

Processo nº 277/2009
(Autos de recurso contencioso)

Data: 16/Outubro/2014

Assunto: **Restituição do Imposto do Selo**

SUMÁRIO

- O imposto do selo é devido por quaisquer documentos, papéis e actos que titulem a transferência de imóveis entre vivos, independentemente de haver ou não a produção de efeitos translativos.

- Uma vez celebrada a escritura pública de compra e venda de imóvel entre as partes interessadas, a tal escritura constitui fonte de transmissão de imóvel, e que a matéria colectável do imposto tem por base o valor da transacção constante nesse mesmo documento.

- Estatui-se no nº 1 do artigo 52º do Regulamento do Imposto do Selo que "*o imposto do selo é devido ainda que o documento, papel ou acto seja inválido, ineficaz ou ilícito, sem que o pagamento sane a invalidade, a ineficácia ou a ilicitude*".

- E a única forma para se operar a restituição do imposto pago é o que está previsto no nº 2 do artigo 52º do Regulamento: é necessária uma sentença judicial que reconheça a invalidade ou ineficácia do documento, papel ou acto que titulou a transmissão, e não basta invocar a

nulidade do negócio jurídico e a sua revogação operada pelas partes para fundamentar o pedido de devolução do imposto devidamente cobrado e arrecadado.

- Não é por mero acaso que o legislador tenha imposto a necessidade de intervenção judicial no reconhecimento de invalidade ou ineficácia do documento, papel ou acto que titulou a transmissão, para efeitos de restituição do imposto do selo, o que está por detrás desta norma relaciona-se com o combate à evasão e fraude fiscais.

- Tendo as partes outorgantes da escritura pública de compra e venda limitado a revogar, através de uma outra escritura pública, a escritura anterior, não logrando recorrer à via judicial para obter uma sentença judicial que declare a nulidade do acto, a qual constitui a única forma prevista na lei para restituição do imposto pago, não há, portanto, lugar a restituição do imposto do selo devidamente arrecadado.

O Relator,

Tong Hio Fong

Processo n° 277/2009
(Autos de recurso contencioso)

Data: 16/Outubro/2014

Recorrente:

- A-Companhia de Investimento e Gestão Imobiliária Limitada

Entidade recorrida:

- Secretário para a Economia e Finanças

Acordam os Juizes do Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I) RELATÓRIO

A-Companhia de Investimento e Gestão Imobiliária Limitada, sociedade com sede em Macau, melhor identificada nos autos, inconformada com o despacho do Exm.º Secretário para a Economia e Finanças de 17 de Fevereiro de 2009, que indeferiu o recurso hierárquico interposto do despacho da Senhora Directora dos Serviços de Finanças de 21 de Novembro de 2008 que recaiu sobre a reclamação apresentada pela recorrente quanto ao pedido de isenção de liquidação adicional de imposto do selo, interpôs o presente recurso contencioso de anulação, em cujas alegações facultativas formulou as seguintes conclusões:

- No caso sub Júdice, a transmissão do prédio n.º 24 do Istmo Ferreira do Amaral, através de escritura pública de compra e venda, estava ferida de nulidade por se ter realizado antes do

aproveitamento do terreno ou de autorização da entidade competente.
(n.º 1 in fine do art.º 143º Lei de Terras).

- A nulidade cominada pela Lei de Terras e pelo próprio contrato de concessão é do conhecimento officioso do Governo da RAEM e dos Serviços dele dependentes, não necessitando de ser decretada por qualquer autoridade judicial.

- Não tem aplicação no presente caso o artigo 52º do Regulamento do Imposto do Selo, por não se estar perante situações de invalidade ou ineficácia no âmbito estritamente do direito privado que exijam sentença judicial transitada em julgado, mas sim de situações de nulidade absoluta no âmbito de um contrato administrativo, em que a lei confere às entidades públicas o conhecimento officioso do vício da nulidade absoluta.

