

Processo nº 514/2015

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **19 de Janeiro de 2017**

ASSUNTO:

- Rejeição do recurso
- Novo prazo para recurso hierárquico

SUMÁRIO :

- Perante uma decisão judicial desfavorável proferida pelo TA que determinou a rejeição do recurso contencioso interposto, a forma correcta de agir contra tal decisão desfavorável é justamente recorrer para o TSI, de forma a acautelar os seus interesses.
- A Recorrente não pode, com fundamento na decisão do TA que rejeitou simplesmente o recurso contencioso por irrecorribilidade do acto por este não ser acto definitivo, obter prazo adicional para recorrer hierarquicamente.

O Relator

Processo nº 514/2015

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **19 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 identificada nos autos, vem requerer o recurso contra o acto de indeferimento tácito do Secretário para a Economia e Finanças, concluindo que:

1. *"A", ora Recorrente, é uma sociedade comercial com sede em Macau, na Rua, registada na Conservatória dos Registos Comercial e de Bens Móveis de Macau sob o número 1xxxx (SO) desde 1999.*
2. *Contrariamente à lei actualmente em vigor, a lei vigente à data da constituição da sociedade Recorrente permitia que uma fracção habitacional pudesse ser afectada à actividade comercial, como foi o caso.*
3. *Em 17 de Março de 2014, através de escritura pública, a ora Recorrente adquiriu a fracção supra identificada, fracção esta que até esta mesma data era por si arrendada e onde sempre funcionou a sede/escritório da sociedade.*

4. *No dia 18 de Março de 2014, na sequência da celebração da mencionada escritura de compra e venda de imóvel, a ora Recorrente recebeu a Guia de Pagamento Modelo M/2 do Imposto do Selo, com o n.º 2014-08-904419-5-0.*
5. *O cálculo do imposto a pagar resultou da aplicação das taxas de 1%, 2% e 3% previstas no art. 42.º da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho, a que acresceu a taxa de 10% (que se considera indevidamente liquidada), também prevista no mesmo artigo, com a redacção introduzida pelo n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 15/2012, de 29 de Outubro, a título de Imposto do selo especial sobre a transmissão de bens imóveis.*
6. *Desde modo, o total de imposto do selo pago, no valor de MOP 722.555,00 (setecentas e vinte e duas mil quinhentas e cinquenta e cinco patacas) incluiu o montante de MOP 601.965,00 (seiscentas e uma mil novecentas e sessenta e cinco patacas) que respeita ao imposto do selo especial.*
7. *Ao primeiro valor acresceu a quantia de MOP 36.128,00 (trinta e seis mil cento e vinte e oito patacas) de selo de conhecimento, equivalente a 5% do imposto calculado, previsto no art. 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo, fazendo com que o imposto total a pagar se tenha elevado a MOP 758.683,00 (setecentas e cinquenta e oito mil seiscentas e oitenta e três patacas).*
8. *Pelo que, o valor a mais liquidado a título de imposto do selo especial e respectivo selo de conhecimento elevou-se a MOP 632.063 (seiscentas e trinta e duas mil e sessenta e três patacas), e resulta da soma do imposto do selo especial no valor de MOP 601.965,00 (seiscentas e uma mil novecentas*

e sessenta e cinco patacas) e do selo de conhecimento sobre ele incidente no valor de MOP 30.098,00 (trinta mil e noventa e oito patacas).

