

Processo n.º 43/2007

(Recurso Contencioso)

Date : 3 de Maio de 2007

Recorrente: Comissão de Revisão (Imposto do Selo) da DSF

Recorrido: A

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

I - RELATÓRIO

Tendo A interposto recurso contencioso de anulação da deliberação da **Comissão de Revisão do Imposto do Selo**, de 18 de Janeiro de 2006, foi ao mesmo dado provimento por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo em 29 de Setembro de 2006.

Decidindo, foi pelo Mmo Juiz daquele Tribunal anulada a identificada deliberação, que havia rejeitado a reclamação apresentada

pela contribuinte "A" com fundamento na sua extemporaneidade.

Decisão de anulação fundamentada no facto de tal deliberação se ter baseado em elementos errados, de facto e de direito.

Não se conformando com esta decisão foi, pelo ora recorrente, interposto o competente recurso por Carlos Fernando de Abreu Ávila, na qualidade de **Presidente da Comissão de Revisão do Imposto do Selo**, concluindo as suas **alegações** da seguinte forma:

A Sentença do Tribunal Administrativo proferida em 29 de Setembro de 2006, decidindo anular a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto do Selo com fundamento na sua ilegalidade em virtude da suspensão do prazo para a reclamação apresentada pela contribuinte, por aplicação analógica do n.º 2 do artigo 27.º do CPAC, incorre em erro de interpretação e aplicação da lei.

A Decisão recorrida padece de erro de julgamento, que se invoca, em virtude do fundamento em que assenta - a jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, que faz uma interpretação e aplicação analógica do disposto no artigo 31º da LPTA, cujo conteúdo semântico é semelhante ao do artigo 27º do CPAC, aplicando o seu efeito interruptivo em sede de recurso administrativo, impulsionado pelo preceito constitucional do artigo 268º.

Erra a Decisão recorrida no ordenamento jurídico da Região, o artigo 70º do CPA, que corresponde ao artigo 68º do CPA de Portugal, ressalva a previsão da alínea a) que exige que da mesma conste o texto integral do acto, cumprindo-se assim o dever de fundamentação previsto no artigo 114º do CPA.

Porém, esta identidade é aparente porque são diversas as soluções apontadas pelo legislador em caso da notificação deficiente.

Em Portugal, o interessado pode invocar o regime do artigo 31º, nº 2 da LPTA, idêntico ao artigo 27º, nº 2 do CPAC, beneficiando da suspensão do prazo de impugnação administrativa a partir do momento em que requer à Administração a notificação dos elementos em falta, até à notificação do requerido.

A Decisão recorrida parte do pressuposto da aplicação do artigo 27º, nº 2 do CPA, com fundamento na existência de uma lacuna no sistema jurídico da Região.

Porém, o legislador da Região colmatou a lacuna existente na LPTA de Portugal através do artigo 108º do CPAC, que prevê a acção para prestação de informação, consulta do processo ou passagem de certidão, que pode ser interposta pelos interessados quando a notificação de actos administrativos omita as indicações do artigo 70º do CPA conferindo a tal interposição o efeito suspensivo da contagem dos prazos de impugnação administrativa.

Este o meio próprio e apto a efectivar as garantias da contribuinte no caso da Administração não cumprir o seu dever legal imposto pelo artigo 114º do CPA de expedir uma notificação nos exactos termos do artigo 70º do CPA.

Inexiste qualquer lacuna pelo que o recurso à aplicação analógica do artigo 27º, nº 2 do CPAC aos prazos de impugnação administrativa, assim incorrendo a Sentença do Tribunal Administrativo numa errada interpretação e, consequentemente, errada aplicação da lei ao decidir pela ilegalidade da Deliberação da Comissão de Revisão do Imposto do Selo de 18 de Janeiro de 2006.

In casu, a Administração Fiscal fez uma correcta interpretação e aplicação da lei

aos factos, no estrito respeito pelos princípios contidos no CPA concluindo-se, deste modo, que o acto da Comissão de Revisão do Imposto do Selo, cuja impugnação a contribuinte, ora recorrida requereu, é legal e justo.

Nestes termos, entende que deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, mantendo-se a decisão Comissão de Revisão do Imposto do Selo de 18 de Janeiro de 2006, que decidiu pela não apreciação da reclamação apresentada pela empresa **A**, por extemporaneidade da mesma, com as inerentes consequências legais.

