

Processo n° 432/2015

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: 26 de Janeiro de 2017

ASSUNTO

- Imposto de Selo Especial

SUMÁRIO

- Desde que seja uma transmissão temporária ou definitiva de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis, no prazo de dois anos a contar da data da liquidação, que tem lugar após a entrada em vigor da Lei n° 6/2011, do imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto que titulou a respectiva aquisição, e que não está na situação da isenção legalmente prevista no art° 9°, sujeita-se ao imposto de selo especial, independentemente se se verifica a existência efectiva ou não da especulação.

O Relator

Ho Wai Neng

Processo n° 432/2015

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **26 de Janeiro de 2017**

Recorrente: **A**

Entidade Recorrida: **Secretário para a Economia e Finanças**

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA
DA R.A.E.M. :**

I – Relatório

A, melhor identificado nos autos, vem interpor o presente recurso contencioso contra o despacho da Secretário para a Economia e Finanças de 09/03/2015, que indeferiu o seu recurso hierárquico necessário, concluindo que:

- 1. O despacho recorrido padece do vício de violação de lei por erro de interpretação de aplicação das normas dos artigos 1.º, 2.º/1 e 9/1-2 da Lei n.º6/2011;*
- 2. O fundamento do imposto encontra-se na norma que o cria;*
- 3. Os pressupostos tributários são os factos ou situações da vida real que o legislador escolheu como índice da capacidade contributiva dos cidadãos e a que liga, conseqüentemente, uma obrigação de imposto;*
- 4. O legislador tem ampla liberdade na escolha do pressuposto tributário, podendo determinar-se por considerações de vária ordem, nomeadamente de ordem económica, política, social ou meramente financeira, ponto é que respeite os limites de ordem constitucional;*

5. *O despacho recorrido incorre em erro quando considera que a concretização da meação do Recorrente com facto tributário relevante para efeitos de definição do pressuposto tributário constante do artigo 2.º/1 da Lei n.º 6/2011;*
6. *O pressuposto tributário definido por esta norma decompõem-se nos seguintes aspectos: (1) que tenha havido uma aquisição de bens imóveis ou direitos sobre imóveis; (2) que essa aquisição tenha dado lugar a uma liquidação de imposto de selo; e (3) que tenha havido uma transmissão temporária ou definitiva desses imóveis ou direitos, no prazo de dois anos, a contar da data da liquidação anteriormente referida;*
7. *No caso ora em apreço, não se verificou, para efeitos do pressuposto tributário referido, uma aquisição de bens imóveis ou direitos sobre imóveis;*
8. *Tendo o Recorrente e o seu ex-cônjuge casado no regime da comunhão adquiridos, tal implica uma certa regulação da titularidade de bens, com características próprias, que se justificam pela natureza e vicissitudes do casamento;*
9. *De acordo com tal regime, existem bens que integram a "comunhão conjugal", que estão ao serviço dos interesses comuns da relação matrimonial;*
10. *São características típicas da comunhão conjugal, entre outras: os bens ingressam automaticamente na massa de bens que a constitui; os cônjuges serem titulares de um mesmo e único direito que incide sobre o património comum, como um todo; e os cônjuges não podem dispor da parte que lhes cabe no conjunto do património comum, como não podem pedir a divisão deste, só havendo lugar à partilha dos bens que o*

compõem após a dissolução do casamento, altura em que pode ser exercido o direito à meação;

- 11. A meação constitui o critério da participação dos cônjuges no património comum como participação ideal daqueles sobre todo o património comum, em vista da dissolução e partilha deste;*
- 12. A partilha é o procedimento adoptado pela lei para fazer cessar a indivisão do património comum, distribuindo os bens pelos cônjuges, através do preenchimento da respectiva meação;*
- 13. O acto de partilha não tem natureza atributiva, mas simplesmente certificativa, na medida em que se destina a tornar certa uma situação anterior;*
- 14. O direito a bens determinados que existe depois da partilha é o mesmo direito a bens indeterminados que existia antes da partilha, apenas modificado no seu objecto;*
- 15. Na corresponde aos dados normativos a afirmação constante da informação sobre que recaiu o despacho recorrido de que o ora Recorrente tenha adquirido com a partilha a quota de 50% dos referidos imóveis sobre que incidiu o imposto liquidado;*
- 16. O Recorrente tal como o seu ex-cônjuge era titular apenas o direito ao valor de metade do património colectivo, sendo que esse seu direito se concretizou ou fixou, por acordo, através do preenchimento da meação de cada um;*
- 17. A adjudicação ao Recorrente de imóveis que integravam o património comum não significa que ele não tivesse ficado com a mesma posição jurídica que tinha antes da partilha, modicada apenas no seu objecto, e o mesmo se diga para o seu ex-cônjuge, apesar de não lhe terem sido*

adjudicados bens imóveis;