- 9. Inconformada com a aplicação do imposto do selo especial a esta transacção imobiliária, em 14 de Abril de 2014 a ora Recorrente, apresentou junto do Exmo. Senhor. Subdirector da Direcção dos Serviços de Finanças da RAEM, reclamação do supra identificado acto de liquidação.*
- 10. Tendo em 16 de Abril de 2014, apresentado o respectivo recurso contencioso de anulação contra o mesmo acto, nos termos da Lei n.º 6/2011, alterada pela Lei n.º 15/2012, o qual correu os seus termos no Tribunal Administrativo sob o n.º 1087 /14-CF.*
- 11. Na data em que foi intentado este recurso contencioso, era entendimento, não só da ora Recorrente, bem como dos Tribunais da RAEM, nomeadamente deste douto Tribunal de Segunda Instância, que o acto de liquidação supra identificado, não estava sujeito a impugnação administrativa necessária, sendo recorrível contenciosamente, nos termos do disposto no art. 91.º Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho, com as alterações introduzidas pelas Leis n.º 4/2009 e 4/2011, que aprova o RIS, que diz: "é garantido ao contribuinte recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais actos definitivos e executórios". Veja-se os vários "... acórdãos do Tribunal de Segunda Instância, designadamente, dos processo n.º 272/2013, de 28/11/2013, 20/2013, de 16/01/2014 e 51/2013, de 13/02/2014, respectivamente, donde se concluíram que a norma tem aplicação e se*

refere apenas ao Regulamento do Imposto Profissional e Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos." .

12. *Contudo, tal posição foi alterada pelo TUI nos acórdão proferidos no âmbito dos processos n.º 31/2014 e 33/2014, ambos de 23/07/2014, nos quais é afirmado que tal norma tem aplicação geral, isto é aplica-se a todos os impostos e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos bem como ao imposto de selo ali posto em causa, justificando-se o título ou epígrafe da lei ter mero valor interpretativo e não valor prescritivo e da letra da lei não resultar uma interpretação de que a norma apontasse apenas, em particular, ao impostos profissional e complementar de rendimentos, conclusão esta que aqui se acolhe, não obstante de vir contrariar os fundamentos ponderosos expostos nos acórdãos do T.S.I.."*
13. *Apenas desde 23 de Julho de 2014 (data dos mencionados acórdãos do TUI, é entendido que o particular/contribuinte que se sinta lesado pela liquidação oficiosa do imposto especial de selo deverá reagir através do recurso hierárquico necessário, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 2.º da Lei n.º 12/2003.*
14. *Pelo que, nos identificados autos que correram os seus termos no Tribunal Administrativo, a ora Recorrente foi, sem que isso lhe possa ser imputável, absolvida da instância ao abrigo do art. 230.º, n.º 1, alínea e) do CPC, ex vi do art. 1.º do CPAC.*
15. *Em 19 de Maio de 2014, e ainda durante a pendência do supra identificado recurso contencioso de anulação, a ora Recorrente foi notificada do despacho da Exma. Directora da Direcção dos Serviços de Finanças de*

8/05/2014, exarado na informação n.º 780/NIS/DOI/RFM/2014 de 24 de Abril de 2015, o qual indeferiu a revisão do acto de liquidação oficiosa do imposto do selo sobre a transmissão de imóveis - Guia de Pagamento - Modelo M/2, sob o n.º 2014-08-904419-5-0, no que se refere ao montante liquidado a título de imposto do selo especial sobre transmissão de bens imóveis e respectivo imposto de conhecimento.

- 16. Uma vez que estavam a correr os autos supra identificados junto de Tribunal Administrativo, e tendo em conta a jurisprudência unânime à data da notificação, a ora Recorrente ficou a aguardar a decisão dos autos, sob pena de caso apresentasse o recurso hierárquico necessário nos termos do despacho de indeferimento, o Tribunal Administrativo e o Exmo. Secretário para a Economia e Finanças, estivessem em simultâneo a "decidir/julgar" o mesmo objecto, correndo o perigo de decisões opostas.*
- 17. Em resultado da supra identificada absolvição de instância e considerando o estatuído no art. 231.º n.º 1 do CPC, que por analogia se aplica ao presente recurso, "a absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto".*
- 18. Assim, em 17 de Março de 2015, a ora Recorrente apresentou junto do Exmo. Secretário para a Economia e Finanças da RAEM, o seu recurso hierárquico necessário do despacho da Exma. Directora da Direcção dos Serviços de Finanças de 8/05/2014, exarado na informação n.º 780/NIS/DOI/RFM/2014 de 24 de Abril de 2015, o qual indeferiu a revisão do acto de liquidação oficiosa do imposto do selo sobre a transmissão de imóveis - Guia de pagamento - Modelo M/2, sob o n.º 2014-08-904419-5-0,*

no que se refere ao montante liquidado a título de imposto do selo especial sobre transmissão de bens imóveis e respectivo imposto de conhecimento.