- Assim, estatui o artigo 123º do Código do Procedimento Administrativo de Macau: "A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal".

- Não tem qualquer efeito útil a ora recorrente interpor acção judicial de declaração de nulidade do acto translativo, pois a decisão do Tribunal seria um despacho liminar de inutilidade superveniente da lide em virtude de falta absoluta de objecto da acção (já não se encontra na ordem jurídica o acto formal de transmissão - entretanto revogado - para se obter declaração de nulidade da transmissão operada por aquele documento ou papel) - cf. artigo 229º e) do Código de Processo Civil, aplicável aos processos

cíveis e também a acções administrativas por força do artigo 1º do Código Administrativo Contencioso.

- Incidindo o Imposto do Selo sobre a transmissão de imóveis, sobre os efeitos translativos, não existindo tais efeitos, por nulidade absoluta e originária do acto de transmissão, e desaparecido o documento que operou a transmissão (escritura pública) por revogação expressa por documento de igual valor (escritura pública), resta retirar as consequências legais, para a administração fiscal, em sede de tributação do Imposto do Selo, do acto ferido de nulidade absoluta, ou seja, a devolução do imposto ao contribuinte.

Conclui, pedindo que se julga procedente o recurso, anulando-se o acto recorrido.

*

Regularmente citada, ao recurso respondeu a entidade recorrida, formulando nas alegações facultativas as seguintes conclusões:

- A escritura de compra e venda outorgada em 27 de Março de 2008, que visava a transmissão para a recorrente do prédio sito no nº XX do Istmo Ferreira do Amaral, é um acto válido e eficaz perante a lei fiscal, pela personalidade e capacidade jurídica dos intervenientes, e pelo acto jurídico usado para titular a transmissão.

- Sobre esse acto é devido imposto do selo, incidente sobre o valor declarado do acto e calculado segundo as regras estabelecidas no RIS.

- Na sequência de avaliação posterior levada a cabo pela Administração Fiscal, foi calculado e fixado adicional de imposto do selo a liquidar pela recorrente nos termos do RIS.

- A lei fiscal é indiferente aos lapsos dos contribuintes no registo de concessões, à nulidade de conhecimento oficioso, dos actos válidos aquando da sua prática, bem como, em consequência, à não produção de efeitos jurídicos do ponto de vista material dos actos válidos formalmente.

- Apenas a existência de sentença judicial transitada em julgado, que declare a invalidade ou ineficácia do documento, permite à Administração Fiscal proceder à restituição do imposto de selo já liquidado.

- Em todas as restantes situações em que documentos, papéis e actos titulem a transmissão de propriedade, é devido imposto do selo.

- É aos Tribunais cíveis que a recorrente deverá solicitar a nulidade da transmissão ocorrida em 27 de Março de 2008 e titulada por escritura.

Conclui, pugnando pela negação de provimento ao recurso.

*

Findo o prazo para alegações, o Ministério Público deu o seguinte parecer:

"Encontram-se, recorrente e recorrida, de acordo que, nos termos do art.º 143º da Lei de Terras, como a concessão por

aforamento do prédio sito no n.º XX do Istmo Ferreira do Amaral não era definitiva - pelo não aproveitamento e por a transmissão da concessão não ter sido previamente autorizada - a transmissão operada pela escritura de 27/03/08 é nula.

Sustenta, porém, a recorrida que, embora do ponto de vista material os efeitos jurídicos que advêm da celebração da escritura não possam relevar, do ponto de vista formal esse acto é válido, por os seus intervenientes terem capacidade e legitimidade para o praticar, o mesmo se dizendo relativamente ao documento propriamente dito, por esta ser a forma correcta e legal de transmissão da propriedade, sendo que nem a revogação posterior desse documento e a não ocorrência de transmissão material impedem a incidência do imposto do selo sobre o documento que operou a transmissão, pois que ele produziu efeitos para a lei tributária "dada a impossibilidade de sobre ele recair sentença judicial que o declarasse inválido, ineficaz ou ilícito".