18. *Tudo se passa como se Recorrente e o seu ex-cônjuge tivessem ficado na mesma situação em que se encontravam antes da partilha, isto é, com a titularidade do direito a metade do valor do seu anterior património comum, com a diferença de que esse direito corresponde agora, depois da partilha, elementos determinados desse património;*
19. *O Recorrente não beneficiou de qualquer aquisição patrimonial susceptível de ser objecto de imposto do selo, nos termos do artigo 51.º da Lei n.º 17/88/M e se o foi, tal não tem relevância para efeitos de dar por verificado o pressuposto tributário;*
20. *As autoridades fiscais estão vinculadas pelo princípio da igualdade fiscal, que lhes impõe o dever de tratamento igual dos contribuintes;*
21. *Pelo preenchimento das respectivas meações, a Repartição de Finanças impõe o dever de imposto ao Recorrente e não o faz ao seu ex-cônjuge, sendo que ambos ficaram com idêntico valor do acervo comum;*
22. *A Repartição de Finanças adopta, sem fundamento legal válido, a prática de apenas liquidar o imposto do selo na partilha da comunhão conjugal quando do acordo de partilha consta declaração de pagamento de tornas;*
23. *Tal prática faz depender do alvedrio dos contribuintes a eficácia das respectivas normas fiscais;*
24. *A interpretação aqui dada para norma do artigo 2.º/1 é também aquela que melhor se coaduna com o sentido da norma de isenção do artigo 9.º/1-a do mesmo diploma, que isenta do imposto do selo especial as transmissões entre cônjuges em consequência de divórcio, anulação do casamento ou separação judicial de bens, seguramente por se reconhecer*

à partilha uma natureza meramente declarativa ou certificativa e não atributiva;

- 25. Também o subsídio interpretativo da razão de ser ou do fim visado pela Lei n.º 6/2011, favorece a sentido que não inclui no pressuposto tributário referido as partilhas do acervo da comunhão conjugal;*
- 26. Este elemento interpretativo tem valor reforçado na medida em que o legislador teve o cuidado de o explicitar no próprio texto da lei, tal como já o fizera na proposta de lei que deu origem à Lei n.º 6/2011, como na proposta de lei do diploma que procedeu à revisão desta;*
- 27. Apesar de o legislador o não dizer, deve considerar-se que a "especulação imobiliária" tem que ver com a operação consistente na aquisição de imóveis, com vista não a cumprirem a sua função social, mas apenas, mantendo-os vazios ou subaproveitados, criar urna redução artificial da sua oferta, tendente a provocar urna elevação significativa dos respectivos preços com vista a beneficiar dos mesmos com a venda daqueles;*
- 28. No caso dos autos, não se verifica nenhuma especulação imobiliária, dado que não se verificou nenhuma aquisição patrimonial, nenhuma transmissão de imóveis a curto prazo, nenhuma venda por preços especulativos;*
- 29. O elemento racional ou teleológico da interpretação não pode deixar de favorecer claramente o resultado interpretativo que vai no sentido de exigir que o pressuposto tributário referido haja de referir-se às verdadeiras e efectivas aquisições patrimoniais e não, corno nos presentes autos, à concretização da meação dos cônjuges, sejam ou não devidas tornas.*

*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 102 a 118 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, pugnando pelo não provimento do recurso.

*

O Ministério Público é de parecer pela improcedência do presente recurso contencioso, a saber:

“Na petição, o recorrente assacou ao despacho recorrido padece do vício de violação de lei por erro e interpretação de aplicação das normas dos artigos 1.º, 2.º/1 e 9º/1-2 da Lei n.º 6/2011, argumentando sinteticamente: «29.ª - O elemento racional ou teleológico da interpretação não pode deixar de favorecer claramente o resultado interpretativo que vai no sentido de exigir que o pressuposto tributário referido haja de referir-se às verdadeiras e efectivas aquisições patrimoniais e não como nos presentes autos, à concretização da meação dos cônjuges, sejam ou não devidas tornas.»