19. *Nos termos do n.º 1 do art.162.º do CPA - "1. Quando a lei não fixe prazo diferente, o recurso hierárquico deve ser decidido no prazo de mnfa dias confado a partir da remessa do processo ao órgão competente para dele conhecer" .*
20. *Oro, os 30 dias já decorreram, e até à presente dafo a Recorrente não foi notificada de qualquer decisão relativa ao recurso hierárquico necessário por si apresentado.*
21. *Nos termos do n.º 1 do art. 102.º do CPA, tal comportamento configura um acto de indeterimento tácito por parte do órgão da administração - " ... a falfa, no prazo fixado para a sua emissão, de decisão final sobre a pretensão dirigida a órgão administrativo competente confere ao interessado ." a faculdade de presumir indeferida essa pretensãO, para poder exercer o respectivo meio iegal de impugnação."*
22. *Sendo o ora Recorrente a destinatário directa do liquidação do já identificado imposto do selo especial sobre transmissão de bens imóveis e respectivo imposto de conhecimento, e tendo procedida ao pagamento do mesmo (pese embora não concorde com a liquidação de tal imposto), a mesma tem um interesse directo, pessoal e legitimo, gozando por isso de legitimidade activa nos termos do art. 33.º do CPAC.*
23. *O Governo da RAEM ao criar o imposto do selo especial sobre a transmissão de bens imóveis para habitação teve como objectivo combater a forte especulação imobiliária que tem determinado um aumento dos encargos dos arrendamentos, em muitos casos, in comportável não só para o*

populaçãO em geral, como também para os agentes económicos, aliás como resulta da leitura das Notas v Justificativas da Proposta de Lei da sua criação e da proposta de Alteração à Lei n.º 6/2011 e do seu art. 1.º: "visa o combate à especulação imobiliária".

- 24. E tendo como alvo apenas a transmissão de bens imóveis destinados a habitação, tal como determina claramente o art. 1.º da Lei n.º 6/2011, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 15/2012.*
- 25. A aquisição da fracção autónoma onde funciona a sede da sociedade ora Recorrente cumpre precisamente, no que a esta diz respeito, o objectivo que levou o Governo da RAEM a criar o imposto do selo especial sobre a transmissão de imóveis, isto é, eliminar a especulação imobiliária na medida em que a mesma afecta o valor dos arrendamentos de bens imóveis que deveria ser suportado pelo contribuinte.*
- 26. A fracção autónoma que foi transaccionada sempre teve como finalidade ser o local de funcionamento da sede da sociedade adquirente ("A"), ora Recorrente, nunca tendo tido como destino a habitação.*
- 27. Não pode a DSF aquando da aplicação da lei fiscal ignorar totalmente a finalidade última da mesma, limitando-se a uma interpretação parcial de algumas disposições legais, sem integração sistemática no regime em causa - que visa exclusivamente o combate à especulação imobiliária.*
- 28. É entendimento generalizado e aceite pelos fiscalistas que as presunções efectuadas pela Administração Fiscal, quando estão em causa normas de incidência admitem sempre prova em contrário. Ora, ficando claramente demonstrado que a aquisição em causa não visa a especulação imobiliária, nem tão pouco se destina à habitação.*