A contra alega, em síntese:

A Sentença do Tribunal Administrativo proferida em 29 de Setembro de 2006, decidiu anular a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto do Selo com fundamento na sua ilegalidade em virtude de não ter respeitado a suspensão do prazo para a apresentação da reclamação por parte da contribuinte.

A douta Sentença considerou que a Deliberação da Comissão de Revisão do Imposto de Selo ao deliberar rejeitar a "reclamação" apresentada pela ora recorrente por extemporaneidade, se baseou em elementos errados, quer de facto, quer de direito, o que gerou a sua anulabilidade.

A douta sentença aplicou, por analogia, ao caso vertente o disposto no n.º 2 do art. 27.º do CPAC, uma vez que existe uma lacuna no sistema jurídico de Macau, no que diz respeito a esta matéria.

Tal decisão corresponde à jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal

Administrativo de Portugal, que faz urna interpretação e aplicação analógica do disposto no artigo 31º da LPTA, cujo conteúdo semântico é semelhante ao do artigo 27º do CPAC, aplicando-se o seu efeito suspensivo em sede de recurso administrativo, de acordo com o preceito constitucional do art. 268º.

A entidade recorrente considera que não se deve aplicar o art. 27º da CPAC por analogia, mas sim o art. 108º e ss. do CPAC, considerando que não há lacuna na lei de Macau.

Esta posição da recorrente é totalmente incorrecta pois existe, efectivamente, uma lacuna na lei no sistema de Macau.

A acção prevista no art. 108º e ss. do CPAC não co1matou qualquer lacuna na lei, pois a sua aplicação exige que não tenha sido dada satisfação a um pedido de informação anterior.

O interessado não pode recorrer imediatamente à "Acção para Prestação de Informação, Consulta de Processo ou Passagem de Certidão", pois esta acção pressupõe uma recusa prévia a um pedido de informação ou esclarecimento do interessado.

A douta sentença recorrida não padece de qualquer erro quer seja de interpretação quer seja de aplicação da lei.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a sentença recorrida nos seus exactos termos, com todas as consequências legais.

O Digno Magistrado do MP emitiu o douto parecer seguinte:

A douta sentença em crise colocou - e bem - as duas questões essenciais a que haveria que dar resposta no âmbito do caso apresentado, ou seja,

- se a certidão requerida pela aqui recorrida, contendo os elementos do processo relativos à fundamentação do acto da Comissão de Avaliação de Imóveis era ou não essencial para a mesma exercer cabalmente o seu direito de impugnação e

- em caso afirmativo, se com o requerimento de passagem dessa certidão se suspende ou não o prazo de reclamação para a Comissão de Revisão.

E contra a resposta afirmativa do Tribunal "a quo" a ambas as questões e a congruente conclusão retirada que a recorrente se insurge nas suas alegações, pese embora em sede de "conclusões" das mesmas apenas à última se reporte.

Entende a recorrente que, por um lado, a notificação da deliberação da Comissão de Avaliação de Imóveis enviada à recorrida preenche todos os requisitos legais definidos no art. 70º, CPA, dela constando o texto da acta da reunião daquela Comissão que decidiu sobre a liquidação adicional do Imposto de Selo sobre o terreno em questão, a identificação do procedimento, a data do acto, bem como o órgão competente para a apreciar a impugnação e respectivo prazo de interposição e, por outro, ainda que assim se não entendesse, justificando-se, pois, a certidão requerida, o Mmo Juíz "a quo", ao lançar mão, por analogia, ao disposto no nº 2 do art. 27º, CPAC, cometeu erro de julgamento, interpretação e aplicação da lei, já que, em seu critério, não existe no ordenamento jurídico de Macau nenhuma lacuna a esse nível, sendo de aplicar à situação o contemplado no art. 108º do mesmo diploma legal, onde se prevê a acção para prestação de informação, consulta de

processo ou passagem de certidão, meio idóneo, que não foi utilizado pelo interessado.

No que se revela essencial, cremos não assistir razão à recorrente.

Desde logo, da análise da acta da Comissão de Avaliação de Imóveis, constata-se que, apesar de a mesma conter valores de cálculo do imóvel para efeitos de liquidação, não apresenta a justificação dos valores alcançados, os quais apenas se poderão encontrar nas respectivas "Notas Justificativas" que não haviam sido facultadas à recorrida aquando da respectiva notificação.

