no n.º 1 do artigo 80º do RCPU no dia 1 de Outubro de 2006, situação que se manteve até ao dia 26 de Agosto de 2008, dia em que a XXXX - não a Sociedade Extinta - procedeu à entrega dos referidos modelos.

XXXV. Assim, sempre se diria que o período de suspensão se circunscreveria ao compreendido entre o dia 1 de Outubro de 2006 e o dia 26 de Agosto de 2008.

XXXVI. Pelo que o referido prazo começaria a contar-se a partir de 11 de Abril de 2003 - data da ocorrência do facto tributário -, suspenderia a 1 de Outubro de 2006 - data em que a XXXX entrou em incumprimento quanto à obrigação declarativa supra referida -, perfazendo, até essa data, três anos, cinco meses e dezanove dias, e continuaria a contar-se a partir de 27 de Agosto de 2008, pelo que completar-se-ia no dia 9 de Março de 2010.

XXXVII. Em suma, a Administração Tributária estava impedida, desde 12 de Abril de 2008 - ou, ainda que assim não se entenda, no que não se concede, pelo menos desde 10 de Março de 2010 -, de proceder à liquidação do imposto e respectivos juros compensatórios em apreço.

XXXVIII. Ao fazê-lo após o decurso do prazo de que dispôs, nos termos na lei, para o efeito, cometeu uma ilegalidade nos termos e com os fundamentos supra expostos, conducente à anulabilidade do Acto reclamado.

XXXIX. Não existia qualquer obrigação de pagamento da quantia global de MOP\$8.780.355,00, ou de quaisquer outras quantias parcelares emergentes do acto de liquidação oficiosa ilegal reclamado, porquanto as mesmas não se encontravam em dívida.

**XL. O Acto Recorrido devia ter procedido (i) à revogação do Acto Hierarquicamente Recorrido e do Acto Reclamado, nos termos e ao abrigo do disposto nos artigos 124º, 125º e 130º a 133º, todos do CPA, e, em face do pagamento efectuado pelos ora Recorrentes, em 26 de Abril de 2012, sob reserva, (ii) à anulação total da colecta indevida e ilegalmente liquidada e, consequentemente, (iii) à restituição, em dinheiro, aos ora Recorrentes, da quantia por eles indevidamente paga, no montante global de MOP\$8.780.355,00, nos termos e ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e do artigo 3º, ambos do Decreto-Lei n.º 16/85/M, de 2 de Março.**

**XLI. Destarte, o Acto Recorrido, ao indeferir o Recurso Hierárquico com os fundamentos constantes da notificação ora junta como Doc. 1, está ferido de ilegalidade, por ter sido praticado em clara violação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102º, no n.º 1 do artigo 104º, ambos do RIS, do artigo 320º do Código Civil, bem como dos princípios da legalidade e da boa fé plasmados, respectivamente, nos artigos 3º e 8º do CPA, devendo, como tal, ser declarada a sua anulação.**

**XLII. Mais deve declarar-se a anulação total da colecta indevida e ilegalmente liquidada e, consequentemente, ordenar-se a restituição, em dinheiro, da quantia indevidamente paga, sob reserva, pelos ora Recorrentes, no montante global de MOP\$8.780.355,00, nos termos e ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e do artigo 3º, ambos do Decreto-Lei n.º 16/85/M, de 2 de Março.**

**NESTES TERMOS,**

**Deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e, consequentemente, ser anulado o Acto Recorrido por violar o disposto nos n.ºs 1 e**

2 do artigo 102º, no n.º 1 do artigo 104º, ambos do RIS, e do artigo 320º do Código Civil, bem como o princípio da legalidade plasmado no artigo 3º do CPA e, consequentemente, declarar-se a anulação total da colecta indevida e ilegalmente liquidada e ordenar-se a restituição em dinheiro da quantia indevidamente paga, sob reserva, pelos ora Recorrentes, no montante global de MOP\$8.780.355,00».

\*

Contestou a entidade recorrida, formulando as seguintes **conclusões**:

«I. O presente recurso incide sobre o acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 25 de Outubro de 2012, que decidiu manter o despacho de indeferimento da reclamação da liquidação oficiosa de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, proferido pelo Sr. Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 2 de Maio de 2012.

II. Os recorrentes pretendem a anulação do referido despacho, alegando que o mesmo padece das seguintes ilegalidades: Violação dos artigos 102º, nº 1 e nº 2, e 104º nº 1 do RIS; Violação do artigo 320º do Código Civil e Violação do princípio da boa fé - cfr. artigo 3º e 8º do CPA.

III. Fundamentos para a restituição integral do imposto e respectivos juros compensatórios, na importância total de MOP\$8.780.355,00.

IV. Não lhes assiste razão no quadro jurídico aplicável à factualidade supra enunciada.

V. Isto porque, em 11 de Abril de 2003, entre a Sociedade “Companhia de Fomento Predial F,

Limitada” (na qual os recorrentes eram sócios e exerciam a função de Administradores), e a sociedade “G Company Limited”, foi celebrado um contrato-promessa de compra e venda de um prédio para habitação, comércio e estacionamento, a ser construído no terreno para construção descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o nº 2xxxx, actualmente já identificado e inscrito na matriz predial urbana sob o nº 7xxxx.

**VI.** Contrato-promessa de compra e venda que a Administração teve conhecimento em 12 de Outubro de 2011, no seguimento de uma inspecção fiscal realizada à Sociedade “G Company Limited”.

**VII.** Nos termos previstos no artigo 51º, nº 3, alínea b), ex vi, artigo 58º, nº 1, do RIS, a “Companhia de Fomento Predial F, Limitada”, na qualidade de promitente compradora, é sujeito passivo do imposto, e nestes termos, obrigada “a liquidar e pagar o imposto do selo no prazo de 30 dias a contar da data do documento, papel ou acto respectivo.”

**VIII.** A Sociedade não participou do facto ao credor tributário, não regularizou a situação tributária no prazo de 30 dias estipulado na lei, desde a ocorrência dos pressupostos do facto tributário, a celebração do contrato-promessa, em 11 de Abril de 2003.

**IX.** O incumprimento desta obrigação impede a Administração tributária de conhecer um facto tributário, gerador do pagamento do imposto de selo, e deste modo conhecer a qualidade da Sociedade em ser titular dos direitos e deveres tributários correspondentes.

**X.** Com efeito, o Regulamento da Contribuição Predial Urbana (doravante designada RCPU)

estabelece no artigo 79º:

*“ 1. Os adquirentes de prédios omissos na matriz ou do direito a rendimentos desses prédios são obrigados a declarar a omissão na Repartição ou Delegação de Finanças, nos prazos de 30 ou de 60 dias, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou gratuito, contados ambos da data de transmissão.*

*2. As declarações serão feitas nos modelos M/1 e M/2.”*

**XI.** O contrato-promessa em apreço, facto gerador do imposto que deu origem ao crédito fiscal, refere-se a **um prédio a ser construído, portanto omissos na matriz.**

**XII.** A **matriz predial** é um elemento documental, com a natureza de documento autêntico, que tem a função de “tombo de todos os prédios do Território” – cfr. artigo 53º do RCPU.

**XIII.** Representa, não só **um registo de identidade, como também de qualidade**, porquanto, quer por força do artigo 56º do RCPU, quer por efeito do artigo 57º do RCPU, as matrizes terão de conter não apenas a identidade do prédio e da sua titularidade, mas também as características destinadas ao conhecimento dos prédios considerado por lei como rendimento colectável.

**XIV.** Daqui resulta serem as matrizes documentos ou instituições do mais decisivo efeito no campo do processo tributário ou de aplicação da lei fiscal e cuja organização está, por isso, sujeita a tramitação rigorosa.

**XV.** Por consequência, a iniciativa da inscrição dos prédios nas matrizes pertence aos titulares do

direito ao rendimento dos prédios urbanos.