29. *Assim, é manifesto que a Entidade Recorrida errou na apreciação dos factos, errou na análise dos pressupostos, ao enquadrar a aquisição da fracção autónoma supra identificada, sede da ora Recorrente, como sendo passível de liquidação de imposto especial do selo sobre a transmissão de imóveis uma vez que tal aquisição não se insere no objecto definido no art. 1.º da Lei n.º 6/2011, alterada pela Lei n.º 15/2012, nem se destina à habitação, pressupostos que se deveriam ter verificado para se proceder à referida liquidação.*
30. *A Entidade Recorrida também não esteve bem, isto é, igualmente errou, ao não fundamentar de forma clara a razão porque aplicou a uma transacção imobiliária que não tem como fim a habitação, muito menos tem fins especulativos, tal imposto especial;*
31. *Ao invés, limitou-se pura e simplesmente a aplicar à identificada transacção imobiliária o imposto especial de selo pelo simples facto de estar perante uma escritura de compra e venda de um imóvel, sem ter em consideração qualquer outro factor envolvido nessa transacção.*
32. *Mais, as soluções concretas dos casos, para além das soluções normativas, não podem deixar de estar submetidas ao princípio da justiça e uma das exigências deste princípio é a de que não se imponha sacrifícios ou lesões para além do estritamente necessário,*
33. *Pelo que o acto ora recorrido está igualmente ferido afectar as exigências fundamentais da justiça*

*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 108 a 122 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente

reproduzido, suscitando a excepção da caducidade do direito de acção e pugnando pela improcedência do recurso.

*

O Ministério Público é de parecer pela absolvição da instância da Entidade Recorrida, a saber:

“Na petição inicial, a recorrente indica que o objecto do recurso em apreço incide no «acto de indeferimento tácito» do Exmo. Sr. Secretário para a Economia e Finanças», alegadamente proferido no âmbito do recurso hierárquico necessário.

Ressalvado o elevado respeito pela opinião diferente, parece-nos que emerge, no caso sub iudice, efectivamente a irrecorribilidade e, até, a inexistência do dito acto de indeferimento tácito, em virtude de ficar fora do prazo legal a interposição daquele recurso hierárquico necessário.

No nosso prisma, o preceituado no art.333º do Código Civil não se aplica ao prazo previsto no art.6º da Lei n.º15/96/M de 12 de Agosto. Pois bem, o disposto no art.324º do C.C. torna claro e líquido que o mesmo se circunscreve ao «direito de propor certa acção», e o que consagra o art.6º da Lei n.º15/96/M são os prazos para a interposição de recursos hierárquicos previstos nas leis e regulamentos fiscais. Nos termos do n.º2 do art.3º desta Lei, a contagem dos prazos contemplados nos seus arts.4º a 6º regese pelas regras consignadas no art.74º do actual CPA.

Na mera hipótese – sem conceder – da aplicabilidade do art.324º do C.C., cremos, ao abrigo do preceito no art.3º da Lei n.º15/96/M, que nada justifica a aguarda pela recorrente do trânsito em julgado da douda decisão decretada no n.º1087/14-CF pela MMª Juiz do TA (doc. de fls.58 a 71 dos autos e art.5º da petição inicial).

Com efeito, a recorrente foi notificada, em 19/5/2014 e na pendência do dito processo, do ofício n.º1243/NIS/DOI/RFM/2014 (doc. de fls.72 a 74 dos autos e art.12º

da petição inicial), que informa a recorrente de dever interpor o recurso hierárquico necessário no prazo de 30 dias a contar desde a data da notificação, «nos termos do **n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 12/2003** conjugado com a **alínea a) do art.6º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto.**»

De qualquer modo, o prazo de 30 dias consagrado na alínea a) do art.6º da Lei n.º 15/96/M contar-se-ia a partir de 19/05/2014 – data em que a recorrente reconheceu ter recebido o dito ofício, e terminou peremptoriamente em 18/05/2014.

Sucedendo, na prática, que a recorrente interpôs o recurso hierárquico necessário em 17/03/2015 (doc. de fls.76 a 95 dos autos), sendo pois óbvio que fica largamente fora do aludido prazo legal, pelo que é irremediavelmente extemporânea tal impugnação administrativa.