O conhecimento integral dessa justificação de valores apresenta-se como necessário para boa apreensão dos motivos determinantes do acto, de molde a aceitá-los ou, como foi o caso, impugná-los e, daí, que o pedido de certidão em causa se apresente como justificado e não como mero expediente dilatório.

Depois, é, em nosso critério, verdade o que sustenta a recorrente quando afirma inexistir no ordenamento jurídico de Macau qualquer lacuna relativa ao "benefício" de suspensão do prazo de impugnação administrativa a partir do momento do requerimento à Administração para passagem de certidão contendo os elementos em falta, pelo que se não justificaria, no caso, o recurso, por analogia, ao disposto no n.º 2 do art. 27.º, CPAC, fazendo apelo a tratamento similar na lei portuguesa: só que, a nosso ver, essa previsão não é a pretendida pela recorrente art. 108.º, CPAC - já que tal norma, reportando-se à possibilidade de acção para prestação de informação, consulta de processo ou passagem de certidão pressupõe, claramente, situação em que a Administração não dê satisfação às pretensões formuladas o que, manifestamente, não é o caso, já que a certidão requerida foi passada e entregue voluntariamente, sem necessidade de recurso àquele meio processual.

A situação encontra-se, pensamos, contemplada expressa e claramente no n.º 1 do art. 110º do diploma em questão que prevê expressamente que "O pedido de prestação de informação, consulta de processo ou passagem de certidão dirigido a órgão administrativo, quando se destine a permitir ao interessado o uso de meios procedimentais administrativos ou processuais contenciosos, determina, a partir da data da sua apresentação, a suspensão da contagem dos respectivos prazos." (sublinhado nosso).

Sendo certo que, como já se viu, o pedido de certidão em causa não constituiu, manifestamente, expediente meramente dilatatório (n.º 3 do mesmo normativo), não se vê onde o eventual óbice à aplicação de tal disciplina.

Seja como for, a partir da mesma, não se questiona, antes se reforça, o efeito suspensivo da contagem do prazo em questão, razão fundamental que conduziu à tomada de posição agora em escrutínio.

Daí que, pese embora tendo sido efectuado indevido apelo a normativos por analogia, seja de manter a decisão recorrida, por persistir a razão última em que aquela se estribou, ou seja, que, em face da suspensão de prazo anunciada, a reclamação apresentada pela recorrida o foi em tempo, sendo que a decisão da Comissão de Revisão que a rejeitou precisamente com fundamento na sua intempestividade assentou em errados pressupostos de facto e de direito, justificando-se, pois, a respectiva anulação.

Somos, pois, pelo não provimento do presente recurso.

Foram colhidos os vistos legais.

II - FACTOS

Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes:

Em 18 de Agosto de 2005, a ora recorrente apresentou a declaração modelo M/1 para pagamento de Imposto do Selo pela transmissão de bens, *in casu*, do prédio urbano sito na Estrada XXX, s/n, em Coloane, inscrito na matriz predial sob o n.º XXX e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º XXX, a fls XXX, do livro XXX, tendo, para o efeito, declarado como valor de aquisição do mesmo o montante de MOP\$30,900,000.00 (trinta milhões e novecentas mil patacas).

Na mesma data, a ora recorrente procedeu ao pagamento do respectivo Imposto do Selo no valor de MOP\$973,350.00 (novecentas e setenta e três mil, trezentas e cinquenta patacas), através da guia de pagamento n.º XXX.

Em 19 de Agosto de 2005, a ora recorrente adquiriu o prédio urbano acima identificado por escritura pública.

Em 5 de Setembro de 2005, por despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças, sob proposta do chefe da Repartição de Finanças, foi autorizada a avaliação do prédio urbano acima identificado, tendo o processo sido remetido à Comissão de Avaliação de Imóveis.

Em 6 de Outubro de 2005, a Comissão de Avaliação de Imóveis deliberou, por unanimidade, fixar o valor da transmissão do imóvel acima identificado em MOP\$810,692,832.00 (oitocentos e dez milhões, seiscentas e noventa e duas mil,

oitocentas e trinta e duas patacas), com base nos fundamentos constantes das notas justificativas a fls. 3 a 6 do PA, cujo teor aqui se dá integralmente reproduzido.

Em 7 de Novembro de 2005, foi enviada à contribuinte, ora recorrente, a notificação da liquidação adicional no montante de MOP24,563,461.00 (vinte e quatro milhões, quinhentas e sessenta e três mil, quatrocentas e sessenta e uma patacas), através do Ofício n.º 2623/RFM/DOI/NIS/2005, expedido sob registo postal, a fim de que procedesse ao seu pagamento no prazo de 30 (trinta) dias.