**XVI.** Aos adquirentes de prédios omissos de qualquer natureza a qualquer título, cabe nos termos do artigo 79º do RCPU, a obrigação de declarar a *“omissão na Repartição ou Delegação de Finanças, nos prazos de 30 ou de 60 dias, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou gratuito, contados da data da transmissão.”*, para que esta promova a sua inscrição na matriz.

**XVII.** Igual dever, e para o mesmo efeito, cabe nos termos do artigo 80º do RCPU, aos titulares *“de prédios urbanos construídos de novo, modificados ou melhorados.”*

**XVIII.** A organização geral das matrizes cabe aos serviços tributários, constituindo um dever acessório, da maior importância, dos contribuintes, a participação de prédios omissos na matriz pelos seus adquirentes – cfr. artigos 79º e 80º do RCPU.

**XIX.** A falta de cumprimento desse dever é punida nos termos do disposto no artigo 101º do RCPU.

**XX.** Neste contexto jurídico, a Lei impõe aos adquirentes o cumprimento da obrigação declarativa, vinculando ao momento da entrega das declarações M/1 e M/2, **a data a partir da qual, se conta o prazo para a liquidação do imposto do selo.**

**XXI.** E, porque assim é, o artigo 102º, nº 2 do RIS, determina *“2. Constitui causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação do imposto do selo a não entrega pelo sujeito passivo à administração tributária das declarações M/1 e M/2 previstas no artigo 79º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana.”*

**XXII.** As declarações M/1 e M/2 foram entregues na Direcção dos Serviços de Finanças no dia 26 de Agosto de 2008.

**XXIII.** O prazo para a liquidação do imposto do selo, iniciou a sua contagem a 26 de Agosto de 2008 – data em que a Administração teve conhecimento do facto tributário estando suspensa a liquidação do imposto entre 11 de Abril de 2003 e 25 de Agosto de 2008 – cfr. artigo 102º, nº 2 do RIS, visto que, aos recorrentes impõe-se o dever de declarar e dar conhecimento do facto tributário à Administração Fiscal.

**XXIV.** Na verdade, o prazo de caducidade do direito à cobrança do imposto, apenas ocorrerá a 26 de Agosto de 2013.

**XXV.** Em 20 de Março de 2012, a Sociedade foi notificada, dentro do prazo legal, da liquidação oficiosa, e comunicado o imposto do selo pela transmissão do imóvel e correspondentes juros compensatórios, na importância total de MOP\$8,780,355.00 – cfr. artigos 60º, 63º e 69º do RIS.

**XXVI.** Não se verifica a caducidade do direito à liquidação e cobrança do imposto do selo.

**XXVII.** Fizeram bem os recorrentes em proceder ao cumprimento dos deveres tributários da Sociedade, e pagamento da dívida em sede de imposto do selo e respectivos juros compensatórios.

**XXVIII.** Aqui chegados, conclui-se que o despacho de indeferimento do recurso hierárquico necessário, proferido pelo Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 25 de Outubro de 2012, não enferma dos alegados vícios na aplicação do direito, não viola os artigos 102º, nº 1 e nº 2, e 104º nº 1 do RIS, não viola o artigo 320º do CC, nem viola o princípio da boa fé – cfr.

artigo 3º e 8º do CPA.

Nestes termos e nos demais de direito, pelos fundamentos expostos na presente Contestação, e com o sempre mui douto suprimento de V<sup>as</sup> Ex<sup>as</sup>, requiere-se respeitosamente que o presente recurso seja julgado improcedente, por o acto administrativo não padecer dos alegados vícios na aplicação do direito, mantendo-se o despacho de indeferimento do recurso hierárquico necessário, proferido pelo Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 25 de Outubro de 2012, com as demais consequências legais, só assim se fazendo Justiça».

\*

Nas alegações facultativas, os recorrentes reeditaram as conclusões da petição inicial, aditando porém as seguintes:

**«XXVII. A contribuição predial só incide sobre o rendimento de prédios / urbanos (cfr. artigos 2º e 3º do RCPU).**

**XXVIII.** Os terrenos para construção ou prédios não construídos, por não integrarem o conceito de prédios urbanos, não são passíveis de inscrição na matriz predial urbana e, conseqüentemente, não consubstanciam prédios urbanos omissos na matriz.

**XXIX.** Não consubstanciando prédios urbanos omissos na matriz, não incide sobre o proprietário de tais prédios qualquer obrigação declarativa à luz do artigo 79º do RCPU, nem, tão pouco, à luz do seu artigo 80º enquanto a construção dos edifícios neles implantados não estiver concluída.

XXX. Não existindo nestes casos qualquer obrigação declarativa à luz do artigo 79º do RCPU, a única causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação do imposto selo prevista na lei (cfr. n.º 2 do artigo 102º do RIS) é manifestamente inaplicável ao caso em apreço, relativamente ao qual vigora plenamente a regra da caducidade de tal direito no prazo e nos termos previstos no n.º 1 do artigo 102º e no n.º 1 do artigo 104º do RIS».

\*

A entidade recorrida, nas suas alegações apresentou as seguintes conclusões:

«I. O presente recurso incide sobre o acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 25 de Outubro de 2012, que decidiu manter o despacho de indeferimento da reclamação da liquidação oficiosa de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, proferido pelo Sr. Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 2 de Maio de 2012.

II. Os recorrentes pretendem a anulação do referido despacho, alegando que o mesmo padece das seguintes ilegalidades: Violação dos artigos 102º, nº 1 e nº 2, e 104º nº 1 do RIS; Violação do artigo 320º do Código Civil e Violação do princípio da boa fé - cfr. artigo 3º e 8º do CPA.

III. Fundamentos para a restituição integral do imposto e respectivos juros compensatórios, na importância total de MOP\$8.780.355,00.

IV. Não lhes assiste razão no quadro jurídico aplicável à factualidade supra enunciada.

V. Em primeiro lugar, a Sociedade, bem como os respectivos Sócios e Administradores devem

cumprir os deveres gerais de zelo de administração do património societário, e por seu turno, as obrigações como assegurar a quitação das dívidas da sociedade, dentro delas, as tributárias, sob pena de responsabilização pessoal.

VI. Termos em que, a Administração procedeu à liquidação oficiosa, contra os Sócios e Administradores que exerciam de facto a gerência durante o período em que a sociedade estava obrigada a pagar o imposto de selo.

VII. Os Administradores, de facto e de direito, no período de exercício de funções na Sociedade, quando celebraram o contrato-promessa, estavam obrigados a pagar o imposto de selo, mas nunca mostraram o cuidado e a diligência no cumprimento desta obrigação tributária.

VIII. Ao invés, protelaram o desconhecimento do acto de transmissão do imóvel à Administração, que apenas dele teve conhecimento do mesmo, por via da promitente-vendedora, no âmbito de uma acção de fiscalização.

IX. A Administração Fiscal, bem como é o entendimento do direito tributário em geral, por razões de justiça e de garantia da eficácia da própria Administração, fundamenta a responsabilidade na sociedade do dever fundamental de cumprir as suas obrigações acessórias e pagar os impostos vencidos no período de administração ou gerência.

X. Se assim não fosse, uma Sociedade poderia desenvolver as suas actividades sem cumprir as respectivas obrigações tributárias chamando a si ao seu capital o valor que satisfaria tais créditos tributários, e, simplesmente, se extinguir.

XI. O quadro fáctico e jurídico aplicável, não legitima essa conduta, isto é, as Sociedades infractoras, os administradores fraudulentos não podem enriquecer ilicitamente.

XII. Nessa situação estaríamos perante um enriquecimento sem causa – cfr. artigos 467º e sgs. do Código Civil.

XIII. Em suma, a extinção da sociedade não opera o propósito pretendido pelos recorrentes, a inimputabilidade do cumprimento da obrigação tributária. Causa do recebimento de um activo patrimonial indevido, à custa do locupletamento de um crédito tributário.