Existindo, todos os vícios invocados no requerimento do recurso hierárquico necessário conduziriam, quanto a mais, a mera anulabilidade do acto administrativo do 1º grau; e não se descortina vício nenhum que possa determinar a nulidade do mesmo.

Nos termos das disposições nos n.º 3 e n.º 4 do art.28º do CPAC, a inobservância de prazos da impugnação administrativa necessária do acto anulável gera irrecurribilidade contenciosa do respectivo acto expresso do 2º grau ou, no caso de se verificar a omissão do órgão ad quem, impede a presunção do indeferimento tácito.

A boa doutrina preconiza, e bem, que uma das consequências da extemporaneidade do recurso hierárquico necessário consiste em que se o superior hierárquico não decidir o recurso, não há lugar à formação do acto tácito. (Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo de Macau – Anotado e Comentado, pp.864 a 865)

Tudo isto imbui-nos a convicção de que não existe o indeferimento tácito do qual foi interposto o recurso contencioso em apreço. Daí decorre que tal recurso

contencioso cai necessariamente na «falta de objecto do recurso» consignada na alínea b) do n.º 2 do art. 46º do CPAC.

Deste molde, atendendo à fase processual, e em harmonia, com a devida adaptação, com a douta jurisprudência que sustenta que não tendo sido tomada a rejeição liminar do recurso, a apontada «falta de objecto» gera a absolvição da instância com assento na e) do n.º 2 do art. 230º do CPC ex vi art. 1º do CPAC (vide. Acórdão do TSI no Processo n.º 20/2013), entendemos que deverá ser absolvida da instância a entidade recorrida.

Por todo o expendido acima, propendemos pela absolvição da instância da entidade recorrida”.

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mm.ºs Juizes-Adjuntos.

*

II – Pressupostos Processuais

O Tribunal é o competente.

As partes possuem personalidade e capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

*

III – Factos

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

- a) No dia 17 de Março de 2014 a ora Recorrente celebrou a escritura de compra e venda da fracção autónoma onde desde 1999, se localizou e funcionou a sua sede.

- b) No dia 18 de Março de 2014 a Recorrente recebeu a Guia de Pagamento Modelo M/2 do Imposto do Selo, com o n.º 2014-08-904419-5-0, referente à identificada transmissão, através da qual tomou conhecimento que a Direcção dos Serviços de Finanças aplicou a esta transacção a taxa correspondente ao imposto do selo especial, pelo que ao imposto de selo foi acrescentado o valor de MOP 632.063,00 (que resulta da soma do imposto do selo especial no valor de MOP 601.965,00 e do selo de conhecimento sobre ele incidente no valor de MOP 30.098,00).
- c) No dia 14 de Abril de 2014, a Recorrente apresentou reclamação do supra identificado acto de liquidação junto do Exmo. Senhor Subdirector da Direcção dos Serviços de Finanças da RAEM.
- d) No dia 16 de Abril de 2014, apresentou junto do Tribunal Administrativo o recurso contencioso de anulação contra o mesmo acto (proc. n.º 1087/14-CF), nos termos da Lei n.º 6/2011, alterada pela Lei n.º 15/2012.
- e) No dia 19 de Maio de 2014, a ora Recorrente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação por si apresentada
- f) No dia 23 de Julho de 2014 foi pela primeira vez sufragado pelo Tribunal de Última Instância, o entendimento de que o particular/contribuinte que se sinta lesado pela liquidação oficiosa do imposto de selo, e consequentemente do imposto especial do selo, deverá reagir através do recurso hierárquico necessário, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 2.º da Lei n.º

12/2003.