Da notificação da liquidação adicional enviada à contribuinte, ora recorrente, constavam, com excepção das notas justificativas que determinaram o valor do imóvel para efeitos da liquidação, cópia da acta de reunião da Comissão de Avaliação de Imóveis, a identificação do procedimento, a identificação do autor e a data do acto, bem como o órgão competente para apreciar a impugnação e o respectivo prazo de interposição, cujos teores aqui se dão integralmente reproduzidos.

Em 17 de Novembro de 2005, a contribuinte, ora recorrente, solicitou à Direcção dos Serviços de Finanças (DSF) a emissão de uma certidão sobre os elementos do processo relativo à fundamentação do acto da Comissão de Avaliação de Imóveis, invocando o estipulado no artigo 27º, n.º 2 do CPAC.

Em 23 de Novembro de 2005, foi extraída a certidão da acta da Comissão de Avaliação de Imóveis que decidiu sobre a liquidação adicional do Imposto de Selo do terreno em causa, que foi levantada pela contribuinte, ora recorrente, no dia 2 de Dezembro de 2005, após a notificação, por via telefónica, da Direcção dos Serviços de Finanças, no dia anterior.

Em 7 de Dezembro de 2005, a contribuinte, ora recorrente, apresentou à Comissão de Revisão do Imposto do Selo a “reclamação” do acto da Comissão de Avaliação de Imóveis, que havia deliberado a liquidação adicional do Imposto do Selo sobre o imóvel acima identificado.

Em 18/01/2006, a Comissão de Revisão do Imposto de Selo deliberou em rejeitar a “reclamação” acima referida, por ser extemporânea.

A notificação da deliberação da Comissão de Avaliação de Imóveis em referência tem o seguinte teor:

“Fica V. Ex^a. notificado do teor da acta datada de 06/10/2005, cuja cópia segue em anexo ao presente ofício e que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais.

Mais notifico, em síntese, que nos termos dos artigos 60º, 61º, 62º e 66º do Regulamento do Imposto do Selo, a Comissão de Avaliação atribuiu o valor de MOP\$810,692,382 ao imóvel, inscrito na matriz predial sob o n.º XXX, sendo o valor do imposto devido resultante da liquidação adicional de \$24,563,461, a pagar na Recebedoria da Repartição de Finanças destes Serviços, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data desta notificação.

Do presente acto de liquidação cabe reclamação para a Comissão de Revisão, no prazo de 15 dias contado deste notificação, nos termos do artigo 92º do citado regulamento.

Com os melhores cumprimentos

Direcção dos Serviços de Finanças de Macau, aos 04 de Novembro de 2005.”

A acta que se anexa a dita notificação tem o seguinte conteúdo:

“於二零零五年十月六日下午五時五十分，根據在二零零一年十月二十九日刊登於澳門特別行政區政府公報第44期第一組之印花稅規章第93條及經濟財政司司長所作之86/2004號批示所設立的不動產估價委員會假本局大樓進行估價會議，出席者有下列人士：主席 - B，委員 - C及D；地產界代表及建築界代表 - E及F。委員會對以下不動產進行估價：

Aos 6 de Outubro do ano 2005, pelas 17H50horas, reuniu, no Edifício desta Direcção dos Serviços, a Comissão de Avaliação de Imóveis a que se refere o artigo 93º do Regulamento do Imposto do Selo, publicado no Boletim Oficial da RAEM N.º 44, I Série, de 29 de Outubro de 2001 e o Despacho N.º 86/2004 do Secretário para a Economia e Finanças, estando presentes os seguintes membros, **B**, Presidente, **C** e **D**, vogais, **E** e **F**, representantes respectivamente do Sector imobiliário e do Sector de Construção Civil, procederam, após recolha dos correspondentes dados, à fixação do valor de avaliação inerente ao seguinte imóvel:

檔案編號

房屋紀錄編號

Processo n.º : XXX

Matriz Predial XXX

地點 : 路環 - XXX 之土地

Localização Terreno situado na XXX – Coloane

物業登記局提供之物業標示 : 編號 XXX 頁 XXX XXX 冊 XXX

Descrição na Conservatória do N.º Folhas Livro XXX

Registo Predial

土地面積 : 9044.8 平方米 土地合法狀況 租賃方式批出

Área do terreno mq Situação jurídica do terreno Concessão por
arrendamento

買方 : A

Adquirente(s)