XIV. Em 11 de Abril de 2003, entre a Sociedade “Companhia de Fomento Predial F, Limitada” e a sociedade “G Company Limited”, foi celebrado um contrato–promessa de compra e venda de um prédio para habitação, comércio e estacionamento, a ser construído no terreno para construção descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o nº 2xxxx, actualmente já identificado e inscrito na matriz predial urbana sob o nº 7xxxx.

XV. Contrato–promessa de compra e venda que a Administração teve conhecimento em 12 de Outubro de 2011, no seguimento de uma inspecção fiscal realizada à Sociedade “G Company Limited”.

XVI. Nos termos previstos no artigo 51º, nº 3, alínea b), *ex vi*, artigo 58º, nº 1, do RIS, a Sociedade, na qualidade de promitente compradora, é sujeito passivo do imposto, e obrigada *“a liquidar e pagar o imposto do selo no prazo de 30 dias a contar da data do documento, papel ou acto respectivo.”*

XVII. A Sociedade não participou do facto ao credor tributário, não regularizou a situação tributária no prazo de 30 dias estipulado na lei, desde a ocorrência dos pressupostos do facto tributário, a celebração do contrato-promessa, em 11 de Abril de 2003.

XVIII. O incumprimento desta obrigação impede a Administração tributária de conhecer um facto tributário, gerador do pagamento do imposto de selo, e deste modo conhecer a qualidade da Sociedade como titular de direitos e deveres tributários.

XIX. Por seu turno, o artigo 79º do RCPU, estabelece:

*“1. Os adquirentes de prédios omissos na matriz ou do direito a rendimentos desses prédios são obrigados a declarar a omissão na Repartição ou Delegação de Finanças, nos prazos de 30 ou de 60 dias, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou gratuito, contados ambos da data de transmissão.*

*2. As declarações serão feitas nos modelos M/1 e M/2.”*

XX. O contrato-promessa em apreço, facto gerador do imposto que deu origem ao crédito fiscal, refere-se a um prédio a ser construído, portanto omissos na matriz.

XXI. A matriz predial é um elemento documental, com a natureza de documento autêntico, que tem a função de “tombo de todos os prédios do Território” – cfr. artigo 53º do RCPU.

XXII. Representa, não só um registo de identidade, como também de qualidade, porquanto, quer por força do artigo 56º do RCPU, quer por efeito do artigo 57º do RCPU, as matrizes terão de

conter não apenas a identidade do prédio e da sua titularidade, mas também as características destinadas ao conhecimento dos prédios considerado por lei como rendimento colectável.

XXIII. Daqui resulta serem as matrizes documentos ou instituições do mais decisivo efeito no campo do processo tributário ou de aplicação da lei fiscal e cuja organização está, por isso, sujeita a tramitação rigorosa.

XXIV. Por consequência, a iniciativa da inscrição dos prédios nas matrizes pertence aos titulares do direito ao rendimento dos prédios urbanos.

XXV. Aos adquirentes de prédios omissos de qualquer natureza a qualquer título, cabe nos termos do artigo 79º do RCPU, a obrigação de declarar a “*omissão na Repartição ou Delegação de Finanças, nos prazos de 30 ou de 60 dias, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou gratuito, contados da data da transmissão.*” para que esta promova a sua inscrição na matriz.

XXVI. Igual dever, e para o mesmo efeito, cabe nos termos do artigo 80º do RCPU, aos titulares “*de prédios urbanos construídos de novo, modificados ou melhorados.*”

XXVII. A organização geral das matrizes cabe aos serviços tributários, constituindo um dever acessório, da maior importância, dos contribuintes, a participação de prédios omissos na matriz pelos seus adquirentes – cfr. artigos 79º e 80º do RCPU.

XXVIII. A falta de cumprimento desse dever é punida nos termos do disposto no artigo 101º do RCPU.

XXIX. A Lei impõe aos adquirentes o cumprimento da obrigação declarativa, vinculando ao momento da entrega das declarações M/1 e M/2, a data a partir da qual, se conta o prazo para a liquidação do imposto do selo.

XXX. E, porque assim é, o artigo 102º, nº 2 do RIS, determina “*2. Contitui causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação do imposto do selo a não entrega pelo sujeito passivo à administração tributária das declarações M/1 e M/2 previstas no artigo 79º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana.*”

XXXI. As declarações M/1 e M/2 foram entregues na Direcção dos Serviços de Finanças no dia 26 de Agosto de 2008.

XXXII. O prazo para a liquidação do imposto do selo, inicia a sua contagem a 26 de Agosto de 2008 – data da entrega das declarações M/1 e M/2 – estando suspensa a liquidação do imposto entre 11 de Abril de 2003 e 25 de Agosto de 2008 – cfr. artigo 102º, nº 2 do RIS, porque impõe-se o dever de declarar do facto tributário à Administração Fiscal.

XXXIII. O prazo de caducidade do direito à cobrança do imposto, ocorrerá a 26 de Agosto de 2013.

XXXIV. Dentro do prazo legal, em 20 de Março de 2012, a Sociedade foi notificada da liquidação oficiosa, e comunicado o imposto do selo pela transmissão do imóvel e correspondentes juros compensatórios, na importância total de MOP\$8,780,355.00 – cfr. artigos 60º, 63º e 69º do RIS.

XXXV. Por tudo o exposto, não se verifica a caducidade do direito à liquidação e cobrança do

imposto do selo.

XXXVI. Fizeram bem os recorrentes em proceder ao cumprimento dos deveres tributários da Sociedade, e pagamento da dívida em sede de imposto do selo e respectivos juros compensatórios.

XXXVII. Aqui chegados, conclui-se que o despacho de indeferimento do recurso hierárquico necessário, proferido pelo Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 25 de Outubro de 2012, não padece dos alegados vícios na aplicação do direito, não viola os artigos 102º, nº 1 e nº 2, e 104º nº 1 do RIS, não viola o artigo 320º do CC, nem viola o princípio da boa fé - cfr. artigo 3º e 8º do CPA.

Nestes termos e nos demais de direito, pelos fundamentos expostos nas presentes alegações, e com o sempre mui douto suprimento de V<sup>as</sup> Ex<sup>as</sup>, requere-se respeitosamente que o presente recurso seja julgado improcedente, por o acto administrativo não padecer dos alegados vícios na aplicação do direito, mantendo-se o despacho de indeferimento do recurso hierárquico necessário, proferido pelo Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 25 de Outubro de 2012, com as demais consequências legais, só assim se fazendo Justiça!..».

\*

**O digno Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:**

«Vem interposto recurso do despacho do secretário para a Economia e Finanças de 25/10/12 que, em sede hierárquica, manteve acto do director substituto dos Serviços de Finanças

que indeferiu reclamação do acto de liquidação oficiosa de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, no montante global de MOP 8.780.355,00, emergente de facto tributário consubstanciado em contrato-promessa de compra e venda outorgado pela sociedade “*Companhia de Fomento Predial F Lda*”, em 11/4/2013, na qualidade de promitente compradora, de um prédio a construir em Macau, assacando os antigos sócios, aqui recorrentes, ao acto, a violação do disposto nos nºs 1 e 2 do artº 102º e nº 1 do artº 104º, ambos do RIS e 320º, C.C., bem como o atropelo dos princípios da legalidade e boa-fé, plasmados respectivamente nos artºs 3º e 8º do CPA.

Se bem apreendemos, a argumentação dos recorrentes exigirá resposta, no fundamental e com a precedência e prejudicialidade óbvias, sobre se

- Sendo o objecto do contrato-promessa de compra e venda em questão um prédio ainda a ser construído, tal se poderá considerar como “prédio urbano omissso na matriz”, para os efeitos tributários devidos;

- A ser assim, se a sociedade promitente compradora, entretanto extinta, que acabou por não celebrar o contrato prometido e não é titular de direito a quaisquer rendimentos do mesmo decorrentes, se pode considerar como sujeito passivo, para aqueles efeitos;

- Em caso afirmativo, se, tendo a sociedade em questão cessado a sua personalidade jurídica e judiciária a 27/4/11 e respondendo os antigos sócios solidariamente pelo passivo da mesma, não considerado na liquidação, até ao montante recebido em partilha do saldo daquele e, não tendo recebido qualquer montante a esse nível, devem responder por alegado “passivo

superveniente da sociedade”:

- Finalmente, a verificar-se essa responsabilização, se, nos condicionalismos factuais específicos (que, no essencial, se não mostram contestados), ocorreu ou não a caducidade do direito à liquidação do imposto em causa.