- g) Até esta data (23 de Julho de 2014), era entendimento unânime do Tribunal de Segunda Instância que o n.º 3 do art. 2.º da Lei n.º 12/2003 "*...tem aplicação e se refere apenas ao Regulamento do Imposto Profissional e Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos*".
- h) Em finais de Fevereiro de 2015, a Recorrente foi notificada da sentença supra mencionadas autos de recurso contencioso de anulação, nos termos da qual a Meritíssima Juiz acolheu o entendimento do Tribunal de Última Instância: o particular deve reagir contra o indeferimento da reclamação da liquidação do imposto de selo e, consequentemente, contra a liquidação do imposto do selo especial sobre transmissão de bens imóveis e respectivo imposto de conhecimento a traves do Recurso Hierárquico Necessário. Pelo que, este Tribunal decidiu pela procedência da excepção de irrecurribilidade do acto recorrido e, consequentemente, absolveu a Entidade Recorrida da instância ao abrigo do art. 230.º, n.º 1, alínea e) do Código de Processo Civil, ex vi do art. 1.º do CPAC.
- i) Esta sentença transitou em julgado a 04 de Março de 2015.
- j) No dia 17 de Março de 2015, a ora Recorrente apresentou o recurso hierárquico necessário junto do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças.
- k) Perante o silêncio do Exmo. Senhor Secretário, foi pela ora Recorrente apresentado o presente recurso contencioso de

anulação.

- l) A fracção autónoma em referência tem por finalidade para habitação.

*

IV – Fundamentação

Da excepção da inexistência do acto de indeferimento tácito:

Para a Entidade Recorrida, a Recorrente devia interpor o recurso hierárquico necessário no prazo de 30 dias a contar da notificação (dia 19/05/2014) do indeferimento da sua reclamação do acto de liquidação.

Mas só o fez no dia 17/03/2015, pelo que nos termos do n.º 4 do art.º 28.º do CPAC, não existe no caso *sub justice* a presunção do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário uma vez que a interposição do mesmo é extemporânea.

Para a Recorrente, este “atraso” está devidamente justificado, já que seguiu simplesmente o entendimento unânime deste Tribunal no sentido de que o n.º 3 do art.º 2 da Lei n.º 12/2003 tem aplicação e se refere apenas aos Impostos Profissional e Complementar de Rendimentos, isto é, somente a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais actos definitivos e executório dos Impostos Profissional e Complementar de Rendimentos é que estão sujeitos a impugnação administrativa necessária, sendo facultativa para os restantes tipos de impostos.

Nesta conformidade, o seu direito de acesso aos tribunais não pode ser prejudicado por ter agido em conformidade com o entendimento unânime do TSI.

Quid iuris?

Adiantamos que não lhe assiste razão.

É certo que este TSI tem um entendimento diverso do TUI, mas isto é normal no nosso sistema jurídico, uma vez que os tribunais, bem como os juízes, são independentes.

O acórdão do TUI, não sendo acórdão de uniformização de jurisprudência, não tem força vinculativa obrigatória em geral.

Nesta conformidade, perante uma decisão judicial desfavorável proferida pelo TA, a forma correcta de agir contra tal decisão desfavorável é justamente recorrer para este TSI, de forma a acautelar os seus interesses.

Ou seja, perante a decisão da rejeição do recurso contencioso por parte do TA, a Recorrente devia recorrer dessa decisão.

Não o fazendo, tem de suportar as respectivas consequências.

A Recorrente não pode, com fundamento nessa decisão do TA que rejeitou simplesmente o recurso contencioso por irrecorribilidade do acto por este não ser acto definitivo, obter prazo adicional para recorrer hierarquicamente.

Nesta conformidade, a excepção invocada não deixa de se julgar procedente.

Do mérito do recurso contencioso:

Fica prejudicado o conhecimento do mérito do recurso contencioso.

*

V – Decisão

Face ao expendido, acordam em julgar procedente a excepção da falta de objecto do recurso, e, em consequência, rejeitar o presente recurso contencioso.

*

Custas pela Recorrente com 4UC de taxa de justiça.
Notifique e registre.

*

RAEM, aos 19 de Janeiro de 2017.

Ho Wai Neng

Jose Candido de Pinho

Tong Hio Fong

Fui presente

Joaquim de Teixeira Sousa