銷售單價	\$22,000/mq
Valor de venda	
土地面積	9,044.80 mq
Área bruta do terreno	
可建樓宇實用面積	9,044.80 mq x 10 pisos = 90,448 mq
Área útil dos pisos	
銷售收益	\$22,000 x 90,448 mq = \$1,989,856,000
Rendimento da venda	
發展商利潤	30%
Lucro do Construtor	
發展商總成本	\$1,989,856,000 ÷ 1.3 = \$1,530,658,462
Custo total	
發展商預計總成本	\$1,530,658,462
Custo total previsto	
a) 建築費	\$6,000 x 90,448 mq = \$542,688,000
Custo de construção	
b) 顧問費	(\$6,000 x 8%) x 90,448 mq = \$43,415,040
Encargo dos consultores	

c) 預計利息	$\$600 \times 90,448 \text{ mq}$	=	$\$54,268,800$
Juros previstos			
d) 補地價	$\$880 \times 90,448 \text{ mq}$	=	$\$79,594,240$
Prémio			
e) 地價			$\$810,692,382$
Valor do terreno			

經討論提出的理據後，議決對已進行移轉的估價核定為：

Após a discussão dos argumentos levantados, foi deliberado fixar a avaliação da transmissão efectuada pelo valor:

總價值	每平方米
Valor Total : <u>Mop\$810,692,382</u>	por mq : Mop\$ <u>89,631</u>

A, melhor identificada nos autos, interpôs oportunamente recurso contencioso fiscal da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto de Selo, de 18/01/2006, pedindo a declaração da sua nulidade, com fundamento na ilegalidade da mesma, bem como, “sem prescindir e por mera cautela patrocínio”, a anulação da deliberação da Comissão de Avaliação de Imóveis, de 06/10/2005.

Devidamente citada, a entidade recorrida sustentou a legalidade do acto recorrido, invocando ainda a excepção da irrecorribilidade da deliberação da Comissão de Avaliação de Imóveis, de 06/10/2005, por entender que a recorrente impugnou simultaneamente dois actos..

A acta da Comissão de Avaliação de Imóveis apesar de conter valores de

cálculo do imóvel para efeitos de liquidação, não tem a justificação dos valores encontrados.

As **razões justificativas** subjacentes à deliberação tomada constam das “Notas Justificativas” juntas a fls. 3 a 6 do PA, cujo teor seguidamente se transcreve:

“Relativamente ao terreno sito na XXX – Coloane, com a área de 9044,8 m², foi fixado pela Comissão de Avaliação de Imóveis o valor de \$810.692.382, pelos seguintes motivos:

- 1. A valorização do prédio é de \$22.000/ m² por ser de luxo. O referido valor foi calculado com base na área útil com uma redução de 30%.*
- 2. Os custos de construção são de \$6.000/ m² por o prédio ser de luxo. Os materiais de construção são de maior exigência, em termos de qualidade. Os estaleiros de obras estão situados num terreno rochoso inclinado havendo necessidade de nivelá-lo previamente e por tal os custos de construção são mais elevados. Actualmente, os referidos custos variam normalmente entre \$3.500 a \$4.000/m².*
- 3. Encargos financeiros:*

Normalmente referem-se ao pagamento de juros de financiamento resultantes de empréstimos obtidos para construção.

Os referidos juros são geralmente calculados com base no período de construção (conclusão em 2 anos), multiplicando o montante total do empréstimo (custos totais de construção) pela taxa bancária, cujo resultado representa cerca de

10% do total dos custos de construção, conforme se indica:

$$(90.448 \text{ m}^2 \times \$6.000) \times 10\% = \$54.268.800$$

$$\underline{\$54.268.800} = \$600/\text{m}^2 \text{ (juros de custos de construção)}$$

$$90.448 \text{ m}^2$$

4. Honorário de consultor:

Segundo as estimativas para o sector de construção civil, esses honorários atingem geralmente cerca de 8% do total dos custos de construção, que se discrimina:

$$90.448 \text{ m}^2 \times \$6.000 \times 8\% = \$43.415.040$$

5. Método do cálculo de prémio de concessão:

Foi utilizado o Método de determinação do montante do prémio de concessão previsto no Regulamento Administrativo da RAEM N.º 16/2004.