Analisando :

A sociedade em causa, de que os recorrentes eram sócios e administradores, enquanto promitente compradora, é, nos termos previstos na al b) do artº 51º, “*ex vi*” do nº 1 do artº 58º do RIS, sujeito passivo do imposto de selo, encontrando-se obrigada a liquidá-lo no prazo de 30 dias “*a contar da data do documento, papel ou acto respectivo*”.

O facto de o objecto do contrato-promessa de compra e venda se reportar a prédio ainda a construir não invalida que o mesmo deva ser considerado como omissa na matriz, havendo, conseqüentemente, lugar à obrigatoriedade da declaração a que se reporta o artº 79º RCPU, a fim de ser promovida, pelos serviços competentes, a sua inscrição na matriz.

Pese embora a sociedade promitente compradora não ter chegado a celebrar o contrato prometido, não ser titular de rendimentos do mesmo decorrentes e ter, entretanto - a 27/4/11- sido extinta, não implica que não haja que ser considerada como sujeito passivo de impostos já vencidos antes dessa extinção, não desonerando os respectivos sócios e administradores que exerciam, de facto, e de direito, a gerência durante o período em que a sociedade estava obrigada ao respectivo pagamento, das suas obrigações tributárias, sob pena de, assim não sucedendo,

estar encontrado o “*ovo de Colombo*” de qualquer sociedade que, através da sua extinção posterior, assim se poderia eximir às suas responsabilidades tributárias.

Finalmente, como se referiu já, os adquirentes de prédios omissos na matriz devem, nos termos do artº 79º, RCPU, declarar tal omissão nas Finanças, devendo tais declarações ser efectuadas através de modelos próprios, “*M/1*” (inscrição do prédio) e “*M/2*” (identificação do proprietário), reportando-se o início do prazo para a liquidação do imposto precisamente à data da entrega de tais declarações.

No caso, pese embora o contrato-promessa em questão tenha sido outorgado a 11/4/03, a sociedade visada não participou o facto ao credor tributário, não regularizando a situação no prazo legal de 30 dias, sendo que aquelas declarações foram entregues na DSF apenas em 26/8/08.

Ora, constituindo a não entrega dessas declarações pelo sujeito passivo à A.F., causa suspensiva de caducidade do direito à liquidação do imposto de selo (artº 102º, nº 2do RIS), resulta claro que, encontrando-se, no caso, suspensa a liquidação daquele imposto entre 11/4/03 e 25/8/08, o prazo para o efeito se iniciará a 26/8/08, data do conhecimento do facto tributário pela A.F., ocorrendo o prazo de caducidade do direito à cobrança respectiva apenas a 26/8/13, não assistindo, pois, também neste específico razão aos recorrentes, dado que a sociedade foi notificada da liquidação a 20/3/12.

Como razão lhes não pode assistir quanto ao invocado atropelo da legalidade e boa-fé, já que, bem vistas as coisas, a situação foi gerada por aparente falta de cuidado e diligência no

cumprimento das obrigações tributárias por parte dos visados, que não por eventual inépcia da Administração Fiscal que, no caso, se terá limitado, após o conhecimento do facto tributário até aí sonegado, a agir nos precisos termos dos preceitos legais julgados adequados.

Tudo razões por que se entende não merecer provimento o presente recurso».

\*

Suscitada que foi oficiosamente a eventualidade de irrecorribilidade contenciosa do acto aqui em crise, ambas as partes se pronunciaram a fls. 229-232 e a fls. 234-240, em termos que aqui damos por reproduzidos para todos os efeitos legais.

\*

Cumprido decidir.

\*\*\*

## **II - Pressupostos processuais**

1. O tribunal é competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.
2. O processo é o próprio e não há nulidades.
3. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

\*

#### 4. Da irrecurribilidade contenciosa

4.1. - Foi suscitada, como atrás vimos, a inimpugnabilidade contenciosa do acto, por se ter prevenido a hipótese de o acto de liquidação oficiosa do imposto de selo ser acto definitivo e executório, passível, portanto, de imediato recurso contencioso, ao contrário do acto do Secretário para a Economia e Finanças que indeferiu o recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação do acto de liquidação oficiosa.

\*

4.2. - Para melhor se perceber a matéria em questão, e assim mais nos inteirmos dos contornos da matéria exceptiva invocada, alinhemos previamente os factos essenciais:

- Em 11 de Abril de 2003, a Sociedade “ **Companhia de Fomento Predial F, Limitada**” constituída pelos sócios B, C e D, celebrou com “**XXXX**”, representada por “G Company Limited”, um *contrato-promessa de compra e venda* de um prédio para habitação, comércio e estacionamento, a ser construído no terreno para construção descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o n° 2xxxx, actualmente já identificado e inscrito na matriz predial urbana sob o n° 7xxxx.

A Administração apenas teve conhecimento deste facto tributário a 12 de Outubro de 2011, no seguimento de uma inspecção realizada à Sociedade “ G

Company Limited”.

- No âmbito de um conjunto de questões suscitadas pela Administração Fiscal, a sociedade “G Company Limited” enviou por fax, o contrato-promessa de compra e venda, celebrado entre esta - na qualidade de representante da “XXXX”, e a Sociedade “*Companhia de Fomento Predial F, Limitada*”, em 11 de Abril de 2003.

- A Sociedade promitente compradora não regularizou a sua situação tributária no prazo de 30 dias fixado por lei, desde a celebração do contrato-promessa, em 11 de Abril de 2003.

- A Sociedade “Companhia de Fomento Predial F, Limitada” entregou as declarações M/1 e M/2 na Direcção dos Serviços de Finanças no dia 26 de Agosto de 2008.

- A 29 de Dezembro de 2011, foi requerido à Comissão de Avaliação de Imóveis o valor a fixar ao imóvel, objecto de transmissão.

- Em 22 de Março de 2012, foi expedido ofício de notificação à Sociedade a *liquidação oficiosa* do imposto de selo, tendo sido comunicado que o imposto do selo pela transmissão do imóvel seria de Mop\$ 5.104.552,00, e correspondentes juros compensatórios, no valor de Mop\$ 3.675.803,00, tudo no montante de MOP\$8,780,355.00.

- A 11 de Abril de 2012, os recorrentes *reclamaram do acto de liquidação*

*oficiosa* de imposto do selo, que foi indeferida por Despacho do Sr. Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 2 de Maio de 2012.

- Em 26 de Abril de 2012, os recorrentes efectuaram o pagamento total do imposto no valor total de MOP\$8,780,355.00, “*sob reserva total e sem prejuízo do direito de anulação do referido acto de liquidação*”.

- Do indeferimento da reclamação do acto de liquidação de imposto do selo, interpueram *recurso hierárquico*.

- Foi lavrada Informação nº 471/NAJ/CT/2012, cujo teor parcial ora se transcreve:

**«QUESTÕES PRÉVIAS.**

Nos termos que constam do requerimento dirigido ao Senhor Chefe do Executivo, que deu entrada na Direcção dos Serviços de Finanças no dia 15 de Junho, vem os contribuintes – B, C, D, antigos sócios da sociedade comercial designada “Companhia de Fomento Predial F, Limitada” doravante designada por “Sociedade” – recorrer hierarquicamente da decisão de indeferimento da reclamação do acto de liquidação de imposto do selo, por Despacho do Sr. Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 2 de Maio de 2012, ex arado na Informação nº 1507/NIS/DOI/RFM/12, e notificado à “Sociedade” por via do Ofício nº 1763/NIS/DOI/RFM/2012, de 10 de Maio.