Em nosso critério, esta perspectiva de incidência do imposto do selo poderia fazer algum sentido antes da eliminação da Sisa e da integração deste imposto sobre as transmissões de imóveis no Regulamento do Imposto do Selo, operada pela Lei 8/2001 de 1/7.

Com esta integração, o imposto do selo, para além do papel, documento e acto, passou a abranger os efeitos translativos do acto de transmissão de imóveis.

E, é inquestionável que, devido à nulidade originária do acto de transmissão, aqueles efeitos não se produziram, até por

revogação expressa da escritura de compra e venda em causa, através de nova escritura outorgada a 5/5/08.

Ora, inexistindo qualquer transmissão, em sentido formal ou material, desaparecendo da ordem jurídica o documento que o titulava, inexistente também, como é óbvio, qualquer efeito translativo que possa constituir base de incidência do imposto de selo.

E, não se argumente com a necessidade, no caso, de qualquer sentença judicial a decretar a nulidade em questão: nos termos do art.º 123º do C.P.A., "A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal", sendo que, nas circunstâncias apontadas pela recorrente e não contestadas pela recorrida, a invalidade em causa é do conhecimento do Governo da RAEM e serviços dele dependentes, operando por força da lei, sem necessidade de sentença judicial.

Não pode, pois, a A. Fiscal, com os novos contornos de incidência do imposto do selo, "agarrar-se" à literalidade da lei, designadamente do art.º 52º RIS para uma exigência que, no caso, se não impõe e não faz sentido, tanto mais que a pretendida declaração judicial, na presente fase, se tornaria impossível, por falta de objecto, dado não se encontrar já na ordem jurídica o acto formal de transmissão, tornando-se, de resto, absurda a asserção da recorrida no sentido de que tal inutilidade do recurso à via judicial "retira à Recorrente o direito de restituição do imposto do selo pago".

Em suma, tal como a recorrente conclui, incidindo

presentemente o imposto do selo sobre os efeitos translativos da transmissão de imóveis, inexistindo tais efeitos por nulidade originária do acto de transmissão e desaparecido da ordem jurídica o documento que operava tal transmissão, "resta retirar as consequências legais, para a administração fiscal" em sede de tributação de tal imposto, designadamente por devolução do mesmo.

Razões por que somos a pugnar pelo provimento do presente recurso."

*

O Tribunal é o competente e o processo o próprio.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas, e têm interesse processual.

Não existe outras nulidades, excepções nem questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Cumprido decidir.

II) FUNDAMENTOS DE FACTO E DE DIREITO

Resulta provada dos elementos constantes dos autos, designadamente do processo administrativo, a seguinte matéria de facto com pertinência para a decisão da causa:

A 27.3.2008, foi apresentado pela recorrente junto da Direcção dos Serviços de Finanças o modelo M/1 mediante o qual se declarou a transmissão definitiva,

pelo preço total de MOP\$300.000,00, do prédio sito em Macau, no Istmo de Ferreira do Amaral, nº XX, nela figurando como adquirente a recorrente e transmitentes B, C, D e E, representados por F, venda essa titulada pela escritura de compra e venda outorgada na mesma data.

O prédio objecto de transmissão é um terreno concedido por aforamento, e à data em que foi celebrada a escritura de compra e venda entre as partes outorgantes, não existia ainda aproveitamento do terreno, nem foi obtida autorização prévia para o deferimento da transmissão.

A 8.4.2008, a recorrente, na qualidade de sujeito passivo, procedeu ao pagamento do respectivo imposto de selo de 3%, na quantia de MOP\$9.450,00.

O referido imóvel foi sujeito a avaliação, tendo oportunamente o seu valor sido fixado em MOP\$4.268.000,00, sendo devida a importância de MOP\$124.992,00 resultante da liquidação adicional de imposto do selo.