O terreno em causa situa-se na XXX, Coloane;

Não se destina para a indústria. Antes da autorização do plano de construção, o prémio tinha sido calculado com base na finalidade habitacional.

Nos termos do Anexo III do Regulamento Administrativo N.º 16/2004:

XXX, Coloane – Custo de construção de habitação/comércio = Classe C;

Nos termos da Tabela 1 do Regulamento Administrativo N.º 16/2004:

Custo de construção de habitação/comércio de classe C (>7 pisos) - \$2.500/m².

Valorização para habitação de classe C - \$4.700/ m²

Fórmula de cálculo do prémio:

(valorização – custos de construção) x 40%

= (\$4.700-\$2.500) x 40%

= \$880/m²

Pelo que, o valor do prémio de concessão do terreno em apreço foi avaliado em \$880/m² da área bruta de construção.

Nestes termos e atendendo à situação actual do referido terreno, a Comissão fixou unanimamente o valor de \$810.692.382, que serve de base para a liquidação do valor do imposto do selo por transmissão de bens.

不動產估價委員會，經考慮下列原因對位於XXX之一幅面積為9045平方米之土地價值評定為\$810,692,382：

1. 樓價被評為\$22,000/ m² 屬高級住宅樓宇價目。所建面積為實用面積，以售樓面積計算已有約30%之折讓。
2. 建築費\$6,000/ m² 因屬於高級樓宇，建築材料要求較高，且地盤位置屬石坡區，可能需開石平整工地，因而建築費較高，現時一般建築費約為\$3,500-\$4,000.
3. 財務負擔：

通常是用於建築費貸款所繳付之利息。

建築費利息一般以2年建築期計算(2年施工完成)，以貸款額(建築費總開支) x

優惠利率，約為總建築成本之 10%

$$\text{即 } 90,448 \text{ m}^2 \times \$6,000 \text{ m}^2 \times 10\% = \$54,268,800$$

$$\$54,268,800/90,448 \text{ m}^2 = \$600/\text{m}^2 \text{ (建築費利息)}$$

4. 顧問費：

按照建築業慣用之估值約為總建築成本之 8%

$$\text{即 } 90,448 \text{ m}^2 \times \$6,000 \times 8\% = \$43,415,040$$

5. 溢價金計算方法：

有關溢價金的計算是根據澳門特別行政區第 16/2004 號行政法規－批地溢價金的訂定方法。

有關地段位於路環 XXX；

用途為非工業，在沒有獲批的建築計劃前以住宅用途估算溢價金。

根據第 16/2004 號行政法規附件三的規定：

路環 XXX－住宅/商業建築成本 = C 級，住宅價值 = C 級；

根據第 16/2004 號行政法規表一的規定：

C 級的住宅/商業建築成本(高樓七層) -- \$2,500 澳門元/米²；

C 級的住宅價值 -- \$4,700 澳門元/米²；

代入溢價金簡易公式：(價值－建築成本) x 40%

$$= (4,700 - 2,500) \times 40\%$$

$$= \$880 \text{ 澳門元/米}^2$$

故本地段的溢價金初步估算為每平方米建築面積\$880 澳門元。

基於此，根據該土地的現時情況，委員會一致認為土地之評估價值為\$810,692,382，作為結算資產轉移印花稅之可課稅金額。”

IV – FUNDAMENTOS

1. Há duas questões que importa apreciar, aliás, bem identificadas na sentença recorrida:

- A certidão requerida pela ora recorrente é ou não essencial para ela exercer cabalmente o seu direito de impugnação?
- Em caso afirmativo, com o requerimento da passagem da certidão se suspende ou não o prazo da “reclamação” para a Comissão de Revisão?

2. Sobre a primeira daquelas questões duas situações se podem observar: ou a certidão não releva de todo para a impugnação ou se afigura relevante.

Se não releva de todo, nesse caso, a pretensão não poderá ser atendível, na medida em que dessa feita se estaria a praticar um acto inútil e dar-se-ia vantagem a quem pretenderia tão só beneficiar de uma estratégia dilatória, com a qual o Direito não pode pactuar.

Se, na segunda hipótese, a certidão aparenta relevância, das duas uma: ou essa relevância é essencial e imprescindível para se poder desenvolver a argumentação em que se louvará a impugnação ou será meramente adjuvante. Se é essencial e imprescindível, está bem de ver, sob pena de se negar a própria via impugnatória, que a lei não pode deixar de tutelar a suspensão ou interrupção do prazo, pois que de outra forma o interessado estará impossibilitado de exercer o seu direito. Não importará,

neste caso, discutir aquilo que resulta como uma evidência.