Os recorrentes têm legitimidade para interpor o presente Recurso Hierárquico

Necessário - cfr. artigo 154º nº 1, Código do Procedimento Administrativo (CPA) sendo o mesmo tempestivo e interposto para o órgão competente - cfr. artigo 2º, nº 1, e artigo 3º da Lei n.º 12/2003.

## II. DOS FUNDAMENTOS DO RECURSO

É entendimento dos ora recorrentes que o acto de indeferimento da reclamação da liquidação oficiosa de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, proferido pelo Sr. Director dos Serviços de Finanças, Substituto, padece das seguintes ilegalidades:

- Violação dos artigos 102º, nº 1 e nº 2, e 104º nº 1 do Regulamento do Imposto do Selo (adiante designado RIS).

- Violação do princípio da boa fé - cfr. artigo 3º e 8º do CPA.

Os recorrentes procederam ao cumprimento das obrigações tributárias, efectuando o pagamento da sua dívida, sob reserva, para posteriormente reclamarem e recorrerem do acto - cfr. artigo 147º, nº 1 e nº 3 .

Com efeito, em presente sede, pretendem a anulação do acto de liquidação, e por consequência, a restituição integral do imposto e respectivos juros compensatórios.

Ademais, alegam a cessação da actividade da Sociedade em 1 de Abril de 2011 e extinção da Sociedade em 27 de Abril de 2011 - cfr. Artigo 324º do Código Comercial.

Declararam que o objecto do contrato-promessa de compra e venda consiste num prédio a

construir de novo, e não um prédio urbano omissa na matriz.

Invocam, numa argumentação jurídica imprecisa, a caducidade do direito da Administração para liquidar o imposto do selo e juros compensatórios devidos em 11 de Abril de 2003, do contrato-promessa, caducados desde 12 de Abril de 2008, ou “*em 10 de Março de 2010*”.

*In casu*, as alegadas ilegalidades imputadas ao acto de liquidação oficiosa do imposto de selo, não se mostram idóneas perante a inércia e adiamento do cumprimento das obrigações tributárias pela Sociedade, nem operam o efeito pretendido pelos recorrentes, conforme passamos a esclarecer na apreciação do quadro fáctico e jurídico do mesmo.

(...)

#### **IV. 法律 DO DIREITO**

不明白上訴人所展示論點的內容，因為事實與不履行所依據的法律前提條件方面存在爭議；承諾買賣房屋合同的訂立產生申報和課稅責任，有關房屋已建成大廈並已登錄房地產記錄，而有關責任的延遲履行令我們為稅法釋義。

Não se conseguindo inteligir o teor da argumentação expendida pelos recorrentes, controverso na ordem dos factos e dos pressupostos de direito invocados para fundamentar a inércia, e o adiamento do cumprimento das obrigações declarativas e tributárias que resultam da celebração do contrato-promessa de compra e venda de um prédio - a ser construído e actualmente já edificado e inscrito na matriz impõe-se-nos esclarecer o entendimento da lei

tributária.

有關公司訂立承諾合同是產生稅務債項的稅務事實。合同涉及建造房屋，故沒有房地產記錄。

O contrato-promessa, facto gerador do imposto que deu origem ao crédito fiscal celebrado pela Sociedade, refere-se a um prédio a ser construído, e portanto omissa na matriz.

房地產記錄是文件資料，具有公文書性質及“記錄本地區一切房地產之存檔”的功能—詳《市區房屋稅規章》第五十三條規定。

A matriz predial é um elemento documental, com a natureza de documento autêntico, que tem a função de “tombo de todos os prédios do Território” - cfr. artigo 53º do RCPU.

房地產記錄不僅含有識別記錄，還有身份記錄，因此，不論是《市區房屋稅規章》第五十六條規定還是第五十七條規定，房地產記錄不僅應有房屋識別及其持有人身份，還應有法律視為識別房屋的特徵，如可課稅收益。

Representa, não só um registo de identidade, como também de qualidade, porquanto, quer por força do artigo 56º do RCPU, quer por efeito do artigo 57º do RCPU, as matrizes terão de conter não apenas a identidade do prédio e da sua titularidade, mas também as características destinadas ao conhecimento dos prédios considerado por lei como rendimento colectável.

由此得出，房地產記錄是文件或是稅收程序或稅法適用範圍更具關鍵效力制度，為此，其組織受嚴謹程序約束。

Daqui resulta serem as matrizes documentos ou instituições do mais decisivo efeito no

campo do processo tributário ou de aplicação da lei fiscal e cuja organização está, por isso, sujeita a tramitação rigorosa.

故此，房地產記錄上的登錄由房屋持有人提出。

Por consequência, a iniciativa da inscrição dos prédios nas matrizes pertence aos titulares dos prédios.

《市區房屋稅規章》第七十九條規定，任何情況和任何性質下無房地產記錄的房屋取得人，“視乎有關取得屬有償方式或無償方式，應自移轉日起三十日或六十日內向財政廳或財政分處申報房地產紀錄漏載有關房地產之情況”，以便該廳促成登錄其房地產記錄。

Aos adquirentes de prédios omissos de qualquer natureza a qualquer título, cabe nos termos do artigo 79º do RCPU, **a obrigação de declarar** a “*omissão na Repartição ou Delegação de Finanças, nos prazos de 30 ou de 60 dias, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou gratuito, contados da data da transmissão.*”, para que esta promova a sua inscrição na matriz.

為着同一目的，《市區房屋稅規章》第八十條規定“重建、改建或修葺都市性房地產”的持有人也有同一責任。

Igual dever, e para o mesmo efeito, cabe nos termos do artigo 80º do RCPU, aos titulares “*de prédios urbanos construídos de novo, modificados ou melhorados.*”

為此，由稅務部門負責房地產記錄的一般組織，而取得房屋人對漏載房地產記錄房屋的申報是納稅人非常重要的附加責任—詳《市區房屋稅規章》第七十九條和第八十條規定。

Assim, a organização geral das matrizes cabe aos serviços tributários, constituindo um dever acessório, da maior importância, dos contribuintes, a participação de prédios omissos na matriz pelos seus adquirentes – cfr. artigos 79º e 80º do RCPU.

不履行這項責任會《市區房屋稅規章》第一百零一條規定的處罰。

A falta de cumprimento desse dever é punida no artigo 101º do RCPU.

在這個法律內容裡，法律規定取得人應履行申報責任，而印花稅結算期限由遞交M/1和M/2申報表日起計算。

Neste contexto jurídico, a Lei impõe aos adquirentes o cumprimento da obrigação declarativa, vinculando ao momento da entrega das declarações M/1 e M/2, a data a partir da qual, se conta o prazo para a liquidação do imposto do selo.

事實上，《印花稅規章》第一百零二條第二款規定：“2. 納稅主體未向課稅行政當局遞交《市區房屋稅規章》第七十九條規定M/1和M/2申報表，即導致對結算印花稅的權利的失效中止。”

Com efeito, o artigo 102º, nº 2 do RIS, determina “2. *Constitui causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação do imposto do selo a não entrega pelo sujeito passivo à administração tributária das declarações M/1 e M/2 previstas no artigo 79º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana.*”

印花稅結算受失效約束，故應在指定期限進行，一般而言，五年期限自核實稅務事實日起計—詳《印花稅規章》第一百零二條第三款規定。

A liquidação do imposto do selo é sujeita a caducidade, tem de efectuar-se dentro de um certo prazo, em regra no prazo de cinco anos a contar da verificação do facto tributário – cfr. artigo 102º, nº 3 do RIS.

行政當局於2008年8月26日知悉稅務事實，故本個案自這個日期起計算期限；而稅務結算在2003年4月11日至2008年8月25日這段時間中止(詳《印花稅規章》第一百零二條第三款規定)，因為上訴人有申報責任及應使稅務當局知悉事實。

No caso *sub judice*, o prazo iniciou a sua contagem a 26 de Agosto de 2008 – data em que a Administração teve conhecimento do facto tributário – estando suspensa a liquidação do imposto entre 11 de Abril de 2003 e 25 de Agosto de 2008 – cfr. artigo 102º, nº 2 do RIS, porque aos recorrentes impõe-se o dever de declarar e dar conhecimento do facto à Administração Fiscal.