Sem prejuízo do respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que o presente recurso contencioso não merece provimento.

*

Note-se que a homologação da partilha no processo de inventário teve lugar em 16/07/2013 (doc. de fls.75 dos autos), e de outro lado, aqueles dois contractos de promessa foram outorgados respectivamente em 02 e 06 de Janeiro de 2014 (arts.31º e 32º da petição).

Obviamente, nenhum dos períodos que mediam aquela data e estas duas chega a completar a dois anos, e vêm encobertos pelas previsões no n.º1 do art.2º e da alínea 1) do art.3º da Lei n.º 6/2011.

Na nossa óptica, o recorrente não presta prova, cabendo-lhe o ónus de prova

dos factos favoráveis a si, capaz de demonstrar seguramente que os ditos contractos de promessa de compra e venda preenchem os pressupostos da isenção consagrados no n.º 1 do art.º 9º da Lei n.º 6/2011.

Com efeito, o objectivo definido no art.º 1º desta Lei, nomeadamente a sua locução de «com a vista ao combate à especulação imobiliária para a habitação», constituem elementos muito úteis da interpretação teleológica. No entanto, tais elementos não consentem à interpretação contida na 27ª conclusão da petição inicial, nem a legitimam.

A nosso ver, a igualdade da aplicação da Lei n.º 6/2011 impõe que a locução «especulação imobiliária» seja entendida e interpretada em sentido objectivo, e a «especulação» tem de ser aferida de acordo com a repercussão social, a igualdade e a justiça não permitem que a Administração Fiscal pondere e atenda casuisticamente a intenção subjectiva de cada situação concreta.

Por todo o expandido acima, propendemos pela improcedência do presente recurso contencioso.”.

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mmºs Juizes-Adjuntos.

*

II – Pressupostos Processuais

O Tribunal é o competente.

As partes possuem personalidade e capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

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

*

III – Factos

Com base nos elementos existentes nos autos, fica assente a seguinte factualidade com interesse à boa decisão da causa:

1. O Recorrente contraiu matrimónio com **B**, em 10/01/1989, sob o regime de comunhão de adquiridos, sem convenção antenupcial.
2. Na constância do matrimónio, o Recorrente e o seu cônjuge, adquiriram por escritura de 21/03/1990, a propriedade da fracção autónoma destinada a habitação, denominada "I4" do 4.º andar "I" do prédio urbano sito no ... em Macau, com o registo na CRP n.º ... e com a inscrição matricial n.º
3. E, por escritura pública de 31/01/2001, o Recorrente adquiriu a fracção autónoma destinada a escritório, denominada "K19", do 19.º andar "K" do prédio urbano sito na ..., Edifício da ..., registado na Conservatória do Registo Predial sob o n.º
4. O Recorrente, em 06/05/2005, requereu o divórcio, com fundamento na violação de deveres conjugais imputada ao seu cônjuge.
5. O divórcio veio a ser definitivamente decretado, em 10/09/2010, com o trânsito em julgado do Acórdão do Tribunal de Segunda Instância.
6. Em 23/02/2011, o ora Recorrente requereu a abertura de inventário para partilha dos bens comuns do casal.
7. Da relação dos bens inventariados, constam, entre outros, os imóveis supra referidos, com os valores de MOP\$150.000,00 (fracção autónoma denominada "I4") e de MOP\$1.040.760,00

(fracção autónoma denominada "K19").

8. O Recorrente e o seu ex-cônjuge acordaram em que a meação do Recorrente ficasse preenchida, fundamentalmente, com as verbas relativas aos bens imóveis relacionados e a do seu ex-cônjuge, entre outras, com as verbas relativas a dinheiro e ainda com o direito a tornas no valor de MOP\$5.200.000,00.
9. O Recorrente, em 14/06/2013, procedeu ao depósito das tornas no valor de MOP\$5.200.000,00 (cinco milhões e duzentos mil).
10. O acordo de partilha veio a ser homologado por despacho de 16/07/2013.
11. Na sequência da partilha efectuada, em 22/09/2013, o ora Recorrente apresentou na Repartição de Finanças, as declarações M/I relativas à partilha.
12. O Recorrente, em 02/01/2014, prometeu vender a **C** a fracção autónoma supra referida denominada "K19", pelo preço de HKD\$5.350.000,00.
13. E, em 06/01/2014, prometeu vender a **D** a fracção autónoma denominada "I4", pelo preço de HKD\$2.750.000,00.
14. Tendo por base tais promessas de venda e sobre 50% do preço de venda dos dois imóveis, relativa à meação pertencente ao ex-cônjuge do Recorrente, a Repartição de Finanças fez incidir imposto de selo especial, à taxa de 20%, do que resulta o imposto no valor de MOP\$834.828,00.