Resta, então, a hipótese de a certidão pedida adjuvar à fundamentação do recurso, situação em que se poderão colocar as possibilidades, face aos diversos interesses em jogo, de admissibilidade ou não de suspensão da contagem do prazo.

É evidente que só esta última hipótese assume contornos que importa integrar, pois que nos casos de desnecessidade ou imprescindibilidade absoluta, a resposta no sentido da recusa ou da admissibilidade será uma evidência nos próprios termos. E não deixa de se afigurar, por vezes, algo difícil, estabelecer o que seja relevante ou essencial, ainda que não imprescindível para fundamentar uma impugnação.

Questão que não se deixa de prender com a perfeição e completude do próprio acto de notificação do acto e saber se este traduziu todos os elementos indispensáveis a uma correcta impugnação.

3. A lei parece indicar que todos os fundamentos devem constar da publicação - art. 70º e 113º do CPA, contrariamente ao que resultava do anterior n.º 2 do art. 30º da LPTA que apenas exigia que a fundamentasse constasse da publicação, quando possível, ainda que por extracto. Ora acontece que há muitas fundamentações extensas e desenvolvidas que não se compadecem com a publicação integral, tendo,

nesses casos, os destinatários o direito de se inteirarem das partes omitidas.¹

Importa, então, neste caso, dentro de uma ordem lógica do conhecimento das questões, apreciar da relevância da certidão pedida.

4. A entidade recorrida sustenta que o acto de notificação da liquidação adicional da Comissão de Avaliação de Imóveis se encontra devidamente fundamentado, não enfermando de quaisquer vícios. A destinatária terá tido, contrariamente ao que decidido foi, acesso aos elementos, bem como ao raciocínio argumentativo que esteve na base da decisão da Comissão de Avaliação de Imóveis. A fundamentação do acto de liquidação adicional foi expressa de forma clara, suficiente e congruente, preenchendo, deste modo, o dever genérico de fundamentação dos actos administrativos previsto no artigo 114º, nº 1, alínea a) do CPA.

Se assim fosse, como acima visto, inútil seria a certidão e inútil, porque dilatória, inútil se tornando a discussão sobre a suspensão do prazo de impugnação.

No entanto, não se deixa de observar que é a própria entidade recorrida que não deixa de abrir a eventualidade da relevância da certidão, dizendo que, nesse caso, o interessado particular tinha ao seu dispor o

¹ - Lino Ribeiro, Manual Elementar de DPA de Macau 1997, 116

mecanismo do artigo 108º do CPAC, que prevê a acção para prestação de informação, consulta do processo ou passagem de certidão, que pode ser interposta pelos interessados quando a notificação de actos administrativos omita as indicações do artigo 70º do CPA, conferindo a tal interposição o efeito suspensivo da contagem dos prazos de impugnação administrativa.

E esta ressalva bastaria para resolver esta questão, em face da admissibilidade de relevância que no caso concreto não se deixa de evidenciar, não podendo ser mais elucidativas as razões aduzidas na sentença recorrida: *“entendemos que só com cópia da acta da Comissão da Avaliação, sem as “Notas Justificativas”, não permite à ora recorrente exercer plenamente o seu direito de impugnação, visto que como acima já referimos, apesar a acta da Comissão conter valores de cálculos, não tem a justificação dos valores encontrados, pelo que a recorrente não pode saber, em concreto, quais são os fundamentos dos valores fixados, conhecimento esse que é indispensável para a recorrente decidir se conformar ou recorrer da deliberação da fixação do valor do imóvel para efeitos de liquidação adicional.”*

5. Assim se entra então na abordagem da questão da suspensão da contagem do prazo para a referida impugnação.

Pretende a recorrente que o Mmo Juiz terá laborado em erro ao fundamentar a sua decisão com um acórdão do STA de Portugal numa

situação diferente, não aplicável ao caso, e num quadro legal diferente daquele que vigora na RAEM.

E estende-se em douda e detalhada argumentação para explicar das suas razões que aqui se não vão escarpelizar, pela razão simples de que a citação do dito acórdão se deve entender como um reforço da argumentação que aquele Mmo Juiz usou para enfatizar a necessidade de não deixar sem resposta e enquadramento legal uma situação que urgia um tratamento similar para cabal, substancial e efectivo exercício do direito de impugnação do acto.