徵收稅項權失效期限僅始於2013年8月26日。

O prazo de caducidade do direito à cobrança do imposto, apenas ocorrerá a 26 de Agosto de 2013.

總而言之，上訴人即是無房地產紀錄房屋的取得人，於2008年8月26日在財稅廳申報事實，故行政當局自該日起有五年時間進行稅項結算。

Em suma, os recorrentes, adquirentes de prédio omissos na matriz, participaram do facto na Repartição de Finanças, em 26 de Agosto de 2008, data a contar da qual a Administração tem cinco anos para proceder à liquidação do imposto.

結算自知悉事實日起計已在五年期限內進行，而上訴人在2012年3月20日已獲通知。

A liquidação foi exercida no prazo de cinco anos a contar do conhecimento do facto, tendo sido notificada aos recorrentes em 20 de Março de 2012.

為此，結算權和徵收印花稅權均沒有失效。

Termos em que, não se verifica a caducidade do direito à liquidação e cobrança do imposto do selo.

關於上訴人已履行公司的稅務責任及已繳納印花稅和補償性利息，上訴人做得好。

Fizeram bem os recorrentes em proceder ao cumprimento das obrigações tributárias da Sociedade, e efectuarem o pagamento da dívida em sede de imposto do selo e respectivos juros compensatórios.

綜上所述，財政局代局長於2012年5月2日駁回針對依職權結算和補償性利息的聲明異議的行為是合法的，沒有違反《印花稅規章》第一百零二條第一款、第二款和第一百零四條第一款等規定，也沒有違反《行政程序法典》第三條和第八條規定的善意原則。

Por tudo o que fica exposto, o acto de indeferimento da reclamação da liquidação oficiosa de imposto do selo e respectivos juros compensatórios, proferido pelo Sr. Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 2 de Maio de 2012, não padece de nenhuma ilegalidade, não viola os artigos 102º, nº 1 e nº 2, e 104º nº 1 do RIS, nem viola o princípio da boa fé – cfr. artigo 3º e 8º do CPA .

最後，有關上訴應被駁回，因為在適用法律方面不存在所指的瑕疵，針對依職權結算行為的聲明異議的駁回批示應維持不變。

Consequentemente, deverá o presente recurso ser considerado improcedente, por não padecer dos alegados vícios na aplicação do direito, e mantido o Despacho de Indeferimento da Reclamação do acto de liquidação oficiosa».

- A licença de utilização referente ao prédio objecto do contrato de promessa foi emitida em 10/08/2006 (doc. 7 em anexo ao doc. 2 da pi).

- A XXXX entregou na DSF os modelos M/1 e M/2 para efeito de inscrição do prédio construído de novo na matriz no dia 26/08/2008 (doc. 8 anexo ao doc. 2 da pi).

- A sociedade “*Companhia de Fomento Predial F Lda*” cessou a sua actividade em 1 de Abril de 2011 e foi extinta em 27/04/2011 e na respectiva partilha não coube qualquer montante a nenhum dos sócios por a mesma não possuir activo ou passivo a liquidar (doc. 2 junto com a p.i.).

- Esta sociedade nunca chegou a celebrar escritura definitiva do prédio futuro prometido comprar.

- Em 25/10/2012, o Secretário para a Economia e Finanças, então, proferiu o seguinte despacho no âmbito do referido recurso hierárquico:

«*Concordo com o parecer, indeferindo o recurso em causa*».

\*

#### 4.3.1 - Pretensão suspensiva e apensatória

Os recorrentes, a fls. 233-240, vieram pedir que, para a hipótese de o TSI vir a entender estar em presença de matéria exceptiva nos termos acima aflorados, ou os autos n° 272/2013 (em que se discute a legalidade da decisão de liquidação oficiosa da autoria do Subdirector dos Serviços de Finanças) sejam *apensados* aos presentes, ou, caso assim se não entenda, se *suspenda a instância* dos presentes autos para se aguardar pelo acórdão que vier a ser proferido no referido processo n° 272/2013.

Entendemos, porém, que nenhuma das pretensões adjectivas pode proceder.

A primeira, pela seguinte ordem de razões: Naquele processo n° 272/2013 está em causa a legalidade do acto (primário) de liquidação oficiosa. Dele interposto para o TA recurso contencioso, foi proferida decisão que não conheceu do objecto do recurso, rejeitando-o, com fundamento na sua alegada irrecorribilidade, suportada na ideia de que dele havia prévio recurso hierárquico necessário.

Ora, podendo a decisão impugnada jurisdicionalmente naquele processo n° 272/2013 ser desmentida na sua fundamentação por aquela que se espera tomar nos presentes autos, a verdade é que os requisitos da apensação do art. 219° do CPC não se acham aqui verificados. Embora se perceba que uma

única decisão judicial pudesse resolver de uma só vez a mesma questão da recorribilidade, o certo é que em ambos os processos estão basicamente em causa dois actos administrativos distintos e em que uma das partes processuais de um deles se não repete no outro. Num, o tribunal concluiu pela irrecorribilidade de um acto; no segundo, outro tribunal (diferente) concluiu pela irrecorribilidade de outro. Isto basta para que não se verifique aqui o condicionalismo da apensação, sendo certo, por outro lado, que os requisitos do litisconsórcio, coligação, oposição ou reconvenção também se não mostram verificados. Se, por acaso, viesse a produzir-se naquele outro processo uma decisão que, no aspecto fulcral que ora se discute, tomasse uma posição diferente da que vier a ser obtida nos presentes autos, cremos que o problema poderá ser solucionado pela via que o art. 161º, nº1, al. b), do CPAC permite seguir (recurso por oposição de acórdãos) ou, o que nos parece já mais difícil, pela regra da prioridade dos casos julgados contraditórios, tal como estabelecida no art. 580º do CPC.

A segunda, por isto: A suspensão da instância, i.é, a sustação dos presentes autos com fundamento na pendência de um outro recurso jurisdicional onde se discute a questão da recorribilidade do acto dificilmente encaixa na previsão do art. 220º do CPC (a não ser eventualmente no quadro do poder (quase) discricionário do juiz ao abrigo da alínea d), do nº1). Ora, o tribunal não vê razão para, ao abrigo dessa norma, suspender o conhecimento do presente recurso, que até foi interposto antes daquele. Isso seria reconhecer que aquele processo tem uma importância maior para a solução do caso do

que a dos presentes autos. E não é assim, já que a solução de um e outro passa pela abordagem da mesma questão essencial, ainda que sejam diferentes os objectos dos respectivos contenciosos.

De resto, a apensação pretendida também não tem apoio no art. 14º invocado pelos requerentes. É que este normativo arranca da condição de a solução do objecto do processo estar dependente da decisão da competência de outro tribunal que, em relação ao tribunal da suspensão, se prefigura como prejudicial. Ora, deste ponto de vista, embora a solução que em cada um dos processos vier a ser alcançada possa exercer alguma influência recíproca na resolução do outro, a verdade é que nenhum deles é prejudicial ao outro. A noção de prejudicialidade tem que ver mais com aspectos substantivos do direito invocado, e não com questões de forma, como é esta da recorribilidade do acto. Por outro lado, a prejudicialidade leva a marca da essencialidade da solução de um problema na solução de outro. Quer dizer, uma causa só é prejudicial se a solução judicial que nela for obtida influenciar necessária e decisivamente – leia-se inelutavelmente - a solução a tomar em processo diferente. Nada disso se passa nos casos em que, pese embora a conveniência da harmonia resolutória das decisões judiciais, os tribunais, no quadro da sua independência, podem tomar decisões diferentes a propósito de identidade de factos e no domínio das mesmas questões de direito. É o caso vertente.