Tendo-se verificado posteriormente a falta de aproveitamento do terreno, procedeu-se à revogação da referida escritura pública em 5.5.2008 pelas partes intervenientes na transmissão.

A recorrente, em 15.8.2008, solicitou a isenção da liquidação adicional de imposto do selo fixada pelos

Serviços de Finanças, alegando a revogação, em 5.5.2008, da escritura de compra e venda relativa à transmissão do referido imóvel efectuada em 27.3.2008.

Por despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 20.8.2008, foi indeferido o pedido da recorrente.

Inconformada com a decisão de indeferimento, deduziu a 10.9.2008 reclamação para a Senhora Directora dos Serviços de Finanças, a qual foi indeferida por despacho de 21.11.2008.

Inconformada, uma vez mais, com a decisão, interpôs recurso hierárquico para o Exm.º Senhor Secretário para a Economia e Finanças, e que por despacho de 17.2.2009, foi indeferido o recurso hierárquico interposto pela recorrente.

*

A questão que se coloca neste recurso contencioso é o seguinte:

Entende a recorrente que incidindo o imposto do selo sobre a transmissão de imóveis ou sobre os efeitos translativos, mas não existindo tais efeitos, em virtude de nulidade absoluta e originária do acto de transmissão, e desaparecido o documento (escritura pública) que operou a transmissão por revogação expressa das partes outorgantes, a Administração Fiscal terá que proceder à

devolução do imposto ao contribuinte.

Quid iuris?

Preceitua a alínea a) do n° 1 do artigo 51° do Regulamento do Imposto do Selo o seguinte:

“É devido imposto do selo por quaisquer documentos, papéis e actos que sejam fonte, para efeitos fiscais, de transmissão entre vivos, temporária ou definitiva...a título oneroso ou gratuito de imóveis.” - sublinhado nosso

E diz o n° 2 do mesmo artigo que *“são consideradas fontes de transmissão de bens para efeitos fiscais todos os documentos, papéis ou actos que titulem a transferência dos poderes de facto de utilização e fruição do bem”* - sublinhado nosso.

Estatui-se ainda nos termos da alínea a) e n) do n° 3 que *“para efeitos do disposto no número anterior são sujeitos a imposto do selo tanto os contratos de compra e venda de imóveis como a constituição ou transmissão de concessão por aforamento ou por arrendamento”*.

Face às disposições legais acima referidas, dúvidas de maior não restam de que o imposto do selo recai sobre os documentos, papéis e actos, e não incide sobre a transmissão de imóveis ou sobre os efeitos translativos.

Isto é, o imposto do selo é devido por quaisquer

documentos, papéis e actos que titulem a transferência de imóveis entre vivos, independentemente de haver ou não a produção de efeitos translativos.

Melhor dizendo, deve ser pago o imposto do selo sempre que se outorgue quaisquer documentos, papéis e actos que sejam fonte, para efeitos fiscais, de transmissão entre vivos, mesmo que não haja transmissão efectiva e material de bens.

No caso vertente, não temos dúvidas que o imposto do selo foi bem arrecadado pela Administração Fiscal, tendo em conta que a escritura pública de compra e venda celebrada entre as partes interessadas constitui fonte de transmissão de imóvel, tendo a matéria colectável do imposto por base o valor da transacção constante do documento, papel ou acto respectivo (artigo 55º, nº 1 do Regulamento).

E não se diga que a nulidade do acto de transmissão operado pelas partes outorgantes da escritura pública de compra e venda, decorrente de inexistência de aproveitamento do terreno e falta de autorização da entidade competente, constitui razão suficiente para pôr em causa a incidência do referido imposto.

Como acima se referiu, o imposto do selo incide sobre o documento, papel ou acto, e não sobre a produção de efeitos translativos.

Ademais, estatui-se no n.º 1 do artigo 52.º do Regulamento que *"o imposto do selo é devido ainda que o documento, papel ou acto seja inválido, ineficaz ou ilícito, sem que o pagamento sane a invalidade, a ineficácia ou a ilicitude"*.