O fundamento escolhido pelo Mmo Juiz recorrido foi o da aplicação analógica ao presente caso do regime das situações previstas nº 2 do artº 27º do CPAC. No fundo, o que o Mmo Juiz visou foi garantir a substancialidade do exercício do direito de impugnação. Por razões de justiça e para, por essa via, não anular a própria admissibilidade do direito.

Mas diz a recorrente que essa perspectiva garantística ficaria salvaguardada com o recurso ao mecanismo previsto no artigo 108º do CPAC, que prevê a acção para prestação de informação, consulta do processo ou passagem de certidão, que pode ser interposta pelos interessados quando a notificação de actos administrativos omita as indicações do artigo 70º do CPA conferindo a tal interposição o efeito suspensivo da contagem dos prazos de impugnação administrativa.

Só que nesse caso passa-se a admitir aquilo que até aí não se

admitia, ou seja, que a notificação da deliberação da Comissão de Avaliação de Imóveis não preenchia todos os requisitos legais definidos no art. 70º do CPA, tendo-se que admitir que houve algum vício ou insuficiência, recusa da concessão ou passagem de elementos ou certidão, incompleição ou imperfeição da notificação justificativa do recurso a tal expediente. Na tese da recorrente, se tal se verificar, isto é se a notificação não contiver os requisitos legais, é admissível o recurso à intimação prevista no art. 108º, em especial ao seu n.º2 que remete para o n.º 2 do art. 27º. Mas pergunta-se? Então, aí, já não há lacuna? É que a situação, mesmo a do n.º 1 do art. 108º do CPAC rege para as situações de falta de resposta ou satisfação das pretensões formuladas ao abrigo dos art.s 63º a 67º do CPA ou de lei especial, o que sempre pressupõe alguma irregularidade ou recusa na resposta, o que não é o caso; como o não será a previsão do n.º 2 do art. 108º do CPAC, ao recepcionar as situações do n.º2 do art. 27º, aplicável aos casos de interposição de recurso contencioso.

E se assim é, onde reside a regulamentação directa e autónoma da situação de suspensão de contagem dos prazos para as impugnações gratuitas?

Aqui chegados, parece que não há dúvida, antes pelo contrário, parece haver unanimidade, quanto à necessidade de garantir o exercício do direito de impugnação. Só que o recorrente defende que o prazo expirou, porquanto não foi seguido o meio processual aplicável à situação em concreto. Como se viu, a sua proposta também não regulava a

situação directamente, sendo então preferível ratificar o entendimento desenvolvido na sentença recorrida, porquanto meio e situação mais directos e mais próximos do que se pretende regular, ou, usando os termos da lei, procedendo em ambas as situações *as mesmas razões justificativas da regulamentação do caso* (art. 9º, n.º 2 do CC).

6. Só que antes de recorrer à analogia, parece descortinar-se norma expressa reguladora da situação, aqui se acompanhando o entendimento propugnado pelo Digno Magistrado do MP no seu douto parecer. Na verdade, ainda que não com inteira correcção de inserção sistemática, o legislador sentiu necessidade de regular expressamente uma situação que a todos os títulos se impunha, como acima se viu, e, daí, aproveitando a regulação dos meios processuais, a propósito da intimação, mas ainda num mesmo domínio e que se prende exactamente sobre os procedimentos destinados à integração do direito à informação, enquanto pressuposto para a reacção impugnatória dos actos, previu, no n.º 1 do artigo 110º do CPAC, a suspensão da contagem dos prazos, não apenas para os casos do art. 27º, n.º 2 do mesmo Código, mas de forma a *permitir aos interessados o uso de meios procedimentais administrativos*, para além dos *processuais contenciosos*.

Assim, com estes fundamentos, se chega ao mesmo resultado que impôs a decisão tomada, que se impunha no caso concreto e a que sempre se teria de chegar, concluindo-se da necessidade relevante, como

se concluiu, da obtenção da peticionada certidão para interpor a pretendida impugnação ou reclamação.

Nestes termos o recurso não deixará de improceder.

IV - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao presente recurso contencioso.**

Sem custas, vista a isenção da entidade recorrente.

Macau, 3 de Maio de 2007

João A. G. Gil de Oliveira

Chan Kuong Seng

Lai Kin Hong