*

IV – Fundamentação

O Recorrente imputa ao acto recorrido o vício da violação da lei por

erro de interpretação e de aplicação da Lei n° 6/2011.

Para ele, a criação do Imposto do Selo Especial pela Lei n° 6/2011 visa combater a especulação, o que não se verifica no seu caso concreto, pelo que a tributação do Imposto do Selo Especial em causa é ilegal.

Quid iuris?

No caso em apreço, o Recorrente adquiriu, em 16/07/2013, outra metade da propriedade dos dois imóveis em referência no processo da partilha de bens comuns mediante o pagamento das respectivas tornas no valor de MOP\$5.200.000,00.

Em 02/01/2014 e 06/01/2014, prometeu as ditas duas fracções autónomas.

Tendo por base tais promessas de venda e sobre 50% do preço de venda dos dois imóveis, relativa à meação pertencente ao ex-cônjuge do Recorrente, a Repartição de Finanças fez incidir Imposto de Selo Especial, à taxa de 20%, do que resulta o imposto no valor de MOP\$834.828,00, com fundamento na aplicação da Lei n° 6/2011.

Alega o Recorrente na petição inicial que a venda dos dois imóveis em causa visa reembolsar os empréstimos contraídos para efeito de pagamento das tornas no processo da partilha, factos esses que este Tribunal não considera como provados, não obstante algumas testemunhas inquiridas chegar a depor neste sentido.

A razão de ser é justamente o Recorrente nunca indicou qualquer prova testemunhal no âmbito do procedimento administrativo, pelo que já não pode, em sede do recurso contencioso, fazer tal diligência probatória.

Pois, “*vigora no procedimento administrativo o princípio da verdade material, que, como corolário, implica que o órgão ou agente deve adequar a sua análise e*

respectiva decisão aos factos provados no contexto do procedimento.

Nesta conformidade, não deve ser possível fazer no recurso contencioso a prova de factos a respeito dos quais o recorrente tenha podido fazer prova no procedimento”¹.

No mesmo sentido, vejam-se ainda o acórdão do TUI, de 2/06/2004, Proc. n° 17/2003, bem como os acórdãos do TSI, de 25/10/2012, Proc. n° 23/2012, de 28/04/2016, Proc. n° 402/2014, de 05/05/2016, Proc. n° 29/2015 e de 19/05/2016, Proc. n° 780/2015.

Por outro lado, ainda que se entendesse que o Recorrente poderia fazer prova testemunhal nos presentes autos, o depoimento das testemunhas inquiridas também não merece de total credibilidade no sentido de que o Recorrente contraiu tais empréstimos, muitos menos a sua finalidade, uma vez que como o próprio Recorrente reconhece, “*por razões de facilidade, tais empréstimos foram contraídos em nome da actual esposa Yang Guo Li*” (cfr. art° 27° da petição inicial).

O Recorrente não explicou que “*razões de facilidade*” estão em causa.

Além disso, o documento n° 13 junto à petição inicial (fls. 80, declaração da dívida assinada pelo Recorrente), tem o seguinte teor:

“*本人 A：身份證號碼：... 地址：澳門 XX 大廈 19 樓 K 座。本人 A 因生意周轉，借 E 50 萬元正，現金支票號碼：... 於 2013 年 6 月 13 日還清。*

特此聲明

姓名：(簽名)

2013 年 6 月 12 日”

Resulta de forma clara do teor acima transcrito que o empréstimo

¹ MANUAL DE FORMAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL ADMINISTRATIVO CONTENCIOSO, José Cândido de Pinho, Editora Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2ª Edição, 2015, pág. 125.

foi contraído por causa das necessidades comerciais e a data do reembolso comprometido era o dia 13/06/2013, data bem anterior das datas da promessa de venda dos dois ditos imóveis.