E a única forma para se operar a restituição do imposto pago é o que está previsto no n.º 2 do artigo 52.º do Regulamento:

"A apresentação pelo sujeito passivo de sentença transitada em julgado, que reconheça a invalidade ou ineficácia do documento, papel ou acto que titulou a transmissão, impede a cobrança do imposto do selo e, se já tiver sido pago, confere direito à sua restituição."

Em bom rigor, é necessária uma sentença judicial no sentido de declarar a nulidade de transmissão do terreno, e não basta invocar a nulidade do negócio jurídico e a sua revogação operada pelas partes para fundamentar o pedido de devolução do imposto devidamente cobrado e arrecadado.

Não é por mero acaso que o legislador tenha imposto a necessidade de intervenção judicial no reconhecimento de invalidade ou ineficácia do documento, papel ou acto que titulou a transmissão, para efeitos de restituição do imposto do selo.

A nosso ver, o que está por detrás desta norma

relaciona-se com o combate à evasão e fraude fiscais, e para alcançar esse desígnio, o legislador atribuiu aos tribunais a tal tarefa de "fiscalização" dos actos praticados pelas partes.

No fundo, por ser inquestionável a autenticidade das decisões judiciais, resolveu o legislador instituir um regime especial de isenção e restituição do imposto do selo, por forma a evitar abusos das partes ou fraude fiscal.

Assim, perante uma situação de invalidade ou ineficácia do documento, papel ou acto que titulou a transmissão, não se admite pelo legislador qualquer acto extrajudicial das partes com vista a revogar ou extinguir os efeitos decorrentes daquele documento, papel ou acto, antes é necessária, por razões de confiança, certeza e segurança, uma decisão judicial, com base na qual se pedirá a devolução do imposto do selo devidamente cobrado e arrecadado.

In casu, as partes outorgantes da escritura pública de compra e venda limitaram-se a revogar, em 5.5.2008, através de uma outra escritura pública, a escritura anterior, não logrando recorrer à via judicial para obter uma sentença judicial que declare a nulidade do acto, a qual constitui a única forma prevista na lei para restituição do imposto pago.

E não valeria a pena dizer que não tinha qualquer efeito útil a recorrente interpor acção judicial de declaração de nulidade do acto translativo, considerando que a decisão do Tribunal seria um despacho liminar de inutilidade superveniente da lide em virtude de falta absoluta de objecto da acção.

Em boa verdade, não deixa de ser verdade a argumentação da recorrente na medida em que não se encontrando na ordem jurídica o acto formal de transmissão para se obter declaração de nulidade da transmissão operada por aquele documento, face à revogação efectuada pelas partes intervenientes, deixaria de ter objecto da acção, mas a recorrente não devia ignorar que, por ser a obtenção de sentença judicial a única forma que a lei prevê para restituição do imposto pago, teria logo no início que recorrer à via judicial para decretar a nulidade da compra e venda, e não bastaria revogar extrajudicialmente o acto para vir dizer depois que deixaria de ter efeito útil interpor acção judicial de declaração de nulidade do acto translativo.

Nesta conformidade, salvo o devido respeito por melhor opinião, entendemos que, verificado não está o pressuposto previsto no nº 2 do artigo 52º do Regulamento do Imposto do Selo, o acto recorrido não está inquinado do vício apontado, não havendo, portanto, lugar a

restituição do imposto do selo devidamente arrecadado.

III) DECISÃO

Face ao exposto, acordam em negar provimento ao recurso contencioso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 8 U.C.

Registe e notifique.

Macau, 16 de Outubro de 2014

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

João A. G. Gil de Oliveira – (Vencido,
na medida em que daria provimento ao recurso, pois penso que a lei tributária não afaste o regime de nulidade previsto no artigo 282º, n.º 1 do Código Civil, invalidade essa que não precisa de ser declarada judicialmente)

Fui presente

Mai Man Ieng