Dito isto, discordamos que a solução para que nos inclinamos afronte o princípio da tutela jurisdicional efectiva plasmado no art. 2º do CPAC. Com efeito, ao não atender ao pedido de suspensão ou de apensação o tribunal não deixa de prestar socorro às partes. Simplesmente, fá-lo de uma forma que pode não recolher o agrado dos requerentes, por não ser coincidente com uma pretensão adjectiva por eles manifestada. Mas, o que se não pode é dizer que o tribunal não decide o caso, ou que não encontrou para ele o meio processual mais adequado.

\*

De resto, no momento em que se lavra o presente aresto, já o recurso jurisdicional concernente ao Proc. nº 272/2013 foi decidido por acórdão recente de 28/11/2013, pelo que as razões que eventualmente pudessem levar à suspensão e apensação requeridas deixaram agora de ter validade.

\*

#### 4.3.2. - Da recorribilidade

O problema equacionado consiste em saber se o acto impugnado nos presentes autos é recorrível contenciosamente. Parece-nos que não, pelo que se dirá.

Atente-se, em primeiro lugar, no que prescreve o diploma atinente especificamente ao imposto que aqui está em discussão, o *imposto de selo*. O

*art. 91º da Lei nº 17/88/M, de 27 de Junho, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 4/2009 e 4/2001, que aprova o Regulamento do Imposto do Selo, diz textualmente que:*

*«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».*

Pois bem. Não obstante não ser este dispositivo legal um arquétipo de perfeição normativa, dá-nos ele, porém, logo nota no nº1 que todos os actos que liquidem imposto profissional são sujeitos a recurso contencioso imediato, por serem “definitivos” e “executórios”.

Claro, poderá dizer-se que esse nº1 não é bem ajustado à hipótese *sub judice*, já que se não trata da “liquidação do imposto profissional”, mas de *liquidação oficiosa*. Pois bem. Admitindo em abstracto que a intenção do legislador possa ter sido diferente consoante as ditas hipóteses, vejamos se o quadro legal modifica a estatuição.

Olhemos, então, para o *art. 92º* do mesmo diploma (**Regulamento do Imposto de Selo** ou **RIS**):

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.

Ora, este artigo trata da *reclamação* de actos de liquidação adicional ou oficiosa, para afirmar duas coisas:

a) Se a reclamação se funda na *discordância com o valor atribuído à transmissão*, ela é dirigida à **Comissão de Revisão**. Nesse caso, a reclamação tem efeito suspensivo, tal como promana do *art. 96º* do diploma, sendo certo que da deliberação da Comissão “*cabera recurso contencioso imediato nos termos gerais*” (*art. 92º, nº3*). É bom de ver que estas disposições estão perfeitamente em linha com o preceituado no *art. 150º do CPA*, segundo o qual “*a reclamação de acto de que não caiba recurso contencioso tem efeito suspensivo...*”.

b) *A contrario*, se a reclamação tiver qualquer outro fundamento, então ela deixa de ser obrigatoriamente dirigida à **Comissão de Revisão** e perde o

efeito suspensivo. O mesmo é dizer, a reclamação é facultativa e a decisão que vier a ser tomada não é impugnável contenciosamente, porque o acto definitivo é, precisamente, o acto de liquidação oficiosa administrativamente impugnado.

Temos assim que, no caso vertente, o Regulamento do Imposto de Selo dá a solução para a “vexata quaestio”, uma vez que a reclamação se não deveu à discordância com o valor atribuído à transmissão, nem foi dirigida à Comissão de Revisão.

\*

Para quem entenda que isto não basta, importa recuar ao citado *artigo 91º do RIS*, desta vez ao nº2, segundo o qual “*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*”.

Dá para sentir a “mens legis”, o espírito do legislador! Ele quis que, tirando o caso excepcional previsto no *art. 92º*, a matéria do recurso contencioso observasse aquilo que está previsto no ***Regulamento da Contribuição Industrial*** (RCI). Ora, este diploma, no capítulo V, é muito claro ao afirmar o princípio da reclamação “graciosa” facultativa (*art. 49º*), de cuja decisão se permite o recurso hierárquico (*art. 50º*), sendo que nem uma, nem outro têm efeito suspensivo, mas apenas devolutivo (*art. 51º*). Portanto, e em sintonia

com o CPA (*arts. 150º e 157º*), a decisão definitiva e recorrível é aquela que logo lesou o contribuinte com a liquidação oficiosa (*art. 52º do RCI*), porque não sujeita a impugnação administrativa necessária (*art. 28º, nº1, do CPAC*).

\*

Trata-se de uma solução, de resto, perfeitamente harmonizável com os princípios expostos na *Lei nº 15/96/M de 12 de Agosto* (“*clarificação de alguns aspectos em matéria fiscal*”), diploma que, para além da impugnabilidade contenciosa fundada em actos lesivos (*art. 1º*), recorda e exprime aquilo que já promana do CPA: “*Salvo menção expressa em contrário, são facultativos os recursos hierárquicos interpostos...*”. Por conseguinte, sendo facultativos, obviamente a decisão tomada no seu seio não é recorrível contenciosamente.

\*

E será que o *art. 2º da Lei nº 12/2003, de 11/08* retira alguma força ao que acabou de se expor?

Vejamos o que ele dispõe.

*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, Inspeção 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.*

Em nossa opinião, a resposta à questão só pode ser negativa.

Antes de mais nada, este é um diploma que tem um objecto plasmado na sua epígrafe: “*Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos*”. Esse é o seu objectivo específico! Não pretende intrometer-se em mais nenhuma área, nem introduzir modificações no regime concernente a outros impostos, nomeadamente o de selo e o da *contribuição industrial*.

Reconhecemos o embaraço que pode provocar no intérprete quando o n.º 1 do artigo faz uma referência às competências atribuídas pelas *leis* e

*regulamentos* ao Chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao Chefe da Repartição das Finanças. Cremos, todavia, que mesmo aí o legislador não se está a referir a *todas as leis* e a *todos os regulamentos* respeitantes aos mais diversos impostos, mas sim e somente aos diplomas (leis e regulamentos) atinentes aos impostos a que o diploma se refere expressamente no seu título, ou seja, o *Profissional* (Lei n° 2/78/M) e o *Complementar de Rendimentos* (Lei n° 21/78/M).

Assim é que, sempre que tais diplomas específicos cometerem competências ao Chefe da Repartição de Finanças (v.g., *art. 18°*, *n°1*, *al. c*, *do RIP*), ou ao Chefe de Repartição de Contribuições e Impostos (v.g. *art. 36°*, *do RICR*) ou ao Chefe do Departamento de Auditorias, Inspeção e Justiça Tributária (v.g., *art. 18°*, *n°1*, *al. a*), *do RIP*), elas devem agora ser entendidas para o Director do Serviço de Finanças. É isso o que o *n°1*, *do art. 2°* citado diz!

O *n°2* *do art. 2°* e o *n°3* do mesmo artigo, por outro lado, sem excluírem a competência das Comissões de Revisão no âmbito desses mesmos impostos Profissional e Complementar de Rendimentos (v.g., *arts. 79°*, *n°9*, *do RIP* ou *45°* *do RICR*), prescrevem que as decisões tomadas pelo Director dos Serviços de Finanças em sede de reclamação estão sujeitas a recurso hierárquico necessário. Mas só essas!

Não vale a pena procurar encontrar razões para o legislador conferir ao Director nestes dois impostos (excepcionado, repita-se, o caso das decisões

praticadas pelas respectivas Comissões de Revisão) uma competência para a prática de actos não definitivos, enquanto para outros o legislador manteve para o mesmo Director uma competência para a prática de actos definitivos e imediatamente recorríveis contenciosamente. É assim que a lei se encontra escrita; nada há a fazer. Se existe quebra de uniformidade do sistema, é porque o legislador, ou não se apercebeu dela, ou quis efectivamente estabelecer diferenças assentes em desigualdades que entreviu na natureza diversa dos impostos. E para quem se preocupa com estas questões de uniformização do sistema fiscal, mais do que bradar contra o quadro “de constituto”, o que deve fazer é canalizar a energia para uma nova ordem “de constituendo”, um novo quadro legal unitário e de boa ordem sistemática.

Portanto, o regime da impugnabilidade das decisões referentes a estes dois impostos (*Profissional e Complementar de Rendimentos*) foi modificado pelo artigo 2º da referida Lei nº 12/2003, sem dúvida, de forma a conferir ao Director do Serviço de Finanças uma competência que pertencia a outras entidades até então e a interferir no regime da reclamação “graciosa” e no recurso hierárquico que vinha dos diplomas respectivos (*Lei nº 2/78/M e Lei nº 21/78/M*). Não se estranhe, porém, esta alteração, cujos fundamentos assentam na autonomia e soberania do legislador.

É por isso que não vemos nesta atitude do legislador nenhum intuito de revogar o regime de impugnabilidade das decisões respeitantes aos restantes impostos.

Se o legislador da referida *Lei n.º 12/2003* tivesse querido abolir o regime de todos os restantes impostos nesse capítulo, nem haveria de dar o nome que deu ao diploma, nem se teria esquecido de revogar as normas que entendesse adequadas para conformar o regime da impugnabilidade de todos os outros impostos ao ali “ex novo” explanado. Contudo, como se pode ver do seu *art. 5.º*, a revogação a que procedeu limitou-se a algumas normas dos diplomas que foram objecto da sua atenção: o *imposto profissional* e o *imposto complementar de rendimentos*. Ao fazer uma revogação expressa sobre uma determinada matéria, não se aceita que não tivesse feito o mesmo em relação a outras se essa fosse a sua intenção.

É certo que a revogação também pode ser implícita, mas nesse caso fala-se de revogação de uma lei por outra com o mesmo enquadramento ou contexto, sendo isso particularmente aceite entre leis que se sucedem com o mesmo objecto de regulação (*art. 6.º, n.º 2, do Código Civil*). Por exemplo, uma lei de inquilinato pode ser revogada por outra lei do inquilinato; o regime constante das expropriações pode ser revogado por uma lei nova com outra regulação outra lei que verse sobre o mesmo assunto específico. Portanto, se uma lei tem um enquadramento mais vasto e geral, dificilmente se pode dizer que revogue implicitamente o regime exposto em várias outras leis, a não ser que

tal resulte inequivocamente do seu texto, através, por exemplo, de expressões do tipo “*São revogadas todas as leis em contrário, mesmo as especiais*”<sup>1</sup>.

Ora, no caso, estamos perante uma lei (12/2003) que, versando sobre as alterações do *Regulamento do Imposto Profissional e do Imposto Complementar de Rendimentos*, por isso especial, dificilmente poderia apagar o regime da impugnação de decisões concernentes a outros impostos, sem que isso resultasse inequivocamente do seu texto.

\*

Tudo isto para concluir que o acto da Entidade recorrida, que foi eleito como objecto do presente recurso contencioso, não era sindicável, na medida em que recorrível, porque definitivo, era o do Director do Serviço de Finanças, tal como de resto foi decidido no *Ac. deste TSI, de 28/11/2013, Proc. n.º 272/2013* acima citado. O acto sindicado do Ex.mo Secretário, nada inova na sua dispositividade; nessa medida, limita-se a confirmar o acto primário e definitivo anterior<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> **Menezes Cordeiro**, *Da Aplicação da lei no tempo e das disposições transitórias*, em «Cadernos de Ciência da Legislação», INA, nº7, 1993, pág. 17 e sgs., citado por Abílio Neto, em *Código Civil anotado*, 17ª ed., pág. 18.

<sup>2</sup> Sendo a decisão do Director já definitiva e executória (portanto, recorrível contenciosamente), a decisão que os recorrentes aqui censuram nada àquela acrescenta ou tira e, assim, não passa de acto *meramente confirmativo*. Neste sentido, ver **M. Caetano**, in *Manual de Direito Administrativo*, I, pág. 452; tb. **M. Esteves de Oliveira, P. Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim**, in *Código de Procedimento Administrativo anotado*, 2ª ed., pág. 770; na jurisprudência

\*

E não se diga que diferente haverá de ser a natureza deste recurso hierárquico, apenas porque foi interposto, não do acto de liquidação adicional, mas do acto que indefere uma reclamação sobre o referido acto de liquidação oficiosa (ver doc. fls. 47 e sgs, junto com a petição do recurso), tal como vem defendido na resposta de fls. 234 e sgs. e no parecer de fls. 336.

Na verdade, em nossa opinião – salvo o devido respeito, que muito é -, a natureza não se modifica, apenas porque entre a decisão que procede à liquidação adicional e a decisão do Ex.mo Secretário para a Economia e Finanças, aqui sindicado, se interpôs uma “reclamação graciosa”. Esta, pelo que acima se viu, é meramente facultativa, face ao art. 51º, nº1 do RCI, “ex vi” art. 92º do RIS (só tem efeito suspensivo aquela que é dirigida à Comissão de Revisão e quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, tal como emerge do nº1 deste art. 92º. E esse não é o caso!

Ou seja, se a reclamação é facultativa, se o seu efeito é devolutivo e se a decisão que no seu âmbito vier a ser tomada não é acto definitivo - porque esse carácter definitivo e executório apenas o tem o acto reclamado - então dela não pode ser interposto recurso hierárquico necessário, sob pena de

---

comparada, entre outros, os *Acs. do STA de 24/02/99, Rec. nº 31160 e de 23/01/2001, Rec. nº 46653.*

aberrante contradição. O que queremos dizer é que a natureza facultativa da reclamação vai estender os seus efeitos devolutivos até à própria decisão de eventual recurso hierárquico, que como se compreenderá, apenas poderá ter também natureza facultativa e não necessária.

Então, e o n.º 3, do art. 2.º da Lei n.º 12/2003, não terá qualquer préstimo? Terá, mas não para este processo. Sublinhe-se isto: se o n.º 3 do art. 2.º da referida Lei n.º 12/2003 confere natureza necessária ao recurso hierárquico interposto da decisão da reclamação “graciosa”, a sua estatuição deverá ser decifrada no âmbito objectivo da própria Lei. Isto é, apenas se deverá interpretar como reportado ao caso de reclamação concernente a uma decisão do Director dos Serviços de Finanças em matéria fiscal referente aos *impostos profissional e complementar de rendimentos*. Ora, o que está em causa é, diferentemente, um *imposto de selo*! Significa que o n.º 3, do art. 2.º da Lei em apreço não serve para proteger a posição dos recorrentes, manifestada a fls. 236, e do MP expendida a fls. 336.

\*

A irrecurribilidade com este fundamento constitui matéria exceptiva que obsta ao conhecimento de mérito do recurso contencioso (arts. 28.º, n.º 1, 31.º, do CPAC), circunstância que podia ter levado à rejeição liminar (art. 46.º do CPAC). Não tendo, porém, sido tomada tal decisão liminar, cremos que agora, constituindo a irrecurribilidade uma excepção dilatória inominada (art.

413º do CPC), a solução adequada ao caso, pese embora o disposto no art. 62º, nº4, do CPAC, deve ser a absolvição da instância, com assento no art. 230º, nº1, al. e), do CPC, “ex vi” art. 1º do CPAC.

\*

#### 4.4. - *Decidindo*

Face ao exposto, acordam em;

- a) - Indeferir a pretensão dos recorrentes de apensação aos presentes autos do Recurso jurisdicional nº 272/2013, ou, subsidiariamente, de suspensão dos presentes autos;
- b) - Não tomar conhecimento do mérito do recurso contencioso e absolver da instância a entidade recorrida com fundamento em irrecorribilidade contenciosa do acto sindicado.

Custas pelos recorrentes, com taxa de justiça em 8 UC.

TSI, 16 de Janeiro de 2014

Presente

Vítor Manuel Carvalho Coelho

(Relator)

José Cândido de Pinho

(Primeiro Juiz-Adjunto)

Tong Hio Fong

(Segundo Juiz-Adjunto)

Lai Kin Hong