Perante este quadro de circunstancialismo, temos dúvida de que se os alegados empréstimos foram contraídos pelo Recorrente para efeitos de pagamento de tornas e a promessa de venda dos dois imóveis visa o reembolso desses empréstimos.

De qualquer forma, ainda que se provasse que a venda dos imóveis visa obter dinheiro para reembolsar os empréstimos contraídos, este facto também não constitui isenção legal nos termos do artº 9º da Lei nº 6/2011.

Não temos qualquer dúvida de que o Imposto de Selo Especial foi criado com vista o combate da especulação.

No entanto, o legislador não estipula, para efeitos da tributação do Imposto de Selo Especial, a necessidade da verificação da existência efectiva da especulação.

Em vez disso, o legislador especificou de forma clara o âmbito da sua aplicação, a saber:

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

- 1. A transmissão temporária ou definitiva de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis, no prazo de dois anos a contar da data da liquidação, que tem lugar após a entrada em vigor da presente lei, do imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto que titulou a respectiva aquisição, está sujeita ao imposto do selo especial.*
- 2. Após a entrada em vigor da presente lei, a transmissão temporária ou definitiva dos bens ou direitos referidos no número anterior, ocorrida sem*

que tenha sido pago o imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto a que se refere o mesmo número, está sempre sujeita ao imposto do selo especial calculado com base na taxa prevista na alínea 1) do artigo seguinte.

3. *Está sujeita ao imposto do selo especial a transmissão temporária ou definitiva dos bens ou direitos referidos no n.º 1 titulados por documentos, papéis ou actos que foram objecto de isenção do imposto do selo ao abrigo do disposto em leis do orçamento, no prazo de dois anos a contar da data de emissão da respectiva certidão de isenção do imposto do selo pela Direcção dos Serviços de Finanças, adiante designada por DSF, que tenha lugar após a entrada em vigor da presente lei.*

Ao par disso, prevê também as situações de isenção:

Artigo 9.º

Isenções

1. *Estão isentas do imposto do selo especial as transmissões:*
 - 1) *Para o cônjuge, parente ou afim na linha recta e parente ou afim até ao 2.º grau da linha colateral;*
 - 2) *Entre cônjuges em consequência de divórcio, anulação do casamento ou separação judicial de bens;*
 - 3) *Por sucessão e as transmissões entre os herdeiros dos bens objecto da herança;*
 - 4) *Determinadas por decisão judicial em virtude de falência, insolvência ou execução para pagamento de quantia certa;*
 - 5) *Feitas aos bancos para reembolso de dívidas;*

- 6) *Resultantes de vendas feitas pelos bancos ocorridas no prazo de dois anos, nos termos do artigo 71.º do Decreto-Lei n.º 32/93/M, de 5 de Julho;*
 - 7) *Efectuadas pelas entidades que estejam isentas do imposto do selo por transmissões de bens nos termos da lei.*
2. *Os sujeitos passivos isentos embora do imposto do selo especial, nos termos do número anterior, estão obrigados a declarar perante a autoridade fiscal a transmissão efectuada, no prazo referido no n.º 1 do artigo anterior.*

Como se vê, desde que seja uma transmissão temporária ou definitiva de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis, no prazo de dois anos a contar da data da liquidação, que tem lugar após a entrada em vigor da Lei n.º 6/2011, do imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto que titulou a respectiva aquisição, e que não está na situação da isenção legalmente prevista no art.º 9º, sujeita-se ao imposto de selo especial, **independentemente se se verifica a existência efectiva ou não da especulação.**

Ora, tendo o Recorrente adquirido, em 16/07/2013, outra metade da propriedade dos dois imóveis em referência no processo da partilha mediante o pagamento das respectivas tornas e prometido vender os mesmos mediante contratos-promessa de compra e venda assinados em 02/01/2014 e 06/01/2014, a tributação do Imposto de Selo Especial nos termos da Lei n.º 6/2011 é legal.

Não se verifica, portanto, qualquer vício da violação da lei por erro de interpretação e de aplicação da lei.

*

Tudo visto, resta decidir.

*

V – Decisão

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em julgar improcedente o presente recurso contencioso, mantendo o acto recorrido.

*

Custas pelo Recorrente, com 8UC de taxa de justiça.

Notifique e registre.

*

RAEM, aos 26 de Janeiro de 2017.

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Tong Hio Fong

Mai Man